



**HAL**  
open science

## Du “ dirty work ” au “ dirty dust ” Efforts de contrôleurs de gestion pour entrer dans le processus de décision

Jérémy Morales, Caroline Virginie Lambert

► **To cite this version:**

Jérémy Morales, Caroline Virginie Lambert. Du “ dirty work ” au “ dirty dust ” Efforts de contrôleurs de gestion pour entrer dans le processus de décision. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00525818

**HAL Id: halshs-00525818**

**<https://shs.hal.science/halshs-00525818>**

Submitted on 8 Nov 2010

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

## **Du « dirty work » au « dirty dust »**

### **Efforts de contrôleurs de gestion pour entrer dans le processus de décision**

Dans ce papier, nous tentons d'analyser, par une étude ethnographique, la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion. Comme nous allons le voir, au sein du même groupe – les contrôleurs de gestion d'une entreprise donnée – plusieurs trajectoires apparaissent. En particulier, ils vont tenter d'éviter et de déléguer ce qu'ils considèrent comme du « sale boulot ». Or, nous allons voir que des contrôleurs peuvent avoir des visions différentes de ce qui constitue le sale boulot. Considérer certaines tâches comme dégradantes implique une orientation spécifique du métier. En retour, vouloir donner une direction particulière au métier revient à définir ce qui doit constituer le sale boulot. Le positionnement de la fonction, l'identité professionnelle est alors liée aux goûts personnels des individus. La construction d'une identité professionnelle dépend donc de la rencontre d'attributs individuels, organisationnels et professionnels. S'il n'est pas possible de déléguer ce sale boulot, il s'agira pour le moins de le rendre invisible. Le dirty work se transforme en dirty dust, qui doit rester dans l'ombre. Comme nous allons le voir, c'est ce passage du dirty work au dirty dust, et ses différentes modalités, qui permettent de comprendre la construction des identités de contrôleurs de gestion.

## Introduction

La comptabilité est une technique perméable, mouvante, qui subit les influences de son contexte organisationnel et social, et le modifie en retour (Miller, 1998). La lutte qui s'instaure entre différentes professions (Armstrong, 1985), chacune essayant d'étendre sa propre juridiction, peut ainsi influencer la comptabilité et la pratique des comptables (Abbott, 1988 ; Neu, 1991 ; Robson, Willmott, Cooper, & Puxty, 1994 ; Young, 1995 ; Richardson, 1997 ; Mills & Young, 1999 ; Caramanis, 2002 ; Ezzamel & Burns, 2005 ; Gendron, Cooper & Townley, 2007). En particulier, les différentes professions peuvent revendiquer une certaine expertise de manière à investir de nouvelles zones de l'organisation (Gendron *et al.*, 2007).

Cette lutte entre professions conduit à une renégociation de l'équilibre des pouvoirs, mais aussi à une redéfinition des valeurs et objectifs associés par les groupes en présence à leur pratique. Cette lutte de pouvoir passe par la revendication d'une certaine identité au travail (Covaleski, Dirsmith, Heian & Samuel, 1998 ; Oakes, Townley & Cooper, 1998 ; Townley, 2002 ; Ezzamel, Willmott & Worthington, 2004 ; Ezzamel & Burns, 2005). En comparant les situations allemande et anglaise, Ahrens et Chapman (2000) montrent ainsi que l'identité des comptables de gestion varie selon les pays, mais reste relativement stable et cohérente au niveau national. En effet, l'identité des comptables de gestion est influencée par un style national d'accountability (Ahrens, 1996). Les comptables relient ainsi leurs actions quotidiennes à des idéaux plus larges (Ahrens, 1996 ; Ahrens & Chapman, 2000), de grands discours abstraits pouvant même favoriser l'apparition de nouveaux espaces calculables (Vaivio, 1999). Cependant, il s'agit d'une relation lâche. Les idéaux globaux ont une influence, mais ne déterminent ni les pratiques ni le sens de leurs évolutions, car elles reposent sur des significations, des interprétations, et donc sur une forme d'enactment créatif (Ahrens, 1996 ; Jazayeri & Hopper, 1999). L'imposition de techniques disciplinaires transforme l'identité des groupes en présence, mais jamais de manière automatique ni prévisible (Covaleski *et al.*, 1998). En fait, la forme des dispositifs et la manière dont ils sont utilisés dépendent des situations spécifiques rencontrées et des préférences individuelles (voir par exemple Dechow & Mouritsen, 2005). La pratique des comptables de gestion est donc flexible, ne suit pas de script rigide (Ahrens & Chapman, 2000 ; 2007), et l'accountability émerge d'une compréhension partagée qui se construit au cours de l'action (Boland, 1979).

Puisque la pratique est située et les valeurs liées à un contexte local, il devient possible d'envisager des groupes professionnels dont l'identité n'est ni stable ni homogène. Si l'identité au travail est partiellement façonnée par de grandes tendances, on peut aussi voir apparaître des divergences à l'intérieur des professions et des occupations elles-mêmes. En

effet, les individus appartenant à une même occupation peuvent avoir des valeurs et des intérêts multiples, et donc suivre des processus d'identification divergents, ce qui contredit l'hypothèse d'homogénéité relative à l'intérieur d'une profession (Strauss, 1992).

En fait, d'après Goffman (1963), le concept même d'identité – contrairement à celui de statut – permet de faire le lien entre des attributs structurels (comme la profession ou l'organisation) et des attributs personnels (comme l'honnêteté par exemple). Il distingue alors identité sociale et identité personnelle. L'identité sociale consiste pour une personne à être positionnée dans une catégorie spécifique : ses différents publics vont développer des anticipations, voire des « attentes normatives », concernant ses attributs personnels et son comportement. Au contraire, l'identité personnelle est une « combinaison unique de faits biographiques qui finit par s'attacher à l'individu » (p.74). Elle inclut les « signes patents » qui jouent le rôle de « porte-identité » pour l'individu dans ses interactions. Les identités sociale et personnelle influent l'une sur l'autre, mais l'on utilise généralement l'identité sociale d'un individu pour évaluer son identité personnelle (Goffman, 1963). Il convient alors de voir comment l'identité personnelle influe en retour sur l'identité sociale.

La construction d'une identité professionnelle dépend donc de la rencontre d'attributs individuels, organisationnels et professionnels. C'est ce que nous allons tenter d'illustrer par le cas TechCo. Notre objectif est d'analyser la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion à TechCo. Comme nous allons le voir, au sein du même groupe – les contrôleurs de gestion d'une entreprise donnée – plusieurs trajectoires apparaissent. Alors que tous partagent la même vision d'ensemble, ont une « long-range perspective » commune, les implications concrètes peuvent être très différentes : les contrôleurs développent des « situational perspectives » divergentes (Becker, Geer, Hughes & Strauss, 1961). C'est alors leurs préférences individuelles, leur vision du métier aussi bien que leur perception de leur situation concrète, qui permettent de comprendre la construction de leur identité professionnelle.

Si l'identité professionnelle repose sur une construction collective, puisque l'identification naît de l'intériorisation des attitudes et des rôles des autres significatifs (Berger & Luckmann, 1966 ; Roberts, 1991), elle dépend aussi fortement de l'identité personnelle, des valeurs, des goûts et de la biographie des individus. Il s'agit bien d'un mouvement dialectique. Le métier exercé influence fortement l'identité personnelle d'un individu. En même temps, le processus d'identification d'un individu implique des choix de positionnement de sa fonction dans l'organisation, et influence donc en retour son identité professionnelle, la manière par laquelle il définit son métier et la vision que ses publics ont de

la fonction. Chaque individu étant intégré à différentes situations sociales, plusieurs ensembles d'autrui significatifs peuvent apparaître. Les individus choisissent alors certains publics plutôt que d'autres (Hughes, 1951b), et tentent de modifier leur identité. D'une part, ils peuvent modifier la manière dont est catégorisé leur métier – le positionnement de leur fonction – et donc leur identité sociale. D'autre part, ils peuvent évoluer au sein même du métier, et donc utiliser la division morale du travail pour réorienter leur identité personnelle (Hughes, 1956).

Cette vision du positionnement de la fonction est étroitement liée à ce qu'Everett Hughes nomme « dirty work ». Au sein d'un même métier, une échelle peut apparaître concernant le prestige et la désirabilité des différentes tâches à accomplir. Certains peuvent alors souhaiter que certaines tâches soient regroupées et exclues du métier lui-même, déléguées à un autre groupe professionnel. C'est cet ensemble de tâches peu valorisées qui constitue le « sale boulot » (Hughes, 1956). Cette définition du sale boulot permet selon lui de définir une division morale du travail, distincte de la division technique. Nous montrons dans le cas TechCo que des contrôleurs peuvent avoir des visions différentes de ce qui constitue le sale boulot et de la division morale du travail. A nouveau, les deux phénomènes sont liés : considérer certaines tâches comme dégradantes implique une orientation spécifique du métier ; en retour, vouloir donner une direction particulière au métier revient à définir ce qui doit constituer le sale boulot.

C'est alors tout un jeu d'ombres et de lumières, de visibilité et d'invisibilité, qui se met en place (voir Morgan & Willmott, 1993). Chacun va définir les tâches et les relations les plus valorisées dans sa logique particulière, et chercher à les mettre en lumière. Simultanément, l'identité se forge par définition d'un sale boulot, un faisceau de tâches considérées comme trop ingrates et de relations vécues comme trop dégradantes pour être assimilées au travail du contrôleur de gestion. S'il n'est pas possible de déléguer ce sale boulot, il s'agira pour le moins de le rendre invisible. Le dirty work se transforme en dirty dust, qui doit rester dans l'ombre. Comme nous allons le voir, c'est ce passage du dirty work au dirty dust et ses différentes modalités qui permettent au contrôleur de gestion de définir ses objectifs et les critères de qualité de son travail. Manier les visibilité et les zones d'ombre permet aussi d'influencer les autres membres de l'organisation, tout en préservant sa propre autonomie (Vaivio, 1999 ; Dechow & Mouritsen, 2005). C'est ce phénomène qui permet de comprendre la construction des identités de contrôleurs de gestion à TechCo.

Après avoir présenté la méthodologie adoptée, nous tenterons de définir l'identité sociale des contrôleurs de gestion à TechCo. Il s'agit pour cela de comprendre leur vision partagée, et la manière dont ils sont perçus et catégorisés par leurs publics. Nous pourrons

ensuite présenter l'attitude particulièrement originale d'un des contrôleurs de gestion, ce qui nous permettra de voir en quoi son identité personnelle influence la construction de son identité professionnelle. En confrontant les pratiques de cet individu à celles des autres, nous pourrons alors voir apparaître des divergences dans leurs *situational perspectives*, et donc les différentes trajectoires d'identification suivies par les contrôleurs de gestion à TechCo. Nous terminerons par une discussion de ces résultats.

## Etude de terrain

TechCo est une société industrielle française du secteur aéronautique, de taille moyenne (un peu moins de mille personnes), filiale d'un groupe international diversifié (plus de dix mille personnes, pour un chiffre d'affaires de 2,3 milliard d'euros en 2006). Sa structure est divisée en trois départements, correspondant chacun à un type de produits. Les départements sont eux-mêmes divisés en trois services : la production (incluant parfois une direction des achats et une direction de la logistique), l'industrialisation (bureaux d'études et des méthodes) et les études (la recherche-développement). Deux départements se trouvent en région parisienne, sur le même site que le siège, et le troisième (le département X) est basé dans le sud-est de la France.

Notre analyse est basée sur une étude ethnographique de terrain (Van Maanen, 1979 ; Sanday, 1979). Elle repose notamment sur une présence prolongée de l'enquêteur sur le lieu de travail des personnes considérées. La principale méthode associée à l'ethnographie est l'observation directe des pratiques (voir Becker, 1958). Une immersion dans la vie quotidienne et dans les situations concrètes de travail des personnes considérées est réalisée pour mieux comprendre les points de vue exprimés et les enjeux poursuivis (Dent, 1990 ; Covaleski et Dirsmith, 1990).

