



LES PUBLICATIONS EUROPEENNES ET AMERICAINES SUR LES CONTRÔLEURS DE GESTION : UN ESSAI DE SYNTHÈSE

Marc Bollecker

► **To cite this version:**

Marc Bollecker. LES PUBLICATIONS EUROPEENNES ET AMERICAINES SUR LES CONTRÔLEURS DE GESTION : UN ESSAI DE SYNTHÈSE. Comptabilité et environnement, May 2007, France. pp.CD Rom. halshs-00522301

HAL Id: halshs-00522301

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522301>

Submitted on 30 Sep 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.

LES PUBLICATIONS EUROPEENNES ET AMERICAINES SUR LES CONTRÔLEURS DE GESTION : UN ESSAI DE SYNTHÈSE

Marc BOLLECKER

Maître de conférences

Université de Haute Alsace - GRAICO

IUT - 61 rue Albert Camus

68093 MULHOUSE Cedex

Courriel : m.bollecker@uha.fr

Résumé :

Cet article a pour objet de dresser un état des lieux de la littérature sur les contrôleurs de gestion. Il vise à déterminer des courants de recherche et à en tirer des enseignements pour des travaux futurs, à partir de l'étude de contributions européennes et américaines. Dans un premier temps, l'article propose de distinguer des travaux normatifs des travaux typologiques portant sur les missions des contrôleurs de gestion. Dans un deuxième temps, l'étude porte sur les caractéristiques individuelles de ces derniers, et notamment sur leurs compétences et leur pouvoir. Une troisième partie développe les enseignements, les limites et les enjeux de la recherche dans le domaine.

MOTS CLES : CONTRÔLEUR DE GESTION – MISSIONS – COMPETENCES – POUVOIR

Abstract :

The purpose of this article is to draw up a literature review on the management controllers. We try to define research currents from the study of European's and American's contributions. At first, the article proposes difference between normative works and typological works relating to the management controller's missions. Then, the study describe the individual characteristics and some research paths for broader investigations.

KEYWORDS : MANAGEMENT CONTROLLER – MISSIONS - COMPETENCES

Introduction

Jusque dans les années 1990, les travaux académiques portant exclusivement sur les contrôleurs de gestion sont rares aussi bien dans les publications françaises qu'étrangères. La crise des systèmes de contrôle et leurs transformations récentes ne sont probablement pas étrangères à l'émergence de nombreux travaux sur les animateurs de ces systèmes depuis plus de quinze ans. Des questionnements sur l'évolution voire la pérennité des contrôleurs de gestion se sont donc naturellement posés aussi bien dans la communauté scientifique que chez les praticiens.

Cette pluralité de travaux éparses mérite cependant une synthèse permettant d'identifier d'éventuels courants émergents, de faire le point sur les problématiques traitées, les résultats obtenus et les méthodologies utilisées. Cet article vise à fournir une telle synthèse laquelle, à notre connaissance, n'a pas encore été réalisée à ce jour. Pour ce faire, une cinquantaine de contributions a été analysée à partir de différentes bases de données (Business Source Premier, Econlit, Sciences direct), permettant l'accès à des revues étrangères, et à partir de la consultation d'actes de colloques (notamment de l'AFC), et de revues françaises scientifiques principalement (Comptabilité, Contrôle et Audit – Finance, Contrôle et Stratégie – Revue Française de Gestion).

L'analyse de ces sources bibliographiques a permis de distinguer deux ensembles de travaux. Le premier, qui regroupe la majorité des contributions, se focalise sur les rôles et les missions confiés aux contrôleurs de gestion (1). Le second, en émergence, vise à analyser les caractéristiques individuelles des contrôleurs au travers de leurs compétences et de leur pouvoir (2).¹ L'analyse de ces travaux permet alors de tirer des enseignements pour la recherche dans le domaine (3).

1. LA PLURALITE DES TRAVAUX SUR LE ROLE DES CONTROLEURS DE GESTION : UN ESSAI DE SYNTHESE

Les recherches sur les contrôleurs de gestion se sont considérablement orientées, ces dernières années, vers le rôle qu'ils ont à jouer dans les organisations. De nombreuses études empiriques ont ainsi été menées. Cet engouement soudain est probablement lié, d'une part, à la crise du contrôle de gestion qui est également celle du contrôleur et, d'autre part, au faible nombre de publications incitant à la recherche notamment d'une meilleure compréhension de ce métier. Ces travaux se positionnent dans une perspective structuro-fonctionnaliste, au sens de Bouquin (1997), puisqu'ils appréhendent le contrôle comme des dispositifs déterminés par des forces naturelles ou de simples applications uniques, et considèrent le contrôleur de gestion comme un individu qui subit et intègre des contraintes organisationnelles et environnementales pour l'exercice de sa fonction.

¹ Les regroupements réalisés pour distinguer ces deux ensembles sont, bien entendu, arbitraires. Les facteurs retenus (missions, rôles, compétences, pouvoir) pour de tels regroupements sont ceux qui apparaissent le plus fréquemment dans les travaux analysés. Ils ont donc constitué un « guide » évident, mais en aucun cas intangible, permettant la structuration de la contribution.

1.1. La variété des missions : surveiller, conseiller, coordonner, changer et... informer

Les publications portant sur le rôle des contrôleurs de gestion depuis une soixantaine d'années sont très hétérogènes. Elles mettent néanmoins l'accent sur quatre missions majeures remplies de manière dissociée ou complémentaire.

La première mission est celle de *surveillance des activités*, principalement au service de la direction générale comme en témoigne la définition de l'Institut Français de Gestion (cité par Gerardin, 1996, p. 22) : « *il s'agit d'une fonction d'aide à la direction chargée de collaborer à la fixation des objectifs, de les matérialiser par des données chiffrées et d'en surveiller les réalisations en coordination avec la politique de l'entreprise* ». Déjà en 1947, Anderson définissait la fonction de contrôleur de gestion comme celle qui « *comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin : de protéger les actifs de l'entreprise ; de se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers ; de communiquer à la direction des informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations* » (1947, p. 17).

La seconde mission attribuée aux contrôleurs de gestion, perceptible notamment dans la littérature des années soixante dix, s'inscrit dans un courant de décentralisation du contrôle de gestion au sein des unités opérationnelles. Les auteurs de ce courant plaident en faveur d'*activités d'aide au pilotage* qui consistent non seulement en des conseils donnés aux décideurs, mais également en une assistance méthodologique dans l'utilisation des outils de contrôle. Pour Ardoin et Jordan (1979, p. 11). « *le contrôleur de gestion aide les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle, c'est-à-dire à élaborer et coordonner les plans d'action qu'ils vont mettre en œuvre durant l'année à venir pour atteindre leurs objectifs. Il les aide aussi à suivre leurs réalisations par rapport à ce qui était prévu, là encore pour essayer d'atteindre leurs objectifs efficacement* ». Plus précisément, le rôle du contrôleur de gestion est assimilé à celui d'un conseiller, comme le souligne Launois (1970), qui annonce clairement que la fonction de contrôleur peut être confondue avec celle de conseiller de gestion externe : « *la similitude des tâches permet pratiquement de confondre le rôle des deux personnages* » (1970, p. 3). L'accomplissement de ces missions passe généralement par différentes activités :

- de conception et d'utilisation du système (Bollecker, 2004) : architecture, audit, planification et/ou élaboration des budgets, suivi des réalisations, élaboration du reporting, calcul de coûts de revient) ;
- d'expertise économique : réalisation d'études ponctuelles et optimisation des performances (Nobre, 1998), notamment dans la gestion de projet (Malivet, 2000).
- polyvalentes : gestion de la trésorerie, suivi de la comptabilité, élaboration de documents de synthèse...