Un des auteurs a ainsi été recruté par le Directeur Financier Adjoint de TechCo. D'une durée de quatre mois, sa mission officielle était de l'aider dans l'implémentation d'un progiciel de gestion intégrée<sup>1</sup>. En particulier, l'observateur devait s'intéresser au « flux achats » et au « flux reporting » de l'entreprise. Concernant le premier flux, il s'agissait en fait de traduire sous la forme de « *workflows* » l'ensemble des tâches effectuées par les opérationnels depuis la création d'une « demande d'achat » jusqu'à la « sortie de stock » des pièces nécessaires à la production, mais aussi de s'assurer que toutes les informations concernant les fournisseurs seraient reprises correctement dans le nouveau programme. Pour

---

<sup>1</sup> Le projet dirigé par le Directeur Financier Adjoint et le Directeur des Systèmes d'Information consistait en fait à harmoniser les systèmes informatiques de toutes les filiales de la division, et à mettre en place le module de comptabilité du progiciel utilisé en production.

le flux reporting, l'objectif était de préparer un cahier des charges pour l'élaboration, par la Direction des Systèmes d'Information, d'états permettant aux contrôleurs de gestion de continuer à produire le « book de reporting » de manière régulière.

Ce projet lui donna donc l'opportunité de rencontrer tous les membres de la Direction Financière (au sein de laquelle se trouvait son bureau), plusieurs membres de la Direction des Systèmes d'Information (tous ceux travaillant sur le projet), ainsi que de nombreux opérationnels (notamment les membres des services achats). La position de l'observateur, intégré à la Direction Financière mais éloigné des enjeux de carrière et d'influence de par son statut, lui a permis de nouer des contacts étroits avec les contrôleurs de gestion. Cependant, les standards du nouveau système informatique ne correspondaient pas parfaitement à l'organisation en place : il était donc nécessaire de choisir, pour chaque tâche, entre une modification de l'organisation et des développements informatiques spécifiques. Ainsi, l'observateur a eu l'opportunité de voir les opérationnels « déconstruire » et « rationaliser » leurs propres manières de travailler. De plus, sa position de « jeune diplômé » peu expérimenté et ayant tout à apprendre lui permettait de poser un certain nombre de questions, et d'obliger ses interlocuteurs à expliciter leurs pratiques considérées comme allant de soi. Enfin, la situation d'observateur participant permet de porter une certaine attention aux éléments matériels et symboliques, parfois occultés dans les discours : les lieux (disposition des bâtiments et des bureaux), les documents (journaux internes, tableaux fournis ou reçus par les contrôleurs de gestion, fichiers informatisés) ou les interfaces informatiques (qui imposent une configuration particulière de l'information traitée et de sa restitution) peuvent par exemple influencer la forme que prendra la mise sous contrôle de l'organisation.

L'utilisation d'une démarche ethnographique permet alors de voir apparaître des logiques contradictoires, des points de vue divergents (Ahrens et Dent, 1998). Si les discours des contrôleurs dessinent une certaine vision de l'organisation, celle-ci n'est pas nécessairement cohérente avec celle que donnent les managers opérationnels. L'objectif est alors de faire apparaître cette divergence, et de mettre au jour les similarités et différences entre les deux points de vue. Toutes les définitions de la situation sont donc considérées comme aussi valables que celle donnée par les financiers.

Au départ, l'observateur avait pour seul objectif de mieux comprendre le travail quotidien des contrôleurs de gestion. La démarche a donc été principalement inductive (Glaser et Strauss, 1967). La posture adoptée est ainsi marquée par la sociologie compréhensive et interprétative : il s'agit de comprendre le sens que les acteurs donnent à leurs actions (Weber, 1971), la construction d'une définition subjective du travail par les acteurs dans leurs interactions quotidiennes (Hughes, 1996 ; Goffman, 1961 ; Becker, 1963).

Cette position justifie le choix d'une démarche qualitative, visant la compréhension « en profondeur » des pratiques, et donc d'aller observer *in situ* les pratiques de contrôle (Tomkins et Groves, 1983 ; Ferreira et Merchant, 1992). Dans la mesure du possible, l'observateur a essayé de relier ce qu'il voyait à ce que disaient ses interlocuteurs (Van Maanen, 1979), et de comparer (voire parfois de confronter) les discours de différentes personnes pour accroître la crédibilité de chaque information.

Les données recueillies consistent ainsi en une description systématique des lieux, situations et pratiques observées, et en une retranscription des discussions formelles (lors de réunions) et informelles (dans les couloirs, devant la machine à café, lors des repas) auxquelles l'observateur a pu assister. Pour ce faire, un journal de terrain a été tenu et mis à jour quotidiennement. Par exemple, lors de chaque réunion, la salle (sa taille, le mobilier, les décorations, les fournitures), les personnes (les personnes présentes, leur tenue vestimentaire, leur position autour de la table, les personnes invitées mais absentes) et les discours (ordre de prise de parole, contenu du discours, ton de voix adopté, sans oublier les plaisanteries et conversations périphériques) ont été systématiquement décrits (ce qui n'entraînait pas de difficulté particulière, étant donné que tous prenaient généralement des notes, et que l'observateur pouvait être chargé de rédiger un compte-rendu). De la même manière, après chaque repas, l'observateur notait quelques remarques sur les personnes présentes à sa table et sur ce qu'il avait retenu des discussions. Après la fin de la période d'observation, des échanges téléphoniques et plusieurs retours sur le lieu de l'étude (notamment pour la réalisation d'entretiens formels) ont permis d'obtenir des informations complémentaires.

## Identité collective des contrôleurs de gestion à TechCo

Dans un monde d'ingénieurs, si les questions financières sont au cœur des décisions, elles semblent trop importantes pour être déléguées aux financiers. C'est ce qui se passe à TechCo, où la culture dominante est celle des ingénieurs (voir Dent, 1991 ; Ahrens, 1997). Tous les postes de management opérationnel sont ainsi occupés par des ingénieurs, et la stratégie de l'entreprise repose sur l'innovation et l'excellence technique. Les contrôleurs de gestion se retrouvent alors dans une situation ambiguë. Ils participent rarement au processus de prise de décision, mais considèrent leur rôle comme limité. Ils ont le sentiment d'être mis à l'écart, sous le prétexte que seuls des ingénieurs auraient les compétences nécessaires pour prendre des décisions.

Pour commencer, il s'agit donc de comprendre leur point de vue subjectif, de présenter tous les éléments qui les incitent à définir leur situation collective comme défavorable. Cette

démarche nous permet de présenter leur « identité sociale », d'illustrer la manière par laquelle leurs publics les catégorisent et développent des attentes normatives à leur égard (Goffman, 1963). Comme toute personne travaillant dans une fonction support, les contrôleurs de gestion se focalisent notamment sur leur participation aux prises de décisions opérationnelles. Or, comme on va le voir, plusieurs signes et symboles témoignent de leur position marginale dans ce processus.

### *Le diagnostic d'une position marginale pour les contrôleurs*

Les demandes d'investissement sont parmi les décisions les plus importantes dans la vie de l'organisation. En tant que garants du contrôle interne, les contrôleurs de gestion pensent devoir être impliqués dans ce processus, notamment dans la validation des estimations. Chez TechCo, ils regrettent alors que leur participation soit limitée, comme l'illustre cet extrait du journal de terrain :

Mardi 5 juillet

Je (l'observateur) suis dans le bureau de Paul (contrôleur de gestion de la division Z), qui me parle de la procédure de validation des demandes d'investissement. Tout se passe par e-mails. Il trouve que certains en mettent le minimum, et qu'il n'y a pas vraiment de format. Il se plaint aussi de ce que le message est envoyé à tout le monde en même temps. Donc le directeur général peut donner son accord avant que lui ait vérifié les calculs. [Dans son ancienne entreprise], au contraire, on lui envoyait d'abord, et une fois qu'il avait validé les calculs c'était envoyé aux décideurs. Et pour un très gros investissement, il pouvait mettre jusqu'à six mois avant de valider. Ici, au contraire, quand il appelle la personne qui a envoyé la demande d'investissement, l'autre est très étonné. Apparemment, il est mal reçu.

Les contrôleurs de gestion semblent a priori impliqués dans le processus de validation des investissements, puisqu'ils apparaissent dans la liste des individus concernés, et dont l'avis est pris en compte. Néanmoins, leur participation reste symbolique et facultative puisqu'il est possible de valider la demande avant qu'ils aient pu émettre leur opinion. En effet, dans la pratique, le contrôleur ne sera pas en mesure d'exprimer son avis sur une décision d'investissement si celle-ci a été validée au préalable par une personne dont le statut est plus élevé, comme le directeur général. Ce dispositif met en lumière l'ambiguïté de la place accordée aux contrôleurs de gestion. Ces derniers revendiquent une juridiction qui leur est accordée sur le papier mais refusée en pratique.

De la même manière, les contrôleurs regrettent de ne pas être suffisamment conviés à des réunions auxquelles ils aimeraient participer. Pour autant, lorsqu'ils sont invités, leur faible marge de manœuvre devient visible et manifeste. C'est par exemple ce qui ressort de la discussion suivante :

Lundi 25 avril 2005

Pendant le repas, Eric (contrôleur de gestion de la division Y) m'explique (à l'observateur) qu'il a une réunion cet après-midi :

E : Tous les deux mois il y a ce qu'on appelle « un comité » pour chaque département, avec les principaux directeurs de l'entreprise. Les directeurs de département doivent présenter la situation. Ils passent dix minutes à présenter les comptes, puis deux ou trois heures pour le reste, comme les grands projets en cours ou ce genre de choses.

Paul (contrôleur de gestion de la division Z) : [Dans mon ancienne entreprise] c'était plutôt l'inverse (rire) !

E : Mais ça sert pas à grand chose d'aller à ces réunions. Ça sert à rien de nous faire venir. (regard étonné de l'observateur) Ben, quand on est là, c'est plutôt pour... Par exemple, quand on arrive sur des points difficiles, ils [les opérationnels] préfèrent soulever un problème comptable. Bref, ils nous renvoient le bébé ! Et quand ils ont fini on passe à autre chose. Comme ça ils n'ont pas eu à s'expliquer sur le point qui pose problème. Donc tu vois, c'est pas très utile. On est plutôt là pour se faire taper dessus à la place des opérationnels. Un jour, pendant un comité, le directeur général demande ce que c'est les PENL (produits expédiés non livrés). Tous les directeurs ont commencé à s'énerver, à dire qu'ils ne comprennent pas pourquoi ce genre de choses existe. Le directeur financier baisse la tête, tout rouge, donc c'est à moi d'expliquer. Lui il a dit : « oui, j'ai vu ça en arrivant, j'ai trouvé ça bizarre, mais on travaille à les supprimer ».

P : C'est scandaleux ! Non mais c'est vrai. Tout le monde sait ce que c'est, mais ça les arrange de faire croire le contraire. Ils veulent que ça disparaisse, mais c'est à eux de s'en occuper. Tant qu'ils changent pas l'organisation nous ça apparaît dans nos comptes, forcément !

E : Ouais, le DG il savait très bien ce que c'est quand il a posé la question. Depuis le temps qu'on en parle ! Et puis tu vois, souvent ils font semblant de ne rien comprendre à la finance, mais dès qu'il s'agit de leur bonus tout de suite, ils comprennent tout très bien !

L'observateur : Et avant un comité, tu vas voir les opérationnels pour le préparer ?

E : Non. De toutes façons on leur présente les comptes tous les mois. Donc c'est pas la peine. Mais bon, entre ce qu'on leur dit et ce qu'ils racontent après, il y a un gap énorme !

Cette discussion entre deux contrôleurs fait apparaître une forme de ressentiment à l'égard des ingénieurs. Le faible temps dédié à l'analyse des comptes lors des réunions est, selon les contrôleurs, un indicateur évident du caractère non stratégique de la dimension financière dans l'organisation. Ils perçoivent alors leur travail comme ayant une utilité limitée. Il peut même être utilisé afin de détourner l'attention des problèmes que les opérationnels souhaiteraient dissimuler. Ces derniers, parfaitement conscients que le problème comptable est intrinsèquement lié à un dysfonctionnement organisationnel, font semblant de ne pas comprendre, pour échapper à leurs responsabilités : « Tout le monde sait ce que c'est, mais ça les arrange de faire croire le contraire ». Les contrôleurs se sentent donc impuissants devant la mauvaise foi des opérationnels, leur hypocrisie institutionnalisée (Brunsson, 1989), ce qui vient conforter leur impression de marginalité voire d'exclusion de la prise de décision.