La troisième mission des contrôleurs, identifiable dans la littérature, est celle de *coordination verticale et de coordination horizontale*. La première consiste à assurer l'intégration des centres de responsabilités différenciés, au sens de Lawrence et Lorsch (1967), dans la mesure où le contrôleur de gestion est une « *personne de liaison entre la direction et les cadres, grâce à son rôle de dialogue, de coordination et d'appui* » (Dew et Gee, 1973, p. 104). Les contrôleurs de gestion sont, en effet, des personnes en prise directe

avec les cadres, qui renforcent la volonté de personnalisation et de particularisation du contrôle de gestion. Ils jouent un rôle de communication, de persuasion, d'appui et de conseil auprès de chacun des cadres de l'organisation. En même temps, ils s'assurent pour le compte de la direction générale que les efforts individuels sont orientés dans le sens de l'entreprise. Ahrens et Chapman (2001) observent, dans une étude réalisée dans 29 brasseries, que globalement les contrôleurs jouent entre autre un rôle de « moderator » entre les directions générales et les responsables de service. Ce rôle de modérateur se traduit par des activités pédagogiques, destinées à aider les opérationnels à comprendre et à utiliser le langage des « chiffres » des directions générales, et contribuant *in fine* à réaliser le lien entre ces deux parties de l'organisation. La mission de coordination horizontale se traduit, quant à elle, par la mise en relation des différents centres et membres de l'organisation : en ce sens, le contrôleur est non seulement un « *intercesseur capable d'effectuer la synthèse des informations* » mais également « *contribue à créer une solidarité entre les membres de l'organisation* » (Danziger, 1995, p. 102). Des études empiriques montrent la réalité de cette mission. Par exemple, Bollecker (2004) montre, dans une étude empirique portant sur 81 entreprises industrielles, que les contrôleurs contribuent à la résolution des problèmes de coordination entre les unités opérationnelles, par la traduction, c'est-à-dire qu'ils éclairent auprès des parties prenantes les problèmes d'interdépendance qui les concernent et les incitent à coopérer pour les résoudre.

Enfin, d'autres auteurs attribuent aux animateurs des systèmes de contrôle *une mission de changement*. Par exemple, Hachmanian et Hussenot (1984) observent que, dans certaines administrations publiques françaises, les contrôleurs ont principalement un rôle d'animateur du changement, puis, dans une moindre mesure, d'analyste et de conseiller. L'animation consiste notamment à trouver des outils de contrôle de gestion adaptés aux responsables de service et donc, par ce biais, soutenir les actions de changement de ces derniers. Bühler (1979) constate également cette mission dans une enquête réalisée auprès de 72 contrôleurs de gestion. Le contrôleur a ainsi un rôle actif au niveau des processus de planification et de contrôle, sa position au carrefour de multiples flux d'informations le prédispose à jouer un rôle actif de formateur et d'agent de changement dans les organisations. Pour Russel, Siegel et Kulesza (1999), ce rôle ne se réduit pas seulement à la gestion du changement mais intègre également le déclenchement de ce dernier. En réalité, les auteurs qui mettent en évidence cette mission estiment que le contrôleur de gestion a un rôle actif, réactif voire proactif dans le changement au niveau opérationnel. Le rôle actif se traduit par la possibilité d'influer sensiblement sur la prise de décision des managers qui leur est surtout donnée dans les entreprises soumises à un ensemble de pressions (internes et externes) (Bühler, 1979), où les directions comptent sur les contrôleurs pour tenter de maîtriser de telles contraintes. La mise en œuvre de nouveaux outils de pilotage leur confère un rôle réactif dans le changement lorsqu'il s'agit de modifier la représentation de l'organisation en raison, par exemple, de la transformation du processus de production. Enfin, les contrôleurs peuvent être proactifs dans le changement notamment lorsqu'ils sont chargés d'implanter de nouvelles technologies de l'information – à l'instar des ERP – qui peuvent décloisonner l'organisation et proposer une vue transversale et globale aux décideurs (Meyssonier et Pourtier, 2006).

Le socle commun à ces quatre missions réside dans *le rôle central de pourvoyeur d'information* au service des responsables de centre et/ou de la direction générale, notamment

en raison de l'incertitude à laquelle sont confrontés les acteurs-décideurs (Langevin, 1999, p.30). Un tel positionnement de la fonction a été affirmé par Anthony (1993) qui assimile le rôle du contrôleur à celle d'une entreprise de télécommunication qui garantit que les messages circulent à travers le système de façon claire, exacte et rapide, sans être responsable de leur contenu ou d'agir en fonction des informations qu'ils contiennent. Même si l'auteur « *ne traite pas le rôle du contrôleur de gestion, mais celui du contrôle de gestion* » (Bouquin, 2005, p. 130) la mission de pourvoyeur d'information apparaît implicitement. Pierce et O' Dea (2003) montrent ainsi, dans une étude réalisée en Grande Bretagne, que les besoins en information des managers constituent la préoccupation centrale des contrôleurs de gestion. Le rôle de ces derniers est alors de fournir les indicateurs conformement aux besoins des utilisateurs. A partir d'une étude réalisée auprès de 328 responsables de services, Collier et Kaye (1987) observent également ce rôle central de fournisseur d'informations. Les résultats de leur étude montrent qu'ils sont considérés, par les managers, comme aussi important que le responsable informatique dans leur capacité à apporter une contribution majeure à l'organisation en matière d'informatique et de technologie de l'information. Ils sont appréhendés comme ayant un rôle important à jouer dans la politique de technologie de l'information, dans la conception et l'implantation des systèmes informatiques et la sélection de logiciels. Dans une étude, réalisée auprès de 36 professionnels (18 informaticiens et 18 contrôleurs), Venzryk et *ali.* (2001) démontrent l'importance de ce rôle pour la qualité d'un système d'information de type datawarehouse, laquelle dépend du degré de participation des contrôleurs de gestion à sa conception et à son implantation : les associer à ce processus permet de centrer davantage le système sur la protection et la sécurité des données.

1.2. Les publications portant sur les déterminants des missions

Au-delà de la description des pratiques et des activités, la recherche sur les contrôleurs de gestion a également cherché à comprendre l'environnement de ce dernier susceptible d'influencer ces propres missions. Les publications académiques s'inscrivent ainsi largement dans une perspective structuro-fonctionnaliste (Bouquin, 1997, Bessire, 2002) et plus précisément dans l'école de la contingence objective qui se réfère à des éléments différenciés des contextes locaux mais qui « *ont tendance à réduire les individus à des entités passives* » (Oriot, 2004, p. 239). Deux séries de travaux peuvent être identifiées :

- ceux qui mettent en relief l'évolution des attributions des contrôleurs en raison de la transformation des organisations, souvent dans une perspective prospective voire normative (1.2.1.).
- ceux qui s'orientent vers une différenciation des pratiques en raison de la diversité des situations organisationnelles rencontrées dans une perspective typologique (1.2.2.).

1.2.1. L'introduction de nouveaux outils de technologies de l'information et de pilotage, et l'évolution des entreprises

Plusieurs travaux montrent que l'évolution de l'environnement du contrôleur de gestion modifie ses missions. Quand bien même les travaux empiriques sur la dynamique de changement de rôle dans les organisations sont rares (Burns et Baldvinsdottir, 2005), l'analyse de la littérature permet d'identifier deux tendances : la première considère que les

évolutions technologiques et organisationnelles valorisent sensiblement les missions des contrôleurs. La seconde, plus pessimiste, met en exergue les risques liés à ces évolutions.