Lors des réunions, deux camps s'opposent donc clairement : les ingénieurs et les contrôleurs. Ce conflit n'interdit pourtant pas une certaine forme de coopération (Simmel, 1955), mais qui doit rester dans l'ombre. Pour être capables de se justifier devant leur hiérarchie, les opérationnels doivent comprendre et s'appropriier, au moins en partie, les données comptables. Ils vont pour cela faire appel aux contrôleurs de gestion. On peut cependant remarquer que cette « présentation des chiffres », cette construction conjointe de l'analyse, est réalisée en marge de la réunion formelle : la compromission doit rester invisible. La coopération n'a lieu qu'en coulisse (Goffman, 1973), ce qui laisse la possibilité au directeur opérationnel de maintenir une façade (Hughes, 1951b) lors des comités, c'est-à-dire

lorsque les principaux managers sont présents, donc lorsque la lumière est particulièrement vive. Même si chacun sait que l'image présentée est fautive, tous acceptent de perpétuer la fiction (Goffman, 1961 ; 1973).

Au-delà des éléments particulièrement symboliques que constituent les investissements et les réunions, les contrôleurs estiment qu'au quotidien leur travail est insuffisamment valorisé. Le comportement et l'attitude des opérationnels, chacune de leurs actions, même les plus anodines, vient alors alimenter un faisceau d'indices de la dévalorisation du statut des contrôleurs. C'est ce qui apparaît lors d'une discussion entre deux contrôleurs de gestion :

Jeudi 2 juin 2005

Paul entre dans le bureau d'Eric, un e-mail imprimé à la main, puis s'exclame, légèrement énervé :  
Paul : Il m'a dit 220, et j'en suis déjà à 320 !

E : Ben c'est une connerie. Faut appeler. Tu veux que j'appelle ?

P : Non c'est bon, je vais le faire. (il sort)

E (s'adressant à l'observateur) : Ils font n'importe quoi. Mais faut dire qu'ils y connaissent rien à la finance.

Je comprends progressivement qu'il parle des opérationnels. Il y a souvent des « coquilles » dans leurs tableaux. Quand les contrôleurs demandent des informations, on leur renvoie parfois des données qu'ils considèrent comme non cohérentes, et qu'ils doivent alors corriger eux-mêmes. En l'occurrence, Paul avait demandé une estimation des dépenses pour l'exercice (ce qu'il nomme « estimation à fin d'exercice »), et reçoit un montant inférieur à ce qui a déjà été dépensé.

E : Mais les directeurs de départements, les N et les N-1, eux ils connaissent la finance. Mais parce que tu vois, eux ils sont intéressés au résultat. C'est comme les syndicats. Le droit du travail, ils le connaissent sur le bout des doigts !

L'observateur : Et là c'est un technicien qui a envoyé l'info ?

E : Oui, c'est sûrement qu'on a envoyé un mail au directeur qui a dit « faut voir avec untel », et a descendu l'info. Et après, nous on reçoit des chiffres qui veulent rien dire ! (...) Tu vois, c'est comme les PBM. (regard d'incompréhension de la part de l'observateur) C'est un truc qu'on met dans le reporting. Ça concerne les heures. Mais tu vois, c'est des indicateurs que personne ne regarde. On fait les tableaux tous les mois, ça n'intéresse que les opérationnels, mais eux ils ne vont pas les voir.

La fin de la scène permet d'identifier un premier symbole de mépris : l'existence de documents ou d'outils « morts » (*dead devices*). Les contrôleurs de gestion sont fréquemment amenés à fournir une information ou à construire des tableaux qui ne sont utilisés par personne. Abandonnés dans les faits, ces outils doivent pourtant continuer à être alimentés de manière régulière. Ce travail inutile, cette information ritualisée (Feldman & March, 1981) ne peut même pas être dénoncée : les managers leur demandent de fournir des chiffres, pas de donner leur avis sur leur utilité ou leur pertinence.

Cet extrait illustre également les enjeux associés au niveau hiérarchique de leur public. Comme le souligne Hughes, « Choisir pour un travail la désignation la plus favorable implique un public. Et l'une des choses les plus importantes pour un homme est son public, ou le choix qu'il peut faire entre les divers publics auxquels il peut prétendre, et par lesquels il cherchera à être reconnu. » (Hughes, 1951b, p. 314). Les contrôleurs s'adressent systématiquement aux responsables les plus élevés dans la hiérarchie formelle. Ceux-ci sont *a priori* les plus sensibles aux questions financières, mais c'est aussi un moyen de se

positionner en tant qu'interlocuteurs du senior management. Malheureusement pour eux, leurs demandes se retrouvent parfois déléguées et traitées par des techniciens, « qui n'y connaissent rien ». En reléguant ces questions à des subalternes, les responsables opérationnels font déchoir le statut des contrôleurs. De plus, ils dénigrent implicitement l'importance des compétences à mobiliser, considérant ainsi que les informations financières demandées relèvent d'un savoir profane, du simple bon sens.

Une autre manifestation de la dévalorisation du travail et du statut des contrôleurs apparaît dans les erreurs commises par les opérationnels. Particulièrement grossières, elles sont interprétées comme un nouveau signe de mépris par les contrôleurs. Ils n'évoquent même pas la possibilité que l'opérationnel n'ait pas compris ou mal interprété ce qu'on lui demandait ; selon eux, c'est nécessairement un manque d'attention et d'implication, donc un désintérêt, qui seul peut expliquer l'erreur.

Ces erreurs révèlent également une division informelle du travail entre financiers et opérationnels. Voulant gagner du temps, les opérationnels peuvent laisser passer des erreurs dans le système, ce qui crée un travail supplémentaire pour les financiers :

Mardi 21 juin 2005

9h30. Fabienne appelle Claire, lui parle d'un dossier qui pose problème, puis raccroche. Elle s'exclame : « Ils savent rien faire ! C'est pas normal ! C'est à eux de le faire, c'est pas à Claire. C'est pas normal. »

L'observateur : Y'a des trucs que la compta devrait faire et que Claire fait ?

F : Non, les achats. C'est à eux de le faire. C'est pour une réception (de marchandises). Ils ne savent pas faire le nécessaire.

S'ils veulent que leurs données restent fiables, c'est aux financiers de corriger les erreurs des autres. Ce « service après-vente » de l'information est vécu comme dévalorisant, et constitue une partie importante de leur *dirty work* (Hughes, 1956).

Enfin, l'éviction des financiers se matérialise dans les choix géographiques d'installation des bureaux. Présentés comme purement pragmatiques, ils constituent un symbole fort de l'importance de chaque département dans l'organisation. C'est ce que révèle le récit de Fabienne, du service comptable :

Vendredi 10 juin 2005

12h30. Je (l'observateur) reviens à mon bureau. On discute avec Fabienne (responsable comptabilité fournisseurs). Elle me raconte que la direction financière a souvent été déplacée dans différents bâtiments.

Fabienne : Faut croire qu'on était mal aimés ! On restait pas longtemps au même endroit. Sauf le bâtiment W, là où y'a les archives maintenant. Là on devait pas rester longtemps parce que c'était très crade, la moquette était crade et tout. Et on est restés dix ans.

La direction financière se perçoit comme ballottée, puis reléguée dans des locaux si peu confortables que la situation lui est présentée comme provisoire. Elle sera finalement abandonnée là pendant dix ans, isolée, à l'abri des regards.

S'identifiant à des consultants internes, les contrôleurs voudraient aider les opérationnels à prendre des décisions. Mais ces derniers n'attendent d'eux qu'une seule chose : un soutien discret pour dissimuler leurs erreurs. Ils les renvoient ainsi à une identité de maquilleurs de l'information. On voit alors comment les contrôleurs de gestion peuvent vivre cette situation comme une dépréciation de leur statut.

### *Une définition du dirty work issue d'un positionnement attendu de la fonction*

L'expérience des contrôleurs de gestion au sein de TechCo les amène à identifier une forme de « sale boulot ». En effet, les différents motifs de frustration, les multiples signes du mépris opérationnel vont les inciter à définir certaines tâches comme dégradantes. Cette définition du sale boulot est situationnelle et contextuelle : elle émerge de la pratique quotidienne des contrôleurs. Cependant, elle s'intègre à une vision plus générale du métier.

Les contrôleurs de gestion veulent devenir des business partners, et donc participer au processus de décision. En tant que membres d'une fonction support, il est pourtant difficile pour eux de définir de manière autonome les tâches concrètes qui leur permettraient de devenir des business partner. Dès lors, c'est la minimisation du sale boulot qui va être au centre de leurs efforts et de leur attention. Leur positionnement les amène donc à considérer que certaines tâches les détournent de leur objectif. D'autres tâches apparaissent même comme incompatibles avec le rôle de business partner, puisqu'elles symbolisent leur exclusion. C'est cet ensemble de tâches qui va constituer une définition structurelle du « sale boulot ». Il est principalement constitué des tâches de collecte, de production et de fiabilisation des données. L'objectif des contrôleurs de gestion sera alors de gérer ce sale boulot, de parvenir à le réduire ou à le déléguer.

Le traitement des erreurs commises par les opérationnels évoqué précédemment relève du sale boulot car elles sont interprétées comme un signe de mépris. Cependant, les tâches que les contrôleurs dévalorisent le plus, la face cachée la plus sombre de leur activité est le retraitement des erreurs qu'ils ont eux-mêmes commises. Il est toujours difficile d'accepter ses erreurs, et le temps passé à les corriger est systématiquement perçu comme du temps perdu, sans « valeur ajoutée ». Mais ces retraitements sont d'autant plus dangereux, du point de vue des contrôleurs, qu'ils jettent le doute sur la fiabilité des données comptables. C'est alors le système comptable dans son ensemble, supposé neutre, systématique et objectif, qui serait remis en cause. Ce travail de retraitement ne devrait donc pas exister, et doit absolument rester invisible pour le public : il relève de failles internes inacceptables.

Plusieurs réactions face à ces retraitements sont observables. Ici, la différence de point de vue entre Paul d'un côté, et les autres membres de l'équipe de l'autre, révèle l'existence de deux stratégies de gestion de ce *dirty work* :

Vendredi 10 juin 2005

10h25. En passant, je vois Sandra et Claire (assistantes de gestion) dans le bureau d'Eric (contrôleur de gestion opérationnel de la division Y). Ils ont un « écart » : Eric tient des feuilles, Sandra en tient d'autres, et ils comparent des chiffres. Normalement, ils doivent avoir les mêmes chiffres, mais certains sont différents. Je leur demande des explications.

Eric : Y'a des chiffres qui cadrent pas.

Sandra : J'ai vu ça par hasard, hier soir. Mais je te dis, hein, je suis très étonnée que Véronique [la responsable contrôle de gestion] n'ait pas vérifié le global.

E : Non mais, chacun devrait vérifier sa partie...

S : Oui, ben, personne ne l'a fait ! Ce matin, moi et Claire on est allées voir Paul [contrôleur de gestion opérationnel de la division Z]. Tu sais ce qu'il nous a répondu ? « Ah ben c'est pas moi qui ai passé les écritures ! » Non mais tu te rends compte ? C'est pas son problème !

Paul m'avait déjà expliqué que les problèmes étaient souvent liés à des erreurs dans les écritures de comptabilité analytique. Je sais aussi que ce sont les assistantes de gestion qui passent ces écritures. Paul m'explique que dans son ancienne entreprise, les contrôleurs de gestion n'auraient jamais eu à corriger des écritures comptables. D'ailleurs, selon lui, aucune écriture comptable ne devrait pouvoir être passée manuellement.

A la fin [après la correction de plusieurs erreurs] il reste un écart d'un k-euro :

Eric : Bon, c'est pas très grave. La boîte va pas s'écrouler pour un k-euro !

Sandra : En tous cas, merci de m'avoir aidée avec ces écarts. Heureusement que t'as pas la mentalité « c'est pas moi qui ai passé l'écriture donc c'est pas à moi de corriger ! »

Sandra, en identifiant l'erreur, se sent investie de sa correction. Ceci la met dans une situation délicate de culpabilité : ayant découvert le problème, c'est elle qui devient responsable de sa résolution. Elle cherche alors un bouc-émissaire et pointe la « faute » commise par sa supérieure hiérarchique (« je suis très étonnée que Véronique [la responsable contrôle de gestion] n'ait pas vérifié le global »). La culpabilité de Sandra est renforcée par la fin de non recevoir de Paul, qui estime « que puisqu'il n'a pas passé les écritures, ce n'est pas son problème ». Elle vit cette réaction comme une trahison. Elle sollicite alors Eric et partage avec lui la charge du retraitement, du *dirty work*. Tous se retrouvent mobilisés pour gérer le *dirty work*, considéré de fait comme un mal nécessaire : la participation à une tâche dévalorisée devient un signe de volonté d'appartenance et de solidarité vis-à-vis du groupe.

De son côté, Paul défend un point de vue totalement différent. Il adopte une position de principe concernant le fonctionnement des systèmes de contrôle : « aucune écriture comptable ne devrait pouvoir être passée manuellement ». Dans ce refus, il marque son désaccord avec une organisation qu'il juge dysfonctionnelle. Passer des écritures comptables manuellement revient à perturber les rouages d'un système qui devrait garantir l'objectivité et la fiabilité des données produites. Le refus du retraitement revient à qualifier l'erreur comme inacceptable, et donc à inciter « l'organisation » à modifier ses procédures de manière à ce qu'elle ne se reproduise plus. De plus, retraiter des écritures comptables pour un contrôleur revient, selon Paul, à ébranler le contrôle interne. Devant se saisir des données comptables pour prendre des

décisions et pour pointer des responsabilités, il ne peut pas les avoir construites lui-même. On ne peut être juge et partie.

Mais ce refus lui permet aussi de déléguer ce qu'il considère comme une partie du « dirty work ». Pour Sandra, la charge du dirty work est associée à des questions de solidarité interne au groupe : celui qui refuse la tâche ingrate n'est pas un tire au flanc mais un traître. Paul ne définit pas la situation de la même manière, mais son attitude n'est pas individualiste pour autant. Son comportement répond à un enjeu collectif, à une volonté de défendre le positionnement stratégique de la fonction.

Retraiter l'information, s'occuper de simples écritures comptables, ce serait mettre les mains dans le « cambouis » financier, assurer des tâches peu valorisantes, et donc accepter un rôle de compteur de haricots (Hopper, 1980). C'est donc en fait l'identité de comptable qui est dévalorisée. Pour avoir une identité plus valorisante, et donc un positionnement de la fonction plus acceptable, Paul veut s'éloigner du comptable pour se rapprocher du consultant interne. Ceci se fait par la gestion du sale boulot, qui revient à requalifier le dirty work en dirty dust.

### *Comment gérer le dirty work : La loi normale de l'aveu*

Eric accepte de prendre en charge une partie du dirty work, mais s'arrête dès que l'écart « à traquer » est jugé résiduel. Si l'erreur devient non-significative, elle peut être « oubliée » ou même dissimulée, puisque « la boîte va pas s'écrouler pour un k-euro ! ». L'erreur suffisamment faible pour être rendue invisible se transforme en « dirty info », en « dirty dust » dont il faut se débarrasser, ou qui disparaîtra d'elle-même.

Une situation symétrique peut cependant conduire les contrôleurs de gestion à requalifier le « dirty work » en « dirty dust ». Lorsqu'un écart apparaît, celui qui l'a identifié peut prendre conscience que son retraitement va nécessiter un travail supplémentaire colossal ou ingérable. Il est aussi possible que l'écart pointe un manquement visible à des règles déontologiques ou de fonctionnement global : le contrôleur va devoir justifier ses erreurs passées qui ont conduit aujourd'hui à l'apparition d'un écart. Dans cette situation, tout le travail du contrôleur de gestion va consister à faire disparaître cette « dirty info », à transformer du « dirty work » en « dirty dust » qu'il pourra glisser discrètement sous le tapis pour la rendre invisible.

Cette qualification de l'information, cette séparation entre ce qui est une erreur à corriger et ce qui n'est qu'une poussière, appartient alors aux contrôleurs de gestion. En décidant du statut d'une information à retraiter, ils exercent un jugement, ce qui leur permet de retrouver une forme d'autonomie. Ils parviennent ainsi à réorienter leur identification.

A TechCo, les contrôleurs de gestion se trouvent donc en aval du processus de décision. Ils ne participent pas, mais viennent constater a posteriori les conséquences des choix effectués par d'autres. Dans cette situation, ils sont incapables de prendre part au partage de la responsabilité, principale source de valorisation du travail effectué. Réinterprétant l'attitude et le comportement des managers opérationnels, ils se voient comme relégués dans le rôle de simples comptables. Il s'agit là de la manière dont ils interprètent leur catégorisation par les autres significatifs, donc de leur identité sociale.

Pour améliorer leur statut dans l'entreprise, ils vont alors chercher à effectuer des tâches plus valorisantes, et donc tenter de remonter le processus de décision en se présentant comme une aide opérationnelle. Cette évolution consiste pour eux à s'éloigner de l'identité dévalorisée de comptables pour se rapprocher de l'identité plus gratifiante de consultants internes. L'aide fournie aux managers devient alors la tâche la plus valorisée. Au contraire, le traitement de l'information constitue leur « dirty work ». Ils vont donc chercher à éviter d'entrer dans la comptabilité ou dans le système informatique. Assurer ce qu'ils considèrent comme faisant partie du travail d'un comptable ou d'un informaticien est ainsi perçu comme une dévalorisation symbolique de leur identité.

Cependant, comme on l'a vu, tous les éléments de dévalorisation symbolique, de même que le comportement des contrôleurs, relèvent d'enjeux à la fois individuels – se construire une identité valorisante – et collectifs – proposer un positionnement gratifiant pour la fonction, ou simplement adhérer à des principes de solidarité vis-à-vis du groupe. Ainsi, Paul arrive à TechCo fortement marqué par son entreprise précédente dans laquelle il pouvait être considéré comme un « strong controller ». Il a donc une vision de ce que doit être le positionnement organisationnel du contrôleur de gestion, et définit en conséquence le dirty work qui doit être délégué. Au contraire, comme on va le voir, Fabrice – qui est plus ancien dans l'entreprise – constate un échec de ce positionnement, et doit donc en proposer un autre. Pour cela, il part de ses compétences et de ses goûts, et construit une définition personnelle de ce qui constitue le dirty work. C'est cette définition nouvelle du sale boulot qui l'amène à déterminer un positionnement nouveau du contrôleur de gestion dans son organisation.

## L'identité d'un contrôleur de gestion « déviant »

La vision de Fabrice, particulièrement originale, nous permet de voir apparaître certaines divergences au sein du groupe. En effet, sa démarche s'oppose parfois à celle d'autres contrôleurs de gestion. Comparer sa posture à celle de Paul nous permet alors de proposer deux identités polarisées pour les contrôleurs de gestion, avant de voir comment les autres se situent à un niveau intermédiaire entre ces deux solutions.

Ancien contrôleur de gestion de la division Y, Fabrice est aujourd'hui directeur financier adjoint. Responsable d'un projet d'harmonisation des procédures de gestion au niveau de la branche (lié à l'introduction d'un ERP), il participe aussi au reporting mensuel, en coopération avec les autres contrôleurs de gestion. Son évolution et sa position actuelle pourraient donc l'amener à partager la stratégie identitaire des autres contrôleurs de gestion, telle que décrite précédemment. Pourtant, comme on va le voir, il préfère se positionner différemment.

Fabrice, expert-comptable, est aussi passionné par l'informatique, et notamment la résolution de problèmes nécessitant une réflexion logique et technique complexe. Ainsi, il aime simplifier les lignes de code écrites par des informaticiens en introduisant de nouvelles formules et fonctions – proposées par exemple par le tableur Excel. Durant toute la durée de la période d'observation, son « jeu » favori consistait à poser un problème informatique à l'observateur, le laisser chercher une solution, avant de lui en proposer une autre plus simple ou plus rapide. Fabrice est aussi vu comme un marginal au sein de la direction financière, et est parfois décrit comme n'appréciant pas particulièrement le contact avec les managers opérationnels. En fait, cherchant peu à vulgariser les questions comptables ou à les adapter aux problématiques intéressant les opérationnels, il est perçu par certains d'entre eux comme ayant un langage ésotérique et une vision déconnectée des réalités organisationnelles.

Il constate aussi un échec du rôle de business partner, qui serait intenable selon lui à TechCo car les managers ne seraient pas prêts à suivre ses conseils. Fabrice rejette aussi l'identité de consultant interne, car cela revient à se mettre au service des opérationnels, ce qui n'est pas valorisant à ses yeux. Il préfère les influencer et les orienter par la conception même du système informatique et comptable. En entrant dans les systèmes informatique et comptable, il peut se placer en amont du processus de décision, et se saisir de l'outil informatique pour contraindre les managers. Sa définition de ce qui constitue le « dirty work » est donc différente de celle des autres contrôleurs.

En acceptant les tâches informatiques et financières, Fabrice pense pouvoir influencer plus fortement sur les décisions. La responsabilité partielle et partagée qui découle des conseils

fournis à un décideur n'est pas suffisante pour lui : il préfère intervenir dans la conception des outils, ce qui lui permet de prendre lui-même des décisions, mais aussi d'apparaître comme « le » responsable d'un projet. En somme, il voudrait s'identifier à un chef d'orchestre, décidant de l'interprétation à donner de la partition, sans avoir à jouer lui-même d'un instrument. Cette vision l'amène à se poser en gardien du contrôle interne – il doit vérifier que la partition est respectée – mais aussi en traducteur – puisque dans sa vision les problèmes opérationnels et techniques doivent être traduits en langage financier. Cette traduction lui donne une place privilégiée dans le processus de décision, puisque c'est lui qui fait alors le lien entre l'arène opérationnelle et l'arène financière, et peut expliquer aux décideurs les conséquences réelles – c'est-à-dire financières – de leurs choix. L'ambition de Fabrice apparaît par exemple lorsqu'il présente le projet aux membres des services généraux :

Mercredi 6 juillet

Fabrice : Au départ, *mon* projet (d'harmonisation des procédures et de mise en place d'un ERP) était perçu comme étant juste un problème de comptabilité. (une pause) J'ai posé le problème un peu différemment. (c'est nous qui soulignons)

Plus que la comptabilité ou la finance, c'est l'organisation qui l'intéresse, et l'ensemble des règles de gestion qu'il veut modifier. Il choisit donc un positionnement spécifique en termes marketing et politique pour le projet, qui lui permet de se placer lui-même comme éminence grise, prenant les décisions à la place des opérationnels et à leur insu.

Ce choix n'est pourtant pas facile à réaliser, puisqu'en tant que financier il est évincé du processus de décision. Il doit donc réussir à faire accepter les outils qu'il propose. Il suit pour cela un certain nombre de tactiques, et cherche notamment à mobiliser et solidifier un réseau autour de sa vision. Le positionnement de Fabrice, ainsi que les tactiques qu'il utilise, sont particulièrement apparents dans la scène qui suit. Il s'agit d'un extrait du journal de terrain reprenant la description d'une réunion relative au projet d'harmonisation des procédures<sup>2</sup>.

Mercredi 29 juin 2005

Réunion dans une salle de la direction commerciale. Il y a quatre fenêtres, une grande table ovale avec neuf chaises. Des armoires, une petite table où sont posées des tasses et une cafetière, un écran sur lequel un barco projette l'écran d'un ordinateur.

Nous sommes huit. Il y a deux acheteurs pour la division Z, ainsi que trois acheteuses de la division Y. Il y a aussi Victor (responsable des applications informatiques pour la finance) et Fabrice (directeur financier adjoint).

Fabrice voudrait que chaque demande d'investissement soit rattachée à un projet R&D particulier. Il s'explique : « Si [la holding] demande où on en est pour un investissement d'immobilisations [prévu sur tel projet], aujourd'hui on sait pas répondre. »

On parle aussi d'un blocage automatique qui va empêcher toute personne ne faisant pas partie de la direction financière de saisir des factures. Une acheteuse de la division Z explique : « Mais quand on a des réceptions de stocks, et qu'on ne reçoit jamais de facture, nous on faisait une facture à zéro. » Les autres confirment : « on a toujours fait comme ça. » Mais Fabrice répond

---

<sup>2</sup> Cette longue scène permet de voir l'enchaînement des différents phénomènes qui seront analysés par la suite. Nous y ferons donc référence à plusieurs reprises dans la suite de l'argumentation.

qu'il ne veut plus que ça se passe comme ça : « Les comptables ne sont pas responsables de grand chose. Mais ils sont responsables de la compta. On peut la leur laisser. »

Au milieu de la réunion, le téléphone de Victor sonne. Des personnes l'appellent parce que le système informatique les empêche de passer des commandes. En fait, le plan de comptes vient d'être modifié, et un certain nombre de comptes ont été interdits, pour éviter que les opérationnels ne passent des commandes en utilisant le mauvais compte. Mais dans le doute, Fabrice a préféré bloquer le plus de comptes possible, pour débloquer par la suite ceux qui sont nécessaires. Donc certaines personnes n'arrivent plus à passer de commande. Fabrice entre donc dans le système informatique et vérifie le compte qui pose problème, efface une ligne de code et fait signe à Victor que le problème est résolu.