• ***D'une vision optimiste...***

Différents travaux ont montré *l'impact positif de la mise en place de nouveaux outils informatiques et notamment de progiciels sur la fonction de contrôleur de gestion*. Une étude longitudinale menée par Scapens et Jazayeri (2003), au sein d'une division européenne d'une multinationale américaine, a montré le changement de rôle suite à l'implantation d'un ERP (SAP) : élimination des tâches de routine, utilisation d'informations prospectives, rôle élargit vers davantage de conseil. Ce constat a également été réalisé par Granlund et Malmi (2002) dans une étude sur dix entreprises finlandaises, dans lesquelles ils observent que les contrôleurs de gestion ont davantage de temps pour l'analyse des résultats et pour le conseil suite à l'implantation d'ERP. Plus globalement, Russel, Siegel et Kulesza (1999) constatent, dans une étude auprès de 294 contrôleurs de gestion américains, que les contrôleurs de gestion sont les gagnants de la révolution technologique de l'information. La fonction de contrôleur de gestion ne correspondrait plus, actuellement, à celle d'historien financier, mais plutôt à celle de partenaire d'affaires, dans la mesure où il consacre un temps élevé aux activités de conseil à l'intérieur de l'organisation. Il aide ainsi ses clients internes à produire et à utiliser des informations pertinentes pour la prise de décision. Les contrôleurs de gestion travailleraient de plus en plus avec les utilisateurs internes pour fournir la bonne décision. Ce point de vue est largement partagé par Kaplan (1995) qui estime que les progrès réalisés en matière de technique et de conception des modes de contrôle devraient permettre aux contrôleurs de faire partie de l'équipe de création de valeur, de participer à la formulation et la mise en œuvre de la stratégie, de traduire l'intention stratégique en mesures opérationnelles, de passer de leur rôle de gardien de score à celui de concepteur des systèmes d'information.

Une autre série de travaux examine l'incidence de *l'implantation de nouveaux outils de pilotage sur les missions du contrôleur*. Bescos et Mendoza (1999) montrent, dans une enquête réalisée entre 1994 et 1996 à partir de l'analyse des besoins des managers, que les contrôleurs de gestion ont un rôle à jouer dans l'orientation stratégique de l'entreprise lorsque les tableaux de bord ou le Balanced Scorecard sont implantés dans les organisations. L'étude de Joseph et George (2005) va dans le même sens : les animateurs des systèmes de contrôle sont plus impliqués dans le développement et l'évaluation de la stratégie organisationnelle lorsqu'ils sont intégrés dans le développement de base de données utilisant des outils comme le Balance Scorecard. Pour Friedman et Lyne (1997), l'analyse des entretiens réalisés dans onze entreprises en Grande-Bretagne révèle que l'implantation de la comptabilité par activités a radicalement modifié l'image perçue par les opérationnels de la fonction, puisqu'elle est passée de « compteur de haricots » à celle de « nouveau contrôleur de gestion ». Ce dernier serait caractérisé par son investissement auprès des managers opérationnels et par son travail en groupe, grâce à une meilleure connaissance du terrain que lui procure la méthode ABC. Vaivio (2004) montre également, dans une étude portant sur 42 contrôleurs de gestion et managers, que l'utilisation par ces derniers d'informations non financières leur permet de passer d'un rôle d'historien et de chien de garde à un rôle pro-actif d'agent de changement qui prend une orientation accrue dans la gestion des affaires et favorise l'apprentissage organisationnel. Enfin, Granlund et Lukka (1998) constatent, en se plaçant dans une perspective néo-institutionnaliste, que les pressions économiques conduisent à modifier le rôle

des contrôleurs qui sont amenés à produire des informations financières et non-financières et à s'impliquer davantage dans l'analyse et l'aide à la décision.

- *... à la prise de conscience de risques et de difficultés*

Au-delà de ces travaux scientifiques encourageant pour le futur des animateurs des systèmes de contrôle, certaines contributions sont moins optimistes dans la mesure où elles mettent davantage l'accent sur les risques qu'ils courent actuellement.

Ainsi, R. Cooper annonce clairement en 1996 que, dans les prochaines années, les effectifs de contrôleurs de gestion tendront à diminuer sensiblement en raison de la mise en place de nouveaux outils de technologie de l'information. Dans deux études de cas, Davis et Albright (2000) confirment cette tendance en décrivant les changements suite à la mise en place de SAP : ils constatent une diminution des effectifs de contrôleurs et, en parallèle, une modification des missions de ceux qui restent qui s'orientent vers davantage de tâches analytiques. Pour sa part, Sangster (1996) montre, dans une revue de la littérature, que malgré l'utilisation de nombreux systèmes experts pour des tâches de contrôle dans les organisations :

- les contrôleurs de gestion n'avaient pas encore adopté ces systèmes ;
- ils ne les utilisaient et ne les développaient pas ;
- la diffusion de la technologie était encore à ses prémises auprès des contrôleurs de gestion.

L'étude empirique, menée par cet auteur, est encore plus inquiétante puisqu'il constate des résistances au niveau des contrôleurs quant à l'acceptation de ces outils et un danger de régression de leur statut au sens où ils risquent de passer d'un rôle de fournisseur d'information à un rôle de « gardien du score ».

Danziger (2000) met également en garde les contrôleurs de gestion sur les risques qu'ils encourent actuellement et notamment la distillation de leur savoir et de leur compétence auprès des unités décentralisées. A trop distiller, ils peuvent être amenés à disparaître surtout si le contrôle de gestion devient le prolongement de la mission des managers et si ces derniers intègrent pertinemment la technologie de l'information à l'instar des systèmes experts. L'enquête réalisée par Jordan (2005) auprès de 175 entreprises nuance également la thèse d'une valorisation sensible des missions des contrôleurs ces dernières années. L'analyse réalisée montre une évolution entre 1998 et 2004 plus lente que ne l'espèrent les contrôleurs de gestion : ces derniers veulent accorder de plus en plus de temps à l'animation des hommes et moins à la conception et au fonctionnement. Malgré ces souhaits, le plus gros de leur travail concerne de plus en plus l'exploitation des outils, sans évolution au niveau de l'animation, ce qui est de nature à générer de la frustration professionnelle. L'auteur constate également que les travaux pour les directions se sont intensifiés sur tous les sujets dans les grandes entreprises et que les relations avec ces dernières pèsent plus lourd que les relations avec les opérationnels. Hoffjan (2004) relativise également l'engouement observable dans la littérature, dans une analyse portant sur 73 annonces d'offres d'emplois allemandes. Les missions de contrôle des coûts et de gardien du patrimoine financier seraient largement prédominantes ce qui est nuisible à leur image. McNair (1996) explique cette tendance par le fait que, malgré la volonté de changement et de nombreux discours, les contrôleurs n'ont pas encore eu le courage de s'émanciper de la comptabilité financière et du reporting. Le

changement est assimilé davantage à de l'apparence, à du « *vieux vin dans de nouvelles bouteilles* ».

Tableau 1 : Synthèse des différents travaux consacrés à l'évolution de la fonction

Déterminants	Auteurs	Méthodologie	Impact sur la fonction	Type de publication ²
Evolution de la technologie de l'information	Scapens et Jazayeri (2003)	Etude longitudinale au sein d'une division européenne d'une multinationale américaine	Rôle élargit vers davantage de conseil	Revue académique
	Granlund et Malmi (2002)	Etude sur dix entreprises finlandaises	Davantage de temps consacré à l'analyse des résultats et au conseil	Revue académique
	Russel, Siegel et kulesza (1999)	Etude auprès de 294 contrôleurs de gestion américains	Devient un « partenaire d'affaires »	Revue professionnelle
	Sangster (1996)	Enquête menée auprès de 836 contrôleurs	Résistances au niveau des contrôleurs quant à l'acceptation de certains outils informatiques	Revue académique
Evolution des outils de pilotage (ABC, BSC)	Bescos et Mendoza (1999)	Etude auprès de 120 managers de 11 entreprises	Un rôle à jouer dans l'orientation stratégique	Ouvrage
	Friedman et Lyne (1997)	Etude sur onze entreprises en Grande-Bretagne	Plus d'investissement auprès des managers opérationnels	Revue académique
	Vaivio (2004)	Etude portant sur 42 contrôleurs de gestion et managers	Développement d'un rôle pro-actif d'agent de changement	Revue académique
Non précisé	Jordan (2005)	Etude auprès de 175 entreprises	Leur travail concerne de plus en plus l'exploitation des outils	Revue professionnelle
Non précisé	Hoffjan (2004)	Analyse de 73 annonces d'offres d'emplois allemandes	Prédominance de la mission de contrôle des coûts	Revue professionnelle

1.2.2. La taille de l'organisation et la place des contrôleurs dans l'organigramme

Au-delà de ces travaux de recherche, consacrés à l'évolution de l'environnement des contrôleurs, certaines contributions proposent une typologie des animateurs des systèmes de contrôle de gestion à partir de facteurs structurels et notamment la taille et la position des contrôleurs dans l'organigramme de l'entreprise.