A propos de certains états, Fabrice explique aux acheteurs : « On a prévu de vous envoyer un listing toutes les semaines, mais si vous voulez vous pouvez déclencher [la procédure vous-mêmes]. »

Dans les discussions, les acheteuses de la division Y expliquent que leur responsable refuse tout écart. Si, lors d'une réception, le prix est différent de celui prévu lors de la commande, il faut annuler la commande et en refaire une autre. Donc l'écart ne doit pas exister. L'acheteuse de la division Z, elle, valide systématiquement les écarts. Mais les autres expliquent que leur responsable est très rigide sur ce point.

F : Il ne faut pas faire le travail deux fois. L'important n'est pas qu'il n'y ait pas d'écart, mais qu'il n'y ait plus de problème à l'avenir. Ça ne doit pas exister, parce que l'écart n'apparaît que si on travaille mal. Donc on interdit l'écart, et les gens doivent apprendre à bien travailler. Si je prends les frais de transport. Ça devrait apparaître dans un compte à part. Mais ceux qui passent la commande ne le font pas toujours, donc on voit apparaître des écarts qui ne devraient pas exister.

Une discussion s'ensuit entre les acheteurs des deux départements. Une acheteuse de la division Y explique : « On ne travaille pas avec les mêmes exigences. » Fabrice (parle distinctement et fermement) : « Je ne dirai qu'une chose : harmonisation. Je sais que (le directeur de la division Y) croit qu'il travaille dans une PME. Mais il faut qu'il comprenne qu'il est intégré à un groupe ! »

Selon les trois acheteuses de la division Y : « Tout le monde considère qu'on a quatre mètres de retard. Et ça, c'est parce que (la directrice des achats) veut la perfection ! Ben, du coup, on lui montre pas tout. On n'annule pas les commandes pour les refaire, comme elle le demande, et on s'arrange pour qu'il n'y ait rien qui apparaisse, et comme ça elle nous laisse tranquilles. Par exemple, certains frais tombent dans (une ligne budgétaire spécifique) appelée 'Frais accessoires sur achats'. Et ça, c'est une ligne qui n'est pas suivie par (la directrice des achats). » Fabrice semble réfléchir, puis, un peu hésitant, propose de tout mettre dans cette ligne, que personne ne vient regarder. Mais le risque, précise-t-il, c'est un « gonflement de ces frais ».

Un nouveau problème apparaît : le nouveau système empêche les acheteurs de réaliser une opération particulièrement utile. Ils veulent donc revenir à la situation antérieure.

Une acheteuse : Il faut qu'on puisse le faire. C'est obligatoire !

Victor : Ah oui, mais ça, c'est pas un petit développement. Il va falloir changer la structure, rajouter des champs, c'est très compliqué. Donc moi je peux rien garantir. En plus, ça a été présenté (aux directeurs des achats). Ils n'y ont vu que du feu !

D'une seule voix, les acheteuses s'exclament : Forcément ! Eux ils font pas. C'est pas eux qui font ça, ils pouvaient pas savoir que nous on avait besoin de le faire !

Cette scène illustre bien la trajectoire suivie par Fabrice. On voit dès le départ qu'il n'hésite pas à créer ou supprimer des lignes de code informatique, c'est-à-dire à prendre pour lui une part de ce qui serait défini par d'autres contrôleurs comme du « dirty work ». On voit aussi qu'il déploie un certain nombre de tactiques pour influencer la direction que prend le projet. Nous allons donc maintenant analyser le comportement de Fabrice, ses tactiques et les réponses de ses interlocuteurs. Il s'agit ainsi de comprendre en quoi ses valeurs et ses goûts l'incitent à suivre une trajectoire identitaire très différente de celle des autres contrôleurs de gestion.

La première tactique de Fabrice consiste à se réapproprié un certain nombre de tâches. Il tente de préserver un domaine réservé pour la direction financière, et s'assure que l'étendue

de ses tâches n'est pas remise en cause : « Les comptables ne sont pas responsables de grand chose. Mais ils sont responsables de la compta. On peut la leur laisser. » En même temps, il tente de récupérer certaines tâches qui appartiennent traditionnellement aux informaticiens ou aux ingénieurs. Il y a alors une forme de phagocytage de la tâche qui permet de gagner responsabilité et statut : assumer certaines tâches est vécu comme un symbole de la responsabilité, une reconnaissance de sa valeur. Il parvient à modifier son statut réel, à sortir du cadre de son statut formel qui ne lui permet pas d'exercer une responsabilité jugée comme suffisante.

Cependant, son attitude la plus fréquente consiste à faire référence à un monde extérieur auquel ne participent pas ses interlocuteurs. De manière générale, devant un public dont tous les membres appartiennent à une même division, il compare leur situation à celle d'autres divisions du groupe. Ainsi, il prend de la hauteur vis-à-vis de ses interlocuteurs et des problématiques abordées, et se positionne systématiquement à un niveau plus global. Si une personne émet une objection, ce ne peut pas être une erreur de la part de Fabrice : c'est son contradicteur qui n'a pas une vision globale des enjeux, et n'est pas en mesure d'appréhender, aussi bien que lui, les risques probables ni les solutions les plus adaptées à la situation. Fabrice s'élève ainsi à un niveau surplombant l'interaction en cours. Cette tactique apparaît par exemple dans la scène suivante :

Vendredi 10 juin 2005

Fabrice : « Donc pour la division Y, si je dis 'pas de DA, pas de commande', ça vous va ? » Tout le monde est d'accord, mais il explique que s'il disait la même chose aux services généraux ça choquerait plus. Donc il commence à s'assurer que c'est accepté ici.

Comme à son habitude, Fabrice attire ici l'attention de ses interlocuteurs sur des points qui pourraient leur paraître hors sujet. Son seul objectif est alors de leur montrer que ce qu'ils considèrent comme évident ne l'est pas pour tout le monde. C'est une occasion pour lui de montrer que ses préoccupations dépassent leurs enjeux locaux. Il vérifie aussi par là la solidité de ses appuis, qu'il devra peut-être mobiliser par la suite.

Pour s'élever au-dessus de l'interaction en cours, sa référence la plus fréquente concerne alors la holding du groupe, comme on peut le voir dans la scène du 29 juin (voir ci-dessus). Fabrice se présente alors comme porte-parole des principaux dirigeants du groupe, soulignant au passage la puissance de ses alliés. Ceci lui permet de critiquer ouvertement un directeur de département, donc une personne ayant une position hiérarchique formelle bien plus élevée que la sienne : « Je sais que (le directeur de la division Y) croit qu'il travaille dans une PME. Mais il faut qu'il comprenne qu'il est intégré à un groupe ! ». Cette tactique permet à Fabrice d'améliorer son statut : il se pose en arbitre, une position informelle plus avantageuse que sa position formelle dans l'organigramme. Il rappelle implicitement qu'il

s'intègre dans un réseau plus vaste, et donc plus solide que celui de ses interlocuteurs (Callon, 1986 ; Latour, 1987).

La mobilisation d'un réseau étendu n'est pas la seule tactique que l'on voit apparaître dans cet extrait. Quand il décide de bloquer les comptes utilisés par les opérationnels, il les oblige à faire appel à lui. Il devient alors apparent dans l'organisation : tout le monde découvre qu'il a modifié le système, et donc qu'il a le pouvoir de les empêcher de travailler dès qu'il le souhaite. Empêcher les autres d'agir rend visible sa puissance : il est devenu un point de passage obligé (Callon, 1986 ; Latour, 1987). Ensuite, en résolvant rapidement le problème, il démontre sa compétence et sa capacité à leur venir en aide.

Il utilise donc le système pour mettre en lumière son propre rôle dans l'organisation. Il peut cependant retourner le problème et utiliser le système pour éclairer ce qu'il considère comme des erreurs organisationnelles. Ainsi, lorsque les acheteuses de la division Y expliquent que leur directrice refuse tout écart, il décide de suivre une politique différente : pour lui, l'écart doit apparaître, car c'est le symptôme d'une maladie plus grave – « l'écart n'apparaît que si on travaille mal ». Dans sa vision, l'écart ne doit pas exister, mais il doit apparaître, pour inciter les managers à résoudre le problème opérationnel mis en lumière.

Pour autant, Fabrice sait qu'il ne peut imposer sa vision à la directrice des achats, et doit se contenter d'un compromis. Il s'associe aux acheteuses, à l'insu de leur hiérarchie, pour obtenir l'information qui l'intéresse. Il leur propose ainsi d'utiliser une ligne spécifique qui n'est pas regardée par la directrice des achats. L'écart reste invisible pour la hiérarchie opérationnelle, mais devient visible pour lui. Ce faisant, il détourne ainsi de l'information de la ligne opérationnelle. Il sait maintenant où regarder s'il veut récupérer l'information, et peut lui-même traiter le problème, c'est-à-dire s'assurer que les personnes travaillent correctement.

En tant que concepteur d'un système d'information, Fabrice oriente naturellement les procédures formelles en vigueur. Il peut en outre utiliser cette position pour se rendre ponctuellement visible dans l'organisation, et pour rendre visibles les erreurs des autres. Enfin, en s'associant et en coopérant avec les utilisateurs du système, il parvient à connaître leurs arrangements informels, et donc à avoir une compréhension et éventuellement une influence sur les pratiques quotidiennes (*daily practice*) des opérationnels.

On peut cependant remarquer une ambivalence dans le positionnement de Fabrice. En s'entourant d'alliés ayant un niveau hiérarchique élevé, il obtient une bonne description des procédures formelles, mais pas des arrangements informels ni du travail réel réalisé par les subordonnés. Il doit donc parvenir à gagner la confiance de deux publics aux attentes divergentes et aux intérêts parfois opposés. Pour la direction générale, l'objectif est de concevoir un outil « parfait » et de proposer des procédures standardisées. Les utilisateurs du

système, au contraire, recherchent et mettent en place des solutions adaptées à leurs problèmes spécifiques. Fabrice est donc obligé d'adopter une position relativement souple : il est conscient que c'est la rigidité du système qui incite les utilisateurs à le contourner. Fabrice accepte cette fatalité, ce qui modifie sa stratégie. Il sait qu'il ne peut pas déterminer le comportement des opérationnels par les outils. Il doit donc négocier avec eux pour définir les détournements de l'outil qu'il pourra considérer comme acceptables. Il devra même parfois se contenter d'être à leur écoute, de prendre acte de leurs pratiques, s'il veut connaître et comprendre l'information produite. En introduisant une certaine souplesse, il concède une partie de sa maîtrise de l'outil, mais parvient à se maintenir en tant qu'insider : il est informé des arrangements informels et détournements pratiqués. Cette position présente l'avantage de laisser à Fabrice la possibilité de revenir sur sa décision, de dénoncer (note pour la traduction : « dénoncer » au sens où on dénonce un contrat) ces arrangements, dès qu'il le souhaite.

Si Fabrice accepte de faire des concessions, sa souplesse a des limites : le compromis n'est pas toujours possible. Par exemple, une pratique courante des acheteurs est l'utilisation d'un « log-in collectif ». Plutôt que de prévoir des licences informatiques pour toutes les personnes concernées, ils prennent une licence pour un poste sur lequel peuvent travailler plusieurs personnes alternativement. Mais cette solution ne plaît pas à celui qui s'identifie à un gardien du contrôle interne : dans ces conditions, il ne peut plus savoir qui est à l'origine d'une erreur ou d'une fraude. L'existence d'un « log-in collectif » est donc un détournement de l'outil qu'il ne peut tolérer.

Les opérationnels peuvent alors s'amuser à mettre le doigt sur tous les détournements prévisibles. Un peu cyniques, ils n'hésitent pas à lui rappeler que les procédures seront contournées dès qu'une situation dite « urgente » l'exigera. C'est ce qui apparaît dans le discours de Pascale, une assistante aux services généraux, lorsque Fabrice leur présente les caractéristiques du nouveau système :

Mercredi 6 juillet

Donc si j'ai bien compris, on est en train de revenir en arrière. Et c'est bien ! On va enfin pouvoir faire ce qu'on pouvait faire avant, mais qu'on ne peut plus faire ! (...) Mais le processus doit pouvoir être allégé pour les interventions en urgence. Par exemple, quand un carreau est cassé dans le bureau de monsieur Fabrice G., il faut venir très très rapidement, sinon tous les papiers prennent la pluie. Donc on ne fait pas de demande d'achat ! On la fait après.

Pascale n'hésite pas à rappeler à Fabrice que lui-même doit parfois contourner ses propres procédures. Il ne peut donc plus la contredire.

Cet extrait permet aussi de voir que les interlocuteurs de Fabrice développent leur propre argumentation. En effet, alors qu'il propose un nouvel outil, Pascale lui fait remarquer que celui-ci ressemble étrangement à ce qui existait dans le passé. Fabrice est donc confronté

aux tactiques que les autres membres de l'organisation mettent en place. Il peut présenter de nombreux arguments pour rallier les autres à sa cause, mais peut aussi se voir contredit par une argumentation concurrente. C'est ce qui apparaît dans l'extrait suivant, qui oppose Fabrice à Victor, le « responsable des applications informatiques pour la finance » :

Lundi 13 juin 2005

(une salle de la DSI ; sont présents Fabrice, Victor, le directeur comptable et deux informaticiens)  
Le directeur comptable explique qu'il voudrait que le mode de règlement par défaut des fournisseurs soit le virement. Il faudrait donc que la DSI modifie les conditions de paiement de tous les fournisseurs. Fabrice intervient : « Il faut vérifier la faisabilité par la DSI, mais il faut aussi l'aval des quatre départements. » Mais Victor ne semble pas convaincu : il n'a pas le temps de s'en occuper, et c'est très compliqué. Alors Fabrice lui parle d'une solution différente, qu'il pourrait effectuer lui-même (la semaine précédente, Fabrice et l'observateur avaient testé ensemble cette solution, pour vérifier qu'elle était applicable avant d'en parler à Victor). Mais Victor n'est pas convaincu : il pense que c'est risqué, que ça peut casser la base de données. Il préfère utiliser un CIM.

Cette scène illustre bien le bras de fer qui oppose Fabrice et Victor. Ils ont beaucoup travaillé ensemble et s'apprécient, mais n'hésitent pas à entrer en conflit l'un avec l'autre. Fabrice souhaitait que le système informatique soit modifié, mais s'attendait à un refus de la part de Victor. Il avait donc prévu une manière de réaliser lui-même la modification. Rapidement, Victor comprend qu'une tâche informatique va être effectuée par un financier, et rejette cette nouvelle solution. Il a peur d'une récupération de ses tâches – et donc de ses responsabilités – par Fabrice, et saisit bien le piège que cela représente. Sa défense consiste alors à évoquer un problème technique apocalyptique, irrécupérable et impactant les opérationnels. Il devient impossible de continuer à soutenir cette proposition, puisqu'elle reviendrait à prendre le risque de détériorer le travail opérationnel à cause des financiers. Puis Victor invoque une solution technique inconnue de Fabrice : une semaine plus tôt, Victor avait justement parlé du « CIM », et Fabrice avait dû avouer qu'il ne connaissait pas cette méthode. L'utilisation du jargon informatique renvoie Fabrice à son statut d'informaticien autodidacte, incapable d'avoir une vision d'ensemble des solutions disponibles, contrairement à Victor dont c'est la formation et le métier. Alors que le positionnement de Fabrice repose sur la valorisation de ses compétences en informatique, cet extrait permet de voir que cette stratégie reste fragile, car les informaticiens, craignant une récupération illégitime de leurs tâches, peuvent se retourner contre lui.

Le déroulement des réunions formelles organisées par Fabrice illustre bien le comportement détaché des opérationnels, symbole de leur désintérêt pour les problèmes qu'il veut soulever :

Vendredi 10 juin 2005

Fabrice est debout, en train de parler. Un téléphone portable sonne. La personne concernée décroche, commence à discuter, mais reste dans la salle. Puis il part et demande à une autre personne de venir avec lui. Il ne reviendra pas. En fait, plusieurs personnes (dont Fabrice) ont posé

un portable devant eux. Celui de la directrice des achats de la division Y sonnera plusieurs fois. Il vibre mais, posé sur une table, il fait autant de bruit que s'il sonnait. A chaque fois elle décroche, mais en général sort de la salle. A la fin c'est le directeur de sa division qui l'appelle : il lui laisse trois minutes pour finir sa réunion et le retrouver. Vu le ton qu'elle prend et ses réactions ultérieures, l'impatience de son directeur est plus importante que la réunion en cours. Mais ça lui servira aussi de très bonne excuse pour partir plus tôt et arrêter Fabrice dans ses longs développements.

Dans cette scène, le téléphone portable symbolise la priorité accordée aux événements extérieurs sur ce qui peut se dire au cours de la réunion. Le mépris peut être dissimulé ou manifeste : certains préfèrent sortir de la salle, alors que d'autres se permettent de répondre pendant que Fabrice fait son exposé. C'est d'ailleurs un extérieur, un responsable opérationnel qui ne participe pas à la réunion, qui va décider d'y mettre fin – ou sera utilisé comme prétexte pour y mettre fin. Le téléphone portable est saisi comme instrument pour redessiner la scène : les positions relatives des coulisses et de la façade sont inversées, alors que le script et la distribution des rôles sont modifiés (Goffman, 1973). C'est une prise de pouvoir de celui qui est appelé, capable de modifier le script et la pièce, de devenir un metteur en scène, ou plutôt un dé-metteur en scène.

Cette désinvolture de la part des opérationnels illustre le peu de légitimité qu'ils accordent au projet supervisé par Fabrice. Celui-ci ne peut pas apporter de réponses à leurs problèmes opérationnels quotidiens. Il souhaite avant tout harmoniser les procédures, alors que la spécificité de chaque situation interdit, du point de vue des opérationnels, toute solution standardisée. C'est ce qui apparaît dans l'extrait suivant des notes de terrain, qui reprend le déroulement de deux réunions organisées par Fabrice pour rencontrer les acheteurs de la division Y, puis de la division Z :

Vendredi 10 juin

Une [acheteuse pour les études de la division Y] explique que pour « ses protos » le système de validation interne ne marche pas : tout refus impliquant la perte de délais, une validation systématique sera nécessaire. Elle sera obligée de valider tout ce qu'on lui demande sans regarder. Il y aurait donc une acceptation forcée. Les délais sont trop courts pour perdre du temps avec des problèmes de validation.

Mardi 5 juillet

Fabrice explique qu'il voudrait modifier le processus de signature des demandes d'achats. Le but est d'avoir une traçabilité, de savoir qui a signé quoi, ce qui n'est pas encore possible.

Un acheteur de la division Z prend la parole : « Moi je m'occupe des prototypes. Et mon but, c'est que tout soit toujours approvisionné, avec des critères de coût et de délais. Et c'est moi le demandeur, c'est moi qui lance la procédure d'achat, édite la demande, la fait signer, puis l'envoie aux achats qui recopient. Je suis donc demandeur et acheteur en même temps. Donc ce système est beaucoup trop lourd pour moi, c'est pas la peine, je peux très bien tout signer moi-même. D'ailleurs, j'ai déjà commencé à en parler (au responsable achats de la division Z), et il est d'accord.

Fabrice : Non. C'est pas possible. Il faudra faire toutes les étapes, même si tu es demandeur et acheteur. (se tournant vers les autres) Je dois prendre en compte toutes les situations. Y compris (dans une autre filiale de la même branche), où il y a des échanges entre (plusieurs villes différentes). Et donc pour l'instant, ils ne s'embêtent pas et achètent sans faire de commande.

Ces deux scènes se font écho. Les opérationnels montrent bien à Fabrice que ses préoccupations ne sont pas prioritaires pour eux. Dès le départ ils lui rappellent que les critères de performance de leur activité – tels que le respect des délais ou les coûts – sont plus importants à leurs yeux que le contrôle interne. Le message implicite est sans ambiguïté : il est plus prestigieux de travailler pour les études que pour la direction financière. Alors, les règles et procédures doivent pouvoir être contournées dès qu'une raison opérationnelle le justifie. Il y a donc un double affront adressé au directeur financier adjoint : les opérationnels lui renvoient une image dans laquelle il a un statut visiblement inférieur, et trouvent naturel et légitime de contourner les règles qu'il voudrait instaurer.

Fabrice tente alors de prendre de la hauteur pour reformuler le problème : une exception locale n'est pas recevable pour quelqu'un qui se situe explicitement à un niveau plus global. Il traduit ainsi une situation dans laquelle il est exclu du processus de décision en un problème dans lequel il trouve toute sa place : « Je dois prendre en compte toutes les situations. »

Pourtant, les deux acheteurs montrent qu'ils savent eux aussi utiliser ces tactiques. Ils rappellent implicitement à Fabrice qu'il peut toujours imposer une décision, mais que l'utilisation ultérieure réelle de l'outil ne dépend plus de lui. L'acheteur de la division Z précise même qu'il a déjà trouvé un arrangement avec le responsable concerné, un allié puissant. Fabrice a été court-circuité. S'ils ne parviennent pas à se mettre d'accord, Fabrice imposera la procédure formelle et l'acheteur la procédure réelle. Même si Fabrice avait conscience de la nécessité de coopérer avec les utilisateurs (parfois contre son gré), se l'entendre dire par les opérationnels constitue un affront supplémentaire pour lui.

La scène suivante témoigne à nouveau de l'incapacité de Fabrice à rester maître de l'orientation de son projet :

Vendredi 10 juin

Après la réunion, Fabrice m'explique (à l'observateur) que toutes les personnes présentes étaient aux études ou aux achats études de la division Y. Les informaticiens présents sont un peu énervés de la réaction des autres : ils n'ont pas aimé en particulier les critiques envers [le logiciel informatique]. Ils les ont trouvés très durs et un peu trop têtus dans leur refus de changer. On parle aussi du directeur de la division Y, qui n'acceptera pas d'utiliser le logiciel pour signer les demandes d'achat. Fabrice explique que c'est justement pour responsabiliser qu'il faut le faire. Il me dira plus tard que le directeur de la division Y refuse de se salir les mains à accomplir une besogne aussi basse.

L'attitude du directeur opérationnel est particulièrement révélatrice. Alors que Fabrice cherche à lui rappeler ses responsabilités, à le rendre explicitement responsable du contrôle organisationnel, celui-ci rejette cette tâche symbolique vers des personnes dont la position hiérarchique est plus faible. Pour le manager, participer au contrôle est donc équivalent à « se salir les mains », et la prise de cette responsabilité est vue comme une « basse besogne ». Ce « refus de la responsabilité » est donc bien un nouvel affront pour Fabrice : ses

préoccupations sont considérées comme indignes et méprisables. Plus important, Fabrice voudrait utiliser le système d'information pour faire respecter (*to enforce*) les procédures de contrôle interne. De sa vision des éléments nécessaires pour préserver le contrôle interne découle alors une vision du partage nécessaire des responsabilités. Il se sent donc investi d'une mission consistant à définir et à allouer les responsabilités, ce qui lui est refusé. Ce refus se traduit donc par une incapacité pour Fabrice à définir lui-même le contenu et les objectifs de son travail.

Fabrice doit alors démontrer les dangers liés à un contrôle interne édicté de manière décentralisée, par chacune des entités. C'est ce qu'il fait par exemple dans l'extrait suivant :

Mardi 5 juillet

L'acheteur (division Z) : Mais il ne faut pas nous imposer des contraintes à nous parce qu'ailleurs ils suivent mal les procédures. Il y a une procédure qui existe et qui est suivie.

Les autres sont d'accord avec lui. Fabrice leur explique que c'est une « faille de contrôle interne ». Ils répètent qu'une procédure existe, et qu'elle est suivie.