² La classification, selon le caractère académique ou professionnel de la publication, se fonde sur la liste de la section 37 du CNRS de 2004.

En ce qui concerne la taille de l'organisation, les rares recherches portant sur les contrôleurs de gestion se contredisent. L'étude de Chiapello (1990) et, plus récemment, celle de Deglaine, Godener et Fornerino (2003b), montrent que la fonction technique du contrôleur de gestion est plus adaptée aux petites structures et que, dans les organisations de grande taille, le profil des contrôleurs de gestion correspond plus à celui d'un consultant ou d'un conseiller. Reichmann (1998) montre que dans les entreprises de grande taille, le contrôleur de gestion est considéré comme une force de proposition. Néanmoins, dans les petites entreprises, la participation à la prise de décision est plus importante que dans les grandes structures dans la mesure où le contrôleur participe souvent à la réalisation de ce qui est décidé.

Nobre (2001) affine l'analyse en mettant en exergue les différences observables au sein des *PME*. Selon la taille de la *PME*, les activités et le profil des contrôleurs diffèrent. Dans les structures de 50 à 100 salariés, le contrôle de gestion pencherait du côté de l'influence organisationnelle, c'est-à-dire vers les activités de conseil. Les contrôleurs ont un profil atypique puisque le chef d'entreprise peut lui-même assumer cette tâche. Ils ne sont pas encore marqués ni par la culture comptable et budgétaire ni par les techniques du contrôle de gestion. Le contrôle est orienté vers les comportements et encore peu instrumenté par des outils de gestion. Dans les entreprises de 100 à 250 salariés, le contrôle de gestion se structure autour du système d'information comptable. Cela est visible au travers de l'expérience des contrôleurs de gestion et de leur niveau hiérarchique. Ils ont, en effet, plutôt une expérience de comptable dans une *PME* ou dans un cabinet d'expertise comptable et dépendent directement du Directeur Administratif et Financier. Dans cette phase, le contrôle de gestion entre pleinement dans la dimension technique. Dans les *PME* de 250 à 500 salariés, on assiste à l'apparition de spécialistes du contrôle de gestion qui ont exercé précédemment la fonction plutôt dans une grande entreprise ou dans une banque et qui font partie de l'équipe de direction. Dans ces structures, une fois les outils comptables et budgétaires mis en place, les contrôleurs de gestion peuvent s'orienter vers une conception proche de l'influence organisationnelle, en se détachant de la dimension purement technique.

En ce qui concerne les différences de missions en fonction de la position des contrôleurs de gestion dans les organisations de *grande taille*, les contributions sont convergentes. Pour Danziger (2000), des différences marquées peuvent être constatées : en *usine*, ils participent à la stratégie et dressent le budget, ils sont responsables des coûts et ont peu de contact avec le siège. Ils disposent donc d'une vision parcellaire. Les contrôleurs de *département ou de branche* rassemblent et coordonnent les budgets des unités rattachées, assurent le reporting vers le siège, analysent le haut du bilan, et travaillent souvent dans un environnement international. Ils sont également chargés des opérations de clôture, et peuvent avoir des responsabilités fiscales et légales. Dans les *sièges*, ils ont une mission plus stratégique. Néanmoins, un tronc commun lie ces trois catégories, le chiffrage des opérations stratégiques, les budgets, l'analyse des résultats, les études ponctuelles, l'adaptation du système d'information, la mise à jour des procédures. En résumé, et selon Dumoulin (1983), dans les sièges les activités sont orientées vers le long terme et les problèmes de structure, dans les filiales l'accent est mis sur les systèmes d'information, et les communications avec le siège, et enfin en usine le contrôleur de gestion est le seul représentant souvent de l'ensemble

des fonctions administratives et financières. Sathe (1983) relativise cette distinction en identifiant différents types de contrôleurs de gestion : ceux qui sont très impliqués dans l'entité opérationnelle ; les « indépendants » plutôt orientés vers le reporting ; les « segmentés » qui cherchent à satisfaire les besoins des opérationnels et de la direction ; le contrôleur « fort » qui est capable de régler seul les problèmes liés à la segmentation.

Dans une recherche réalisée en 1979, Bühler propose une approche intégrée des déterminants des missions des contrôleurs de gestion en retenant la complexité (taille et structure) et les contraintes (technologie et environnement) organisationnelles. L'analyse conduit l'auteur à l'identification de quatre types de contrôleurs (tableau 1).

Tableau 2 : La typologie de Bühler (1979)

		<i>Contraintes (technologie et environnement)</i>	
		<i>Fortes</i>	<i>Faibles</i>
<i>Complexité (taille et structure)</i>	<i>Forte</i>	Fonction spécialisée Fonction très orientée vers la direction Taille du service élevée Plus de temps consacré au fonctionnement du service Plus de temps passé avec le supérieur hiérarchique <i>Type 1</i>	Fonction spécialisée Fonction peu orientée vers la direction Taille du service faible Plus de temps consacré à la routine Moins de temps passé avec la direction et les supérieurs <i>Type 2</i>
	<i>Faible</i>	Responsabilités diverses Fonction très orientée vers la direction Taille du service élevée Beaucoup de temps passé avec la direction <i>Type 3</i>	Responsabilités diverses Fonction peu orientée vers la direction Taille du service faible Plus de temps passé sur des études spécifiques et peu de temps passé avec les opérationnels <i>Type 4</i>

Enfin, des facteurs culturels sont également de nature à influencer les missions des animateurs des systèmes de contrôle. Dans une enquête comparative réalisée dans des brasseries anglaises et allemandes, Ahrens (1997) constate que les contrôleurs de gestion allemands voient leur métier comme une fonction de modélisation financière des actions organisationnelles. Les contrôleurs de gestion anglais semblent davantage impliqués de manière « proactive » dans la formulation de la stratégie organisationnelle et sa déclinaison auprès des opérationnels. Ces différences posent des difficultés d'homogénéisation du métier notamment dans les situations de fusions d'entreprises originaires des deux pays : les allemands voient les anglais comme des gardiens du score éloignés de l'action alors que les premiers sont considérés par les seconds comme des contrôleurs émetteurs, c'est-à-dire trop impliqués dans l'opérationnel.

Tableau 3 : Synthèse des travaux « typologiques » sur les contrôleurs de gestion.

Déterminants	Auteurs	Méthodologie	Impact sur la fonction	Type de publication ³
Taille	Chiapello (1990)	Enquête réalisée auprès de 341 responsables opérationnels, 114 directeurs généraux et 138 contrôleurs de gestion	Technicien adapté aux petites structures et consultant dans les organisations de grande taille	Revue professionnelle
	Deglaine, Godener et Fornerino (2003b)	Enquête menée auprès de 118 professionnels du contrôle de gestion	Plus l'effectif d'une entreprise est grand, plus le contrôleur de gestion est de type « conseiller »	Actes de congrès
	Nobre (2001)	Enquête réalisée auprès de 86 PME	Modification du profil en fonction de la taille de la PME	Revue académique
Position dans l'organigramme	Danziger (2000)	Analyse théorique	Fortes différences entre les contrôleurs « groupe » et les contrôleurs « filiales »	Encyclopédie
	Dumoulin (1983)	Analyse de 252 offres d'emplois		Revue académique
	Sathe (1983)	Analyse empirique	Différences liées à la compétence des contrôleurs	Revue académique
Culture nationale	Ahrens (1997)	Enquête réalisée auprès de brasseries anglaises et allemandes	Plus orienté vers la stratégie en GB qu'en Allemagne	Revue académique
Approche intégrée	Bühler (1979)	Enquête réalisée auprès de 72 entreprises	La technologie, l'environnement, la taille et la structure conduisent à quatre profils différents	Cahier de recherche et thèse

2. L'EMERGENCE RECENTE DE LA RECHERCHE SUR LES CARACTERISTIQUES INDIVIDUELLES

Depuis quelques années, plusieurs auteurs s'intéressent aux caractéristiques individuelles des contrôleurs de gestion. Les travaux portent principalement sur les compétences des contrôleurs d'une part, et sur le pouvoir d'influence d'autre part.