Fabrice : Aujourd'hui, on pourrait lancer une commande avant même d'avoir la signature, rien ne l'empêche ! D'ailleurs aujourd'hui, vous pourriez faire une commande pour la division Y, si ça vous amuse : rien ne l'empêche !

Alors que Fabrice revendique le rôle de gardien du contrôle interne, ses interlocuteurs lui expliquent qu'ils ont déjà rédigé leurs propres procédures. Dans leur définition de la situation, tant qu'ils suivent ces procédures, les normes de bonne gestion sont appliquées et lui ne doit pas s'immiscer dans leurs affaires. A nouveau, c'est en prenant de la hauteur que Fabrice trouve une réponse. Selon lui, une personne extérieure au département pourrait facilement entrer dans le système : ainsi, n'importe qui pourrait récupérer une partie de leurs tâches, entrer dans leur domaine réservé. Ici, Fabrice joue le jeu de la peur, mais tente aussi de diviser pour mieux régner : s'ils ne l'écoutent pas, ils risquent de se voir imputer des dépenses qu'ils n'ont pas effectuées. Il tente donc d'instaurer une forme d'ordre moral, et de convaincre son public que, s'il est contraignant, il sert néanmoins leurs intérêts.

La vision de Fabrice est donc très différente de celle des autres contrôleurs de gestion. Il accepte, voire valorise, une partie de ce qui est considéré par d'autres comme du « dirty work ». En fait, c'est l'identité même de business partner qu'il rejette, car il a constaté un échec de la coopération avec les opérationnels. Il tente alors de les contraindre à travers le système d'information, et donc de se positionner en tant qu'expert sur des questions comptables et informatiques. Il cherche donc à assumer le rôle de garant du contrôle organisationnel, et s'identifie à un auditeur interne. Cette identité est collective, car il voudrait que l'ensemble des contrôleurs de gestion soient perçus comme tels. Pourtant, c'est bien son identité personnelle, ses valeurs, ses goûts et sa biographie qui expliquent la construction de

cette nouvelle identité. Il construit ainsi une revendication d'identité (*claim to identity*). Celle-ci doit alors être acceptée, confirmée et validée par ses autres significatifs (Berger & Luckmann, 1966). En premier lieu, il doit parvenir à faire accepter cette nouvelle identité par les managers opérationnels, ce qui nécessite la mise en place de différentes tactiques (voir ci-dessus). Ensuite, il devient nécessaire pour Fabrice de démontrer aux autres contrôleurs de gestion que cette nouvelle identité est plus valorisante que celle de business partner. Une controverse autour de l'identité apparaît donc à l'intérieur du groupe des contrôleurs de gestion.

## Conflit d'identité et controverse interne au groupe

Une scène particulière permet de mieux voir apparaître les divergences de points de vue, au sein de la direction financière, concernant le rôle et l'identité des contrôleurs de gestion. Au cours de la période d'observation, la DSI a convenu avec la direction financière de créer un « datamart » pour figer les données comptables après chaque clôture mensuelle. Un informaticien a donc envoyé à tous les membres de la direction financière la liste des champs informatiques contenus dans le système, pour savoir lesquels devaient être utilisés dans la construction du datamart. Cette demande oblige alors les financiers à expliciter leur vision de ce qui constitue un bon système d'information. Les enjeux personnels et organisationnels, ainsi que les coalitions et les interactions apparaissent alors clairement :

Jeudi 9 juin 2005

(Le matin, dans le bureau de deux informaticiens)

Fabrice : Ce que je veux, c'est obliger les gens à se demander à quoi fait référence chaque élément. Je ne veux pas qu'ils (les contrôleurs de gestion) me disent « on veut la même chose qu'avant », mais plutôt « on veut étudier les frais généraux, et les frais généraux font référence à des agrégats d'éléments cinq (dans le nouveau plan de comptes, que Fabrice vient de rédiger).

(13h45, prenant le café au restaurant d'entreprise)

Le directeur comptable, à Fabienne (responsable comptabilité fournisseurs) : Non mais faut sérieusement commencer à y penser (au datamart). Vu qu'on n'a toujours rien fait...

Véronique (responsable contrôle de gestion) : Ben moi je vais dire les informations qui m'intéressent, je vais faire une expression de besoins, mais je vais pas faire la liste des champs informatiques. On explique à la DSI ce qu'on veut, et eux ils se débrouillent pour le traduire en langage informatique.

Vendredi 3 juin 2005

(dans le bureau de Paul, contrôleur de gestion de la division Z)

Paul : Ouais, Fabrice m'a montré les champs et m'a demandé lesquels je veux. J'ai répondu : « tous ! ». Non mais j'apprends hier que c'est urgent, que c'est déjà trop tard, même, d'après Victor (responsable des applications informatiques pour la finance) ! Mais avec lui c'est toujours non de toute façon. Je ferai un dessin, et je le donnerai comme ça. Tant pis ! Et puis de toute façon c'est pas à la [direction financière] de faire ça. C'est les opérationnels qui devraient demander les états qui les intéressent. C'est pas moi qui choisis comment on les fait : moi je les lance, mais c'est pour eux, donc faut que ça corresponde à ce qu'ils attendent. D'ailleurs, les départements ne travaillent pas de la même manière, donc ils vont demander des trucs différents. C'est normal.

Ce problème particulier permet donc de cristalliser les relations. Fabrice cherche à encadrer les décisions prises en fournissant aux opérationnels une information ciblée, ce qui l'oblige à intervenir dès sa conception. Il doit pour cela entrer dans le système informatique, mais veut aussi obliger les autres financiers à le suivre, et ne comprend pas leurs réticences. Il cherche alors à imposer son terrain de prédilection – à la rencontre de la finance et de l'informatique – ainsi que son langage – à travers notamment le plan de comptes qu'il a lui-même créé. La réponse de la responsable du contrôle de gestion est simple : elle n'est pas informaticienne, et ne peut donc entrer dans le système. C'est à la DSI, vue comme un prestataire de services, d'assurer la traduction du financier vers l'informatique.

Paul va plus loin dans sa critique. D'après lui, même l'expression des besoins ne revient pas aux contrôleurs de gestion : c'est le rôle des opérationnels. Dans sa définition de la situation, c'est à l'opérationnel de sélectionner l'information dont il a besoin, et le contrôleur n'intervient que pour fournir les données requises. La sélection de l'information pertinente ne peut donc pas être réalisée en amont, par des fonctions support extérieures au business, mais doit résulter d'une collaboration entre opérationnels et financiers. C'est à partir de ce postulat qu'il peut s'identifier à un business partner. Il peut ensuite se retourner vers un informaticien pour obtenir les moyens techniques de répondre à la demande opérationnelle.

On voit bien ici que les trajectoires suivies par Paul et par Fabrice sont dirigées vers le même objectif final – participer au processus de décision – tout en suivant des chemins divergents. Alors que Paul remonte au niveau de la décision elle-même, en voulant « assister » un manager à prendre une « bonne » décision, Fabrice préfère remonter en amont du processus pour influencer le manager en lui imposant des cadres relativement rigides. Pour Fabrice l'information n'a pas à être demandée par un opérationnel : c'est lui qui décide de ce qui est pertinent, et impose l'information aux opérationnels. Pour les opérationnels, l'information n'est donc plus demandée dans le but d'éclairer une décision, elle est subie (voir Feldman & March, 1981).

Dans la vision de Paul, cette trajectoire n'est pas envisageable : là où Fabrice se voit comme un traducteur, Paul ne voit qu'un intermédiaire. Pour lui, se rapprocher de l'informatique c'est accepter ce qui constitue le « dirty work », mais c'est aussi s'éloigner encore plus du travail opérationnel. Là où Fabrice valorise l'expertise technique et la résolution de problèmes complexes – informatiques et financiers –, Paul préfère la coopération opérationnelle et la prise de décision collective. Fabrice rejette en retour cette position, puisqu'elle ne permet que des implications partielles, alors que lui prend seul des décisions importantes, même si elles concernent le système d'information et non la gestion opérationnelle.

Le positionnement de Fabrice est critiqué par les autres financiers. Ainsi, alors qu'il tente de résoudre avec Victor un problème informatique touchant la direction financière, le directeur comptable, furieux, quitte la salle. De retour dans son bureau, prenant à parti l'observateur, il s'exclame : « Non mais Fabrice je le comprends pas. Non, mais de quel côté il est !? » Selon lui, Fabrice joue donc le jeu des informaticiens contre les financiers, ce qui fait directement référence à sa volonté d'entrer dans le système informatique. Pour autant, la position de Paul n'est pas suivie par tous : elle est perçue comme une seconde position radicale. Véronique ou Eric adoptent des positions intermédiaires, peut-être parce qu'ils n'ont pas une vision aussi claire d'un positionnement à adopter. Plus hésitants, ils se situent donc entre les deux extrêmes illustrés par les pratiques de Fabrice ou de Paul. Ainsi, Véronique ne veut pas entrer dans le système informatique, mais lorsque Fabrice le lui demande, elle est prête à proposer une « expression de besoins », là où Paul considère que ce n'est pas son rôle.

## Discussion

Le cas TechCo nous a permis d'illustrer la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans un contexte particulier. En étudiant la manière par laquelle leurs publics les catégorisent, et leur réponse collective à ces attentes normatives, nous avons pu présenter leur « identité sociale » (Goffman, 1963). A TechCo, les opérationnels attendent des contrôleurs de gestion qu'ils se conforment à un rôle de compteurs de haricots (Hopper, 1980), ce qui revient pour eux à assurer des tâches peu valorisantes. C'est en fait l'identité de comptable qu'ils rejettent. Les contrôleurs de gestion cherchent à développer un positionnement de la fonction qu'ils jugent plus valorisant, en se présentant comme des consultants internes, à même d'aider les opérationnels à prendre des décisions. Cette trajectoire identitaire les amène à considérer certaines tâches comme dégradantes car incompatibles avec leur identité revendiquée, définissant ainsi ce qui relève du « sale boulot »,. Cette définition du sale boulot est situationnelle et contextuelle : elle émerge de la pratique quotidienne des contrôleurs, tout en s'intégrant à une vision plus générale du métier. L'objectif des contrôleurs de gestion sera alors de gérer ce sale boulot, de parvenir à le réduire ou à le déléguer. Il s'agit en fait d'assurer un contrôle de l'information discréditrice (Goffman, 1963), en requalifiant le « dirty work » en « dirty dust » notamment. En décidant du statut d'une information à retraiter, en différenciant l'erreur à corriger de la poussière à oublier ou dissimuler, les contrôleurs de gestion exercent un jugement, ce qui leur permet de retrouver une forme d'autonomie. Ils parviennent, ce faisant, à réorienter leur identité au travail.

Le principal regret des contrôleurs de gestion est qu'ils se retrouvent en marge du processus de décision, ce qui diminue leur visibilité, et donc influence leur statut et leur représentation d'eux-mêmes. Situation paradoxale, ils passent l'essentiel de leur temps à « mesurer la performance », c'est-à-dire à rendre compte de la responsabilité des autres, mais restent pour leur part exclus du partage des responsabilités. Plus précisément, l'intervention des contrôleurs se situe en aval de la prise de décision. Leurs mesures informent et permettent de juger les succès et les échecs, la performance des individus et la pertinence de leurs décisions, mais seulement une fois que celles-ci ont été prises. Pour prendre part à ces prises de décision, sources de responsabilité et donc de prestige, ils voudraient intervenir davantage en amont dans le processus de prise de décision.

L'objectif commun des contrôleurs est donc d'améliorer leur reconnaissance au sein de l'organisation et d'augmenter leur influence sur les décisions. Toutefois, au-delà de cette vision commune des divergences apparaissent entre les membres du groupe concernant la stratégie de construction identitaire à adopter. Pour certains, l'identité d'auditeur interne

apparaît ainsi comme plus valorisante et réaliste à convoiter que celle de consultant interne. Ces deux stratégies identitaires illustrées par le cas TechCo font écho aux deux possibilités de positionnement d'une fonction support, telles qu'identifiées par Mintzberg. La première consiste à participer à la décision en conseillant le décideur : elle correspond à ce que Mintzberg nomme la « fonction de support logistique », le consultant interne dans le cas TechCo. La deuxième consiste à remonter en amont du processus, en participant à la conception des systèmes d'information pour imposer un cadre au décideur et l'orienter dans certaines directions spécifiques : cette stratégie correspond, selon Mintzberg, au rôle d'une « technostructure », adoptant ainsi le rôle d'auditeur interne. Ces deux possibilités constituent alors les deux extrêmes d'un continuum sur lequel va devoir se placer chaque individu, selon ses préférences et son histoire personnelles.