2.1. Les travaux sur les compétences

Les études réalisées sur les compétences sont moins nombreuses que celles qui traitent des missions, mais constituent leur prolongement naturel. Deux types de travaux se dégagent. Les premiers s'attachent à analyser les compétences nécessaires pour l'exercice de la fonction, dans une perspective statique ou dynamique, c'est-à-dire tenant compte des

³ La classification, selon le caractère académique ou professionnel de la publication, se fonde sur la liste de la section 37 du CNRS de 2004.

évolutions des systèmes de contrôle et de manière plus générale, des organisations (2.1.1). Les seconds, publiés souvent dans des revues des Sciences de l'Education, cherchent à mettre en relation les compétences exigées par les situations professionnelles des contrôleurs et les programmes de formation au contrôle que proposent les écoles et/ou les Universités (2.1.2).

2.1.1. Les qualités requises actuellement et dans le futur

Certaines recherches tentent de dégager, de manière générale, les grandes tendances en matière de compétences des membres de la fonction gestion-finance compte tenu des enjeux actuels (Bescos, 2002). Plus précisément, dans une enquête menée auprès de 205 membres de la DFCG, Bescos constate que les enjeux actuels sont ceux qui permettent à la fonction gestion-finance de consolider ou de restaurer sa crédibilité laquelle passe par la communication (travailler avec d'autres fonctions, satisfaction des utilisateurs...), la réorganisation (décentralisation, éclatement géographique), l'innovation (mesures non financières, nouvelles technologies...) et l'accélération (intégration des processus et réduction des délais). Les compétences futures en adéquation avec ces enjeux se traduisent par les compétences techniques classiques toujours nécessaires et notamment, en priorité, un savoir-être de nature technique, puis une dimension internationale, des connaissances sectorielles, et enfin des compétences plus théoriques pour mettre en place des innovations. A ces connaissances « *s'ajoutent de nouvelles tournées vers la communication, la meilleure connaissance de l'environnement, les nouveaux outils de gestion, et vers une vision plus globale du rôle de la fonction gestion-finance dans l'entreprise, que ce soit à propos de l'incidence de la fiscalité sur des décisions ou de la prise en compte de la stratégie* » (Bescos, 2002, p. 20). L'auteur montre également l'importance de l'expérience et du comportement pour la gestion des priorités, la communication ou la gestion de carrière. Cette complémentarité entre les savoirs techniques et le savoir-être a été mis en évidence depuis plus de vingt ans dans des recherches portant sur les contrôleurs de gestion. Dumoulin (1983) constate ainsi qu'au delà des compétences professionnelles techniques, des qualités de contact, de souplesse et de dynamisme sont exigées par les entreprises. Danziger (2000) observe que les qualités du contrôleur de gestion doivent être les suivantes : maîtrise de l'information de gestion, élaboration des procédures de transmission et architecture du système, esprit logique, rigueur, sens de l'organisation, compétence technique en comptabilité, informatique, fiscalité, finance. Néanmoins, l'évolution de la profession demande d'autres qualités qui dépassent cette perspective technique : disponibilité, esprit curieux et ouvert, travail en équipe, compréhension du langage et des préoccupations des opérationnels, écoute, conseil et formation. Plus récemment, Fornerino et Godener (2006) montrent que les compétences les plus importantes pour des contrôleurs de gestion – techniciens ou des contrôleurs – conseillers se traduisent non seulement par des capacités d'analyse et de synthèse mais également par des compétences relationnelles.

Les études réalisées sur les contrôleurs de gestion cherchent assez souvent à hiérarchiser ces compétences techniques par rapport aux compétences relationnelles. Des résultats divergents apparaissent dans les différentes recherches. Ainsi, Chiapello observe en 1990, dans une enquête réalisée auprès de responsables opérationnels, directeurs généraux et contrôleurs de gestion, que les aptitudes les plus importantes requises seraient celles concernant les qualités humaines (communication, ouverture, organisation, rigueur et

souplesse) avant les qualités techniques (comptables et informatiques). En revanche, pour Russel, Siegel et Kulesza (1999), d'après une étude réalisée auprès de 294 contrôleurs de gestion américains, les compétences les plus nécessaires sont, par ordre d'importance, les compétences en informatique (49,7 %), en comptabilité (20,4 %), la communication orale écrite et la formation (15 %), le leadership (13,6 %). Une analyse des annonces d'offre d'emplois de contrôleurs de gestion réalisée en France (Bollecker, 2000) montre que 40,4 % d'entre elles comportent des aptitudes relationnelles, c'est-à-dire des capacités en matière de communication, de pédagogie, de diplomatie, d'écoute, de dialogue notamment. Ces demandes d'aptitudes relationnelles prouvent que les entreprises souhaitent recruter des candidats qui sont amenés à sortir de leur tour d'ivoire pour exercer leur métier. Quand bien même cette proportion semble importante, il n'en reste pas moins que plus de la majorité des entreprises privilégient un profil plus technique.

L'explication de ces divergences réside probablement dans l'hétérogénéité des échantillons analysés dans le cadre de ces recherches. Dans la mesure où la fonction de contrôleur de gestion est contingente de variables exogènes (cf *supra*), il semble cohérent de considérer que les compétences requises pour exercer cette fonction suivent la même orientation. Un tel constat a été réalisé par Deglaine, Godener et Fornerino (2003b) qui montrent, dans une enquête menée auprès de 118 professionnels du métier, que les compétences relationnelles sont plus importantes pour les contrôleurs de gestion – conseillers que pour les contrôleurs de gestion – techniciens. Même si de façon générale, les deux profils s'accordent pour placer en tête de liste la capacité d'analyse et de synthèse, le sens du contact, la connaissance de l'activité, l'écoute, le respect des engagements et la rigueur, les auteurs observent des différences par mission. De manière générale, l'importance accordée à de nombreuses compétences est plus importante pour les postes de contrôleurs de gestion – conseillers que pour les techniciens.

2.1.2. L'évolution de la formation des contrôleurs

La deuxième série de travaux portant sur les compétences des contrôleurs de gestion cherche à mettre en relation les compétences exigées par les situations professionnelles des contrôleurs et les programmes de formation au contrôle que proposent les écoles et/ou les Universités. Des positions divergentes apparaissent également dans cet ensemble de travaux notamment au niveau des résultats empiriques.

Certaines recherches se focalisent sur les compétences techniques des contrôleurs en s'interrogeant notamment sur le bien-fondé de l'enseignement des techniques quantitatives dans la mesure où celles abordées dans la théorie ne seraient pas ou très peu utilisées dans la pratique. Francis et Minchington (1999) observent ainsi, dans une enquête réalisée auprès de 296 professionnels du contrôle de gestion, une différence importante entre ce qui est enseigné au niveau de ces méthodes et les pratiques. Ces résultats s'expliquent notamment par l'informatique qui intègre des fonctions « quantitatives » permettant aux contrôleurs de se concentrer sur des activités plus stratégiques. Néanmoins, ces derniers estiment tout même que de telles compétences théoriques sont indispensables car ils les mobilisent dans leurs activités routinières ne serait-ce pour pouvoir interpréter correctement les données qui découlent de l'analyse quantitative. Par ailleurs, les compétences quantitatives sont des

facteurs de différenciation qui aide à maintenir leur pouvoir d'expert, et fournit ainsi un important soutien à leur carrière.