Ces deux représentations reposent sur des critères à la fois individuels et collectifs, dans une relation dialectique. D'une part, la vision d'un positionnement pour la fonction détermine une trajectoire identitaire spécifique et donc une définition particulière du sale boulot. D'autre part, les goûts et les compétences d'une personne, sa biographie, donc son « identité personnelle » (Goffman, 1963) l'incite à caractériser certaines tâches comme fastidieuses ou dévalorisantes, ce qui va l'amener à modifier sa stratégie identitaire et donc le positionnement de la fonction dans son ensemble. Une controverse peut alors apparaître au sein du groupe, chacun devant faire valider ses « claims to identity » par ses autres significatifs (Berger & Luckmann, 1966). Ces deux stratégies différentes impliquent en effet des frontières et des coalitions spécifiques. Le positionnement de chacun va donc influencer le choix de ses interlocuteurs, les relations et interactions dans lesquelles il va devoir s'intégrer. La trajectoire identitaire individuelle va donc avoir un impact sur la juridiction de la profession. En effet, chaque groupe professionnel semble craindre continuellement qu'un métier concurrent puisse récupérer une partie de ses tâches. En même temps, déléguer une partie du sale boulot revient à perdre une juridiction, alors que prendre pour soi certaines tâches peu valorisantes peut permettre d'en gagner une nouvelle (voir par exemple Ezzamel & Burns, 2005). Un enjeu important consiste alors à maintenir une zone structurelle d'influence et de pouvoir, telle que garantie par l'appartenance à un métier spécifique. Mais cet enjeu n'est pas le plus important. Le conflit apparaît notamment dès que certains considèrent que le groupe concurrent tente de défendre et d'imposer une conception divergente de ce qu'est ou devrait être leur travail (Hughes, 1956). C'est donc bien la définition de son identité que chaque groupe tente de défendre : seuls les membres du groupe doivent pouvoir définir les besoins auxquels la profession doit répondre (Hughes, 1970).

Enfin, cette étude permet de voir que l'identité professionnelle n'est pas nécessairement stable ni homogène. Une identité collective et partagée apparaît, faite d'idéaux et de grands discours abstraits favorisant l'unité au sein du groupe. Simultanément, de multiples identités locales et contextuelles émergent des pratiques quotidiennes. Ces deux ensembles sont liés, mais de manière lâche, permettant l'apparition de trajectoires d'identification divergentes. L'identité au travail est alors façonnée par la rencontre entre ces grandes tendances et les préférences, valeurs et intérêts individuels et situés. Alors que tous partagent la même vision d'ensemble, ont une « long-range perspective » commune, les implications concrètes peuvent être très différentes puisque chacun développe sa propre « situational perspective » (Becker, Geer, Hughes & Strauss, 1961). De la même manière, le métier exercé influence fortement l'identité personnelle d'un individu. En même temps, le processus d'identification d'un individu implique des choix de positionnement de sa fonction dans l'organisation, et influence donc en retour son identité professionnelle, la manière par laquelle il définit son métier et la vision que ses publics ont de la fonction. Chaque individu étant intégré à différentes situations sociales, plusieurs ensembles d'autrui significatifs peuvent apparaître. Les individus choisissent alors certains publics plutôt que d'autres (Hughes, 1951b), et tentent de modifier leur identité. D'une part, ils peuvent modifier la manière dont est catégorisé leur métier – le positionnement de leur fonction – et donc leur identité sociale. D'autre part, ils peuvent évoluer au sein même du métier, et donc utiliser la division morale du travail pour réorienter leur identité personnelle (Hughes, 1956).

## Bibliographie

- Abbott A. (1988), *The system of professions. An essay on the division of expert labor*, Chicago, University of Chicago Press, 452 p.
- Ahrens T. (1996), Styles of accountability, *Accounting, Organizations and Society*, vol.21, n°2/3, pp.139-173
- Ahrens T. (1997), Talking Accounting: An Ethnography of Management Knowledge in British and German Brewers, *Accounting, Organizations and Society*, vol.22, n°7, pp.617-637
- Ahrens T. & Chapman C.S. (2000), Occupational identity of management accountants in Britain and Germany, *The European Accounting Review*, vol.9, n°4, pp.477-498
- Ahrens T. & Chapman C.S. (2007), Management accounting as practice, *Accounting, Organizations and Society*, vol.32, pp.5-31
- Ahrens T. & Dent J.F. (1998), Accounting and organizations: realizing the richness of field research, *Journal of Management Accounting Research*, vol.10, pp.1-39
- Armstrong P. (1985), Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions, *Accounting, Organizations and Society*, vol.10, n°2, pp.129-148
- Becker H.S. (1958), Problems of Inference and Proof in Participant Observation, *American Sociological Review*, vol.23, n°6, Dec., pp.652-660
- Becker H.S. (1963), *Outsiders. Studies in the Sociology of Deviance*, The Free Press, 224 p.
- Becker H.S., Geer B., Hughes E.C. & Strauss A.L. (1961), *Boys in White. Student Culture in Medical School*, Chicago, The University of Chicago Press, 456 p. (ninth printing, 2005, Transaction Publishers)
- Berger P. & Luckmann T. (1966), *The Social Construction of Reality*, New York, Doubleday (tr. *La construction sociale de la réalité*, Armand Colin, 2006, 358 p.)
- Boland R.J. (1979), Control, causality and information system requirements, *Accounting, Organizations and Society*, vol.4, n°4, pp.259-272
- Brunsson N. (1989), *The Organization of Hypocrisy*, Copenhagen Business School Press (2<sup>nd</sup> edition, 2002)
- Callon M. (1986), Eléments pour une sociologie de la traduction, La domestication des coquilles Saint-Jacques et des marins-pêcheurs dans la baie de Saint-Brieuc, *L'Année Sociologique*, vol.36, pp.169-208
- Caramanis C.V. (2002), The interplay between professional groups, the state and supranational agents. Pax Americana in the age of 'globalisation', *Accounting, Organizations and Society*, vol.27, 4-5, pp.379-408
- Covaleski M.A. & Dirsmith M.W. (1990), Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods, *Accounting, Organizations and Society*, vol.15, n°6, pp.543-573
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W., Heian J.B. & Samuel S. (1998), The Calculated and the Avowed: Techniques of Discipline and Struggles over Identity in Big Six Public Accounting Firms, *Administrative Science Quarterly*, vol.43, n°2, pp.293-327
- Dechow N. & Mouritsen J. (2005), Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration, *Accounting, Organizations and Society*, vol.30, pp.691-733
- Dent J.F. (1990), Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research, *Accounting, Organizations and Society*, vol.15, n°1/2, pp.3-25
- Dent J.F. (1991), Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality, *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, n°8, pp.705-732
- Ezzamel M. & Burns J. (2005), Professional Competition, Economic Value Added and Management Control Strategies, *Organization Studies*, vol.26, n°5, pp.755-777

- Ezzamel M., Willmott H. & Worthington F. (2004), Accounting and management-labour relations: the politics of production in the 'factory with a problem', *Accounting, Organizations and Society*, vol.29, pp.269-302
- Feldman M.S. & March J.G. (1981), Information in Organizations as Signal and Symbol, *Administrative Science Quarterly*, vol.26, n°2, pp.171-186
- Ferreira L.D. & Merchant K.A. (1992), Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.5, n°4, pp.3-34
- Gendron Y., Cooper D.J. & Townley B. (2007), The construction of auditing expertise in measuring government performance, *Accounting, Organizations and Society*, vol.32, pp.101-129
- Glaser B.G. & Strauss A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory. Strategies for Qualitative Research*, New York, Aldine de Gruyter, 271 p.
- Goffman E. (1961), *Asylums*, New York, Doubleday & Company, Inc. (tr. *Asiles. Etudes sur la condition sociale des malades mentaux*, Paris, Les Editions de Minuit, 1968, 447 p.)
- Goffman E. (1963), *Stigma*, Prentice-Hall (trad. *Stigmate. Les usages sociaux des handicaps*, Paris, Les Editions de Minuit, 1975, 175 p.)
- Goffman E. (1973), *The Presentation of Self in Everyday Life* (tr. *La mise en scène de la vie quotidienne*, t.1 *La présentation de soi*, Paris, Les Editions de Minuit, 251 p.
- Hopper T.M. (1980), Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures, *Accounting, Organizations and Society*, vol.5, n°4, pp.401-411
- Hughes E.C. (1951a), Work and Self, in J.H.Roher & Muzafer Sherif (eds), *Social Psychology at the Crossroads*, New York, Harper & Row, 313-323
- Hughes E.C. (1951b), Mistakes at work, *Canadian Journal of Economics and Political Science*, vol.17, n°3, pp.320-327
- Hughes E.C. (1956), Social Role and the Division of Labor, *Midwest Sociologist*, vol.17, n°1, pp.3-7
- Hughes E.C. (1970), The Humble and the Proud: The Comparative Study of Occupations, *The Sociological Quarterly*, vol.9, n°2, pp.147-156
- Hughes E.C. (1971), *The Sociological Eye. Selected Papers*, Aldine Atherton, 613 p.
- Jazayeri M. & Hopper T. (1999), Management control within world class manufacturing: a case study, *Management Accounting Research*, vol.10, pp.263-301
- Latour B. (1987), *Science in Action. How to Follow Scientists and Engineers through Society*, Cambridge (Massachusetts), Harvard University Press (tr. *La science en action*, Editions Gallimard, 1995, 663 p.)
- Mills P.A. & Young J.J. (1999), From contract to speech. The courts and CPA licensing laws 1921–1996, *Accounting, Organizations and Society*, vol.24, pp.243-262
- Miller P. (1998), The margins of accounting, *The European Accounting Review*, vol.7, n°4, pp.605-621
- Morgan G. & Willmott H. (1993), The "New" Accounting Research: On Making Accounting More Visible, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.6, n°4, pp.3-36
- Neu D. (1991), Trust, impression management and the public accounting profession, *Critical Perspectives on Accounting*, vol.2, pp.295-313
- Oakes L.S., Townley B. & Cooper D.J. (1998), Business Planning as Pedagogy: Language and Control in a Changing Institutional Field, *Administrative Science Quarterly*, vol.43, n°2, Special Issue: Critical Perspectives on Organizational Control, pp.257-292
- Richardson A.J. (1997), Social closure in dynamic markets. The incomplete professional project in accountancy, *Critical Perspectives on Accounting*, vol.8, 6, pp.635-653
- Roberts J. (1991), The possibilities of accountability, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n°4, pp.355-368
- Robson K., Willmott H., Cooper D. & Puxty T. (1994), The ideology of professional regulation and the markets for accounting labour: Three episodes in the recent history of

- the U.K. accountancy profession, *Accounting, Organizations and Society*, vol.19, 6, pp.527-553
- Sanday P.R. (1979), The Ethnographic Paradigm(s), *Administrative Science Quarterly*, vol.24, n°4 (Qualitative Methodology), Dec., pp.527-538
- Simmel G. (1955), *Le conflit*, Paris, Circé, 158 p.
- Strauss A.L. (1992), *La trame de la négociation. Sociologie Qualitative et Interactionnisme*, Editions L'Harmattan, 319 p.
- Tomkins C. & Groves R. (1983), The everyday accountant and researching his reality, *Accounting, Organizations and Society*, vol.8, n°4, pp.361-374
- Townley B. (2002), The role of competing rationalities in institutional change, *Academy of Management Journal*, vol.45, n°1, pp.163-179
- Vaivio J. (1999), Examining “The Quantified Customer”, *Accounting, Organizations and Society*, vol.24, pp.689-715
- Van Maanen J. (1979), The Fact of Fiction in Organizational Ethnography, *Administrative Science Quarterly*, vol.24, n°4 (Qualitative Methodology), Dec., pp.539-550
- Weber M. (1971), *Economie et société*, Plon (1<sup>ère</sup> édition en 1956)
- Young J.J. (1995), Depending an Accounting Jurisdiction. The Case of Cash Flows, *Critical Perspectives on Accounting*, vol.6, 2, pp.173-200