D'autres travaux mettent davantage l'accent sur les compétences relationnelles des animateurs des systèmes de contrôle. Arquero Montano et *ali.* (2001) observent une inadéquation entre l'offre de formation en contrôle et les compétences requises actuellement : une étude portant sur 214 contrôleurs américains révèle ainsi leurs aspirations en matière de communication, de capacité à travailler en groupe, et de résolution des problèmes, alors que les formations au contrôle de gestion tendent à occulter ces caractéristiques. L'International Federation of Accountants (1996) met également en évidence la nécessité de réformer les programmes de formation en donnant plus d'importance aux enseignements de disciplines non comptables. Ces dernières, orientées vers la dimension comportementale et les relations interpersonnelles, sont reconnues par l'IFAC comme étant essentielles car elles permettent aux professionnels de la comptabilité et du contrôle de gestion de remplir leur mission avec succès.

Tableau 4 : Synthèse des travaux sur les compétences

Auteurs	Méthodologie	Conclusions	Type de publication
(Bescos, 2002)	Enquête menée auprès de 205 membres de la DFCG	Importance des compétences techniques, des compétences pour innover, de la communication et d'une bonne connaissance de l'environnement,	Revue académique
Dumoulin (1983)	Analyse de 252 offres d'emplois	Importance des compétences techniques, qualités de contact, de souplesse et de dynamisme exigées par les entreprises	Revue académique
Fornerino et Godener (2006)	Enquête auprès de 139 contrôleurs de gestion	Importance des capacités d'analyse et de synthèse mais également des compétences relationnelles	Revue académique
Chiapello (1990)	Enquête réalisée auprès de 341 responsables opérationnels, 114 directeurs généraux et 138 contrôleurs de gestion	Les aptitudes les plus importantes requises seraient celles concernant les qualités humaines	Revue professionnelle
Russel, Siegel et <i>ali.</i> (1999)	294 contrôleurs de gestion américains	Importance des compétences techniques puis des compétences relationnelles	Revue professionnelle
(Bollecker, 2000)	Etude de 192 annonces d'offres d'emploi	Compétences relationnelles exigées par 40% des entreprises	Actes de congrès
Deglaine, Godener et Fornerino (2003b)	Enquête menée auprès de 118 professionnels du métier	Compétences relationnelles plus importantes pour les contrôleurs de gestion – conseillers que pour les contrôleurs de gestion – techniciens	Actes de congrès
Francis et Minchington (1999)	Enquête réalisée auprès de 296 professionnels du contrôle de gestion	Importance des compétences « quantitatives »	Revue en Sciences de l'éducation
Arquero Montano et <i>ali.</i> (2001)	Etude portant sur 214 contrôleurs américains	Décalage entre les aspirations des contrôleurs en matière relationnelle et les formations au contrôle de gestion	Revue en Sciences de l'éducation

2.2. Le pouvoir des contrôleurs de gestion

Au-delà des travaux portant sur les missions confiées aux contrôleurs de gestion et les compétences nécessaires, certaines recherches se sont orientées vers leur position stratégique au sein de l'organisation et leur pouvoir d'influence. Ces études abandonnent la perspective structuro-fonctionnaliste en se positionnant dans une démarche interprétative ou le but est d'analyser les réalités sociales et la manière dont elles sont socialement construites et négociées (Hopper et Powell, 1985).

2.2.1. L'influence « naturelle » liée à l'exercice de la fonction

Une telle orientation des recherches a été initiée notamment, nous semble-t-il, à partir d'une ambiguïté majeure portant sur la neutralité « décisionnelle » des contrôleurs. En effet, plusieurs auteurs insistent sur le fait qu'il est souhaitable que l'intervention des contrôleurs de gestion se réalise en toute neutralité, ce qui ne leur confère aucun pouvoir dans la décision en dehors de leur service : le contrôleur « *ne prend pas de décision à la place des opérationnels, il les aide à les prendre, il facilite la coordination de leurs décisions* » (Ardoin et Jordan, 1979, p. 11). De même, Gerardin affirme « *que le contrôleur de gestion ne doit se sentir investi d'un quelconque pouvoir décisionnel* » (1996, p. 18). Cette neutralité semblerait nécessaire, dans la mesure où ils ne sont pas responsables de la performance contrairement aux responsables opérationnels.

Toutefois, cette neutralité apparaît bien fragile. Ainsi, Ardoin et Jordan (1979) constatent, dans une vaste étude sur les pratiques de gestion prévisionnelle en France, que « *le contrôleur de gestion outrepassé souvent ses attributions d'analyste et de conseiller, pour agir en tant que décideur ou en tant que responsable, à la place de l'opérationnel concerné* ». Bühler (1979) observe également que, bien que la fonction formelle du contrôleur de gestion ne confère le plus souvent aucune autorité, sinon sur son service, son influence sur les décisions organisationnelles est souvent forte. L'auteur cite les propos d'un contrôleur de gestion d'un département de la société BSN (Danone) « *le contrôleur est très proche de la décision ; il influe de manière appréciable sur cette décision. Mais il n'a en fait aucune autorité à aucun niveau hiérarchique... Dans mon cas, je suis sans doute la personne qui voit le plus le Directeur du Département. Pour tous les autres membres de l'entreprise, il est sans doute difficile de percevoir que mon rôle se limite à faire des recommandations* » (Bühler, 1979, p. 3). L'influence que le contrôleur de gestion exerce est légitimée non seulement par son rôle actif au niveau des processus de planification et de contrôle, mais aussi « *par sa position au carrefour de multiples flux d'informations (qui) le prédispose à jouer un rôle actif de formateur et d'agent de changement dans les organisations* » (1979, p. 4). En 1970, Henning et Moseley affirmaient déjà un tel pouvoir d'influence, dans une enquête portant sur 25 entreprises, même s'il est variable en fonction des domaines d'intervention. Le contrôleur aurait ainsi un pouvoir de décision quasi-unilatéral dans le choix des méthodologies et outils employés pour mener des missions de reporting et d'audit interne notamment, alors que l'autorité est davantage partagée dans la définition des outils utilisés pour la gestion budgétaire et la comptabilité. Par ailleurs, au sein de ces domaines d'intervention, il y a des variations d'autorité. Cette autorité est reconnue par les contrôleurs eux-mêmes, leurs pairs et les supérieurs hiérarchiques (Henning et Moseley, 1970). L'influence des contrôleurs, bien

que réelle, n'est toutefois pas aussi importante que celle d'autres acteurs dans l'entreprise à l'instar les directeurs généraux (Sathe, 1978).

Plus récemment, Deglaine, Godener et Fornerino (2003a) montrent, dans une étude sur 118 professionnels du métier, comment les contrôleurs de gestion influencent les attitudes et comportements des managers. Ces auteurs caractérisent les modalités d'influence par l'intermédiaire de huit variables : la volonté de comprendre, l'appel à la raison, l'explication, l'appel à l'amitié, l'affectif, la volonté d'orienter, l'appel à la hiérarchie, l'échange, la réclamation. Au niveau des réactions, les résultats mettent notamment en valeur que l'attitude des managers est significativement plus favorable lorsque le contrôleur de gestion met en pratique des techniques de communication dites ouvertes que lorsqu'il utilise des moyens de pression.

2.2.2. La stratégie de l'acteur / contrôleur

Certaines recherches vont plus loin en montrant que l'influence des contrôleurs ne semble pas seulement liée à l'exercice de la fonction, mais également à la recherche d'une position stratégique.

Une telle position est soulignée dans la recherche menée par Bessire (1995) dans les entreprises de commerce de détail : le contrôleur de gestion essaye de modifier les règles du jeu organisationnel pour accroître son pouvoir, car en dehors de son propre service, il n'a pas d'autorité hiérarchique. L'analyse montre le comportement stratégique des contrôleurs de gestion et notamment leur quête de pouvoir. Ainsi, l'auteur constate que, grâce au système d'information qu'ils utilisent, les contrôleurs de gestion disposent d'un pouvoir important, puisque leur fonction les autorise à demander les informations qu'ils jugent utiles à leur mission. Par ailleurs, ils disposent d'une latitude assez grande dans le maniement des règles budgétaires : ils peuvent favoriser certains responsables et en désavantager d'autres. Une stratégie d'alliance peut être menée avec les responsables culturellement proches et détenteurs d'un pouvoir important. Enfin, le contrôleur de gestion impose son langage notamment au travers d'actions de formation ou de procédures écrites relatives à l'outil budgétaire et oblige les responsables opérationnels et plus précisément les commerciaux à se plier à cette manière de travailler.

Un tel comportement stratégique peut être expliqué par la nécessité pour les contrôleurs de gestion, et de manière plus générale pour la fonction gestion-finance, de consolider ou de restaurer la crédibilité (Bescos, 2002). Cette recherche de crédibilité semble nécessaire car l'image du contrôleur est encore négative voire conflictuelle (Hopper, 1980). Danziger (2000) estime qu'il incarne l'image d'un personnage au profil incertain, souvent ressenti comme un envoyé de la direction ; il est craint et mal aimé alors qu'il aspire à aider et à conseiller. Hoffjan (2004) observe que son rôle actuel de « réducteur » des coûts n'est pas de nature à restaurer son image. Il est présenté, dans une perspective négative, comme étant inflexible, passif, non créateur, désagréable, sans humour. Fornerino et Godener (2006) montrent la difficulté à « sortir » d'une telle perspective au sens où l'image de surveillance des contrôleurs de gestion est attachée autant aux contrôleurs – conseillers qu'aux contrôleurs – techniciens. Friedman et Lyne (1997) constatent également que le stéréotype de « compteur de haricots » est largement ancré dans les organisations. Même leur investissement à long

terme dans le pilotage des unités décentralisées peut être mises en doute, notamment lorsque la fonction est perçue comme une fonction de passage comme le montre Chiapello (1990) : pour plus de 57 % des acteurs du contrôle interrogés, les contrôleurs font partie d'une population qui se renouvelle très vite, plus vite que dans d'autres fonctions.

Cette recherche de crédibilité peut conduire les contrôleurs à adopter un comportement stratégique. Dans une étude réalisée auprès de 32 contrôleurs de gestion, Lambert et Sponem (2003) montrent l'importance de leurs marges de liberté en constatant qu'ils utilisent la gestion du résultat comme instrument de légitimation et/ou comme moyen de donner des marges de manœuvre aux managers, à l'instar des travaux de Schiff et Lewin (1970). Francis et Minchington (1999) constatent également que les contrôleurs de gestion cherchent, au travers de leurs compétences « quantitatives » des facteurs de différenciation qui leur permettent de maintenir leur pouvoir d'expert et fournit un important soutien à leur carrière. Enfin, Ahrens et Chapman (2001) montrent, au travers de 64 autobiographies de contrôleurs dans 17 entreprises allemandes et douze entreprises anglaises, que les contrôleurs « juniors » allemands sont préoccupés par les jeux politiques nécessaires pour s'affirmer et se maintenir dans leur fonction. Les contrôleurs anglais recherchent les moyens leur permettant de maximiser leur expérience pour accélérer leur projet de mobilité professionnelle.

Tableau 5 : Synthèse des travaux sur le pouvoir des contrôleurs de gestion

Auteurs	Méthodologie	Conclusions	Type de publication⁴
Bühler (1979)	Enquête réalisée auprès de 72 entreprises	Influence des contrôleurs sur les décisions est souvent forte	Cahier de recherche et thèse
Henning et Moseley (1970)	Enquête portant sur 25 entreprises	Le contrôleur a un pouvoir de décision quasi-unilatéral dans le choix des méthodologies et outils employés pour mener des missions de reporting	Revue académique
Deglaine, Godener et Fornerino (2003a)	Etude sur 118 professionnels du métier	Les contrôleurs de gestion influencent les attitudes et comportements des managers.	Actes de congrès
Bessire (1995)	Enquête administrée à 176 entreprises commerciales	Le contrôleur de gestion essaye de modifier les règles du jeu organisationnel pour accroître son pouvoir	Revue académique
Lambert et Sponem (2003)	Etude empirique menée sur 32 contrôleurs de gestion de 13 entreprises	Utilisation de la gestion du résultat comme instrument de légitimation et/ou comme moyen de donner des marges de manœuvre aux managers	Revue académique
Francis et Minchington (1999)	Enquête réalisée auprès de 296 professionnels du contrôle de gestion	Les compétences « quantitatives » constituent des facteurs de différenciation qui leur permettent de maintenir leur pouvoir d'expert	Revue en Sciences de l'éducation
Ahrens et Chapman (2001)	64 autobiographies de contrôleurs dans 17 entreprises allemandes et douze entreprises anglaises	Les contrôleurs « juniors » allemands sont préoccupés par les jeux politiques nécessaires pour s'affirmer et se maintenir dans leur fonction. Les contrôleurs anglais recherchent les moyens leur permettant de maximiser leur expérience pour accélérer leur projet de mobilité professionnelle	Revue académique

3. DISCUSSION SUR LES ENSEIGNEMENTS, LES LIMITES ET LES ENJEUX DE LA RECHERCHE SUR LES CONTROLEURS DE GESTION

L'essai de synthèse réalisé permet de tirer des enseignements à la fois épistémologiques, méthodologiques et conceptuels et ouvre la voie à de nouvelles pistes de recherche.

⁴ La classification, selon le caractère académique ou professionnel de la publication, se fonde sur la liste de la section 37 du CNRS de 2004.

A l'instar des Sciences de Gestion, les recherches portant sur les contrôleurs de gestion s'inscrivent dans une perspective praxéologique, au sens où elles sont étroitement liées à l'action des praticiens qui constituent leur objet d'étude. Les Sciences dites praxéologiques sont reconnues comme se déclinant en deux axes de réflexions complémentaires (Ben Kahla, 2002) :

- pour l'action : dans une telle orientation instrumentale le développement de nouvelles techniques ou la conception de nouveaux dispositifs de pilotage sont largement privilégiés.
- sur l'action : cet axe s'oriente vers la conception de nouveaux langages et de grilles de lecture des problèmes des techniciens : il contribue à construire la réalité.

En réalité, les travaux sur les contrôleurs de gestion s'inscrivent, nous semble-t-il, principalement dans la seconde catégorie, dans une perspective quasi-sociologique, au travers de l'analyse de leurs missions, de leurs compétences, de leur pouvoir et du contexte dans lequel ils se situent. Quand bien même les travaux seraient de nature à permettre aux contrôleurs de gestion d'adapter leur profil en fonction du contexte dans lequel ils évoluent et aux recruteurs de mieux circonscrire le poste selon les caractéristiques de l'organisation, il n'en reste pas moins que la dimension opérationnelle est réduite à la portion congrue. Hormis certains travaux scientifiques, à l'instar de ceux de Deglaine, Godener et Fornerino (2003b), qui fournissent des éléments permettant aux contrôleurs de faciliter leur acceptation par les opérationnels, on peut se demander si la recherche ne reste pas trop descriptive et explicative. Un approfondissement de notre contribution et l'analyse des travaux futurs permettront de répondre à cette interrogation majeure comme l'indique Martinet « *la recherche ne peut être trop explicative et descriptive car il ne s'agit plus de gestion, mais de sociologie, économie... de l'entreprise* » (1990, p. 21). Afin de valoriser les recherches auprès des praticiens, il nous semble important de réfléchir également à l'utilité des travaux pour ces derniers et de les inscrire dans une perspective plus large à l'instar des Sciences de gestion qui « *ont pour objet l'analyse et la conception des dispositifs de pilotage de l'action organisée* » (David, 2000, p. 99).

Par ailleurs, la recherche sur les contrôleurs souffre également, nous semble-t-il, d'un « décalage » thématique au sens où les publications empiriques traitent rarement des missions qui leurs sont confiées à la lecture des problématiques très actuelles des organisations et plus précisément du contrôle. Ainsi, leurs attributions dans le cadre de la responsabilité sociale des entreprises, de la gestion de projet, des réseaux d'entreprises, de la normalisation comptable ou encore à l'international n'ont pas été abordées. L'analyse du rôle des contrôleurs dans ces différentes situations, notamment, serait probablement de nature à développer davantage les interactions entre les praticiens et les chercheurs autour de problématiques et de préoccupations communes. De telles interactions existent principalement sur les outils de contrôle, mais pas ou peu sur le rôle, les compétences et le pouvoir des contrôleurs. Une telle perspective permettrait de combiner le mode instrumental et le mode conceptuel de la recherche sur les contrôleurs contribuant « *moins à expliquer le monde qu'à le comprendre suffisamment pour donner aux acteurs des moyens accrus de le changer de façon plus efficace* » (Martinet, 1990, p. 21).

L'utilisation de méthodes de recherche non encore exploitées jusqu'à présent dans ce champ d'investigation serait, nous semble-t-il, également de nature à réduire le « décalage »

thématique. Les méthodes actuelles, quantitatives ou qualitatives, semblent détachées sensiblement du « terrain ». Aucune d'entre elles n'est, à notre connaissance, de type longitudinale qui permet d'analyser de manière spatiale et temporelle l'objet d'étude. Par exemple, le recours à une approche contextuelle (Brouwers *et ali*, 1997) permettrait une analyse en profondeur des situations professionnelles des contrôleurs de gestion. Néanmoins, une telle proximité présente un danger pour les chercheurs qui peuvent être tentés, en répondant aux besoins des animateurs des systèmes de contrôle, à privilégier le mode symbolique de leurs travaux (Ben Kahla, 2002) en cherchant à légitimer les actions et les pratiques des contrôleurs précisément en quête de légitimité.

Au-delà des méthodologies employées, la synthèse de la littérature montre que les travaux normatifs consacrés aux *rôles* des contrôleurs sont nombreux. En revanche, ceux qui s'inscrivent dans une approche contingente sont encore, nous semble-t-il, à leurs prémices. Ce constat est paradoxal dans la mesure où les travaux de la contingence, qui portent sur les systèmes de contrôle, sont très nombreux et les facteurs retenus parfois de plus en plus labyrinthiques (Bouquin, 1997). L'enseignement majeur de ces contributions « contingentes » réside dans la nécessité pour les contrôleurs de gestion de s'adapter aux caractéristiques disparates des situations qu'ils rencontrent pour éviter purement et simplement leur « disparition ». En ce qui concerne les travaux consacrés aux *compétences* des contrôleurs de gestion, ils mettent clairement en avant la présence d'une part, d'un noyau dur, la dimension technique de la fonction, et, d'autre part, d'un ensemble de connaissances relationnelles qui prennent de plus en plus d'importance et qui apparaissent comme complémentaires. L'apparition de ces compétences relationnelles semble liée à la nécessité pour les contrôleurs de gestion d'interagir de manière pertinente avec leurs interlocuteurs « décentralisés ». Les recherches semblent également montrer que la diversification des savoirs et des programmes de formation constituent une piste indispensable pour pallier les difficultés que connaît la fonction. Enfin, les recherches portant sur la dimension politique mettent sensiblement en exergue la réalité du *pouvoir* des contrôleurs ne serait-ce en tant qu'acteur stratégique. Cette quête du pouvoir est considérée, nous semble-t-il, comme une nécessité dans leur quête de (re)légitimité pour éviter, là encore, leur « disparition ».

BIBLIOGRAPHIE

- Ahrens T. (1997), « Strategic interventions of management accountants : everyday practice of British and German brewers », *The European Accounting Review*, vol. 6, Issue 4, p. 557-588.
- Ahrens T. et Chapman C.S. (2001), « Occupational Identity of management accountants in Britain and Germany », *The European Accounting Review*, Dec, vol. 9, Issue 4, p. 477-498.
- Anderson D.R. (1947), *Practical Controllershship*, Richard D. Irwin.
- Anthony R.N. (1993), *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union.
- Ardoin J.L. et Jordan H. (1979), *Le contrôleur de gestion*, Flammarion.
- Arquero Montano J.L. et ali. (2001), « Vocational skills in the accounting professional profile », *Accounting Education*, Tome 10, issue 3, p. 299-313.
- Ben Kahla K. (2002), « De l'utilité de la recherche en sciences de gestion : quelques aspects épistémologiques et sociologiques », dans Mourgues N. *et ali*. (2002), *Questions de méthodes en Sciences de Gestion*, Editions EMS, pp.339-381.
- Bescos P.L. et Mendoza C. (1999), *Manager cherche information utile désespérément*, L'Harmattan, 1999.
- Bescos P.L. (2002), « Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance », *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Décembre, Vol. 5, iss.4, p. 5-28.
- Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 39-45.

- Bessire D. (2002), « Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, vol. 2, p. 5-28.
- Bollecker M. (2000), « Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? », *Actes du XXI^{ème} congrès de l'AFC*, Angers.
- Bollecker M. (2004), « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information », *Revue Finance, Contrôle et Stratégie*, vol. 7 n°4, décembre.
- Bollecker M. (2004), *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan.
- Bouquin H. (1997), « Contrôle », dans Simon Y. et Joffre P., *Encyclopédie de gestion*, Economica, p. 667-686.
- Bouquin H. (2005), « Robert Newton Anthony : la référence », dans Bouquin H. et ali., *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Editions EMS, p. 109-143.
- Brouwers I. et ali. (1997), *Management humain et contexte de changement*, De Boeck Université.
- Bühler N. (1979) « Influence des caractéristiques organisationnelles sur le travail du manager : le cas du contrôleur de gestion » *Cahier de recherche n° 79-10*, Université de Grenoble II.
- Burlaud A, Teller R. et ali (2004), *Contrôle de gestion*, Vuibert.
- Burns J. et Baldvinsdottir G. (2005), « An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis », *European Accounting Review*, Déc, Vol 14, issue 4, p. 725-757.
- Chiapello E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Echanges*, n° 92, p. 7-11.
- Collier P. et Kaye G.R. (1987), « Views of the Role and Capabilities of Accountants in the Information Technology Field », *CIMA*.
- Cooper R. (1996), « Look out management accountants », *Management Accounting (US)*, Vol 77, n°12, juin 1996, p35-39.
- Danziger R., (1995), « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction », dans Le Pen C. et ali., *Paris-Dauphine : vingt-cinq ans de sciences d'organisation*, Masson, p. 90-103.
- Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », dans Colasse B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 547-557.
- David A. (2000), « Logique, épistémologie et méthodologie en Sciences de Gestion : trois hypothèses revisitées », dans David A. et ali., *Les nouvelles fondations des Sciences de gestion*, Vuibert, Fnege, p. 83-110.
- Davis S. et Albright T. (2000) « The Changing Organizational structure and Individual Responsibilities of Managerial Accountants : A Case study », *Journal of Managerial Issues*, Vol. 12, Issue 4, pp. 446-468.
- Deglaine J., Godener A. et Fornerino M. (2003a), « Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers », *Actes du 24^{ème} Congrès de l'AFC*, Louvain.
- Deglaine J., Godener A. et Fornerino M. (2003b), « Les compétences clés des contrôleurs de gestion : résultats d'une étude empirique », *Actes du 14^{ème} Congrès AGRH*, Grenoble.
- Dew R.B. et Gee K.P. (1973), *Management Control and Information*, Macmillan.
- Dumoulin C. (1983), « Le nouveau profil du contrôleur de gestion », *Revue française de gestion*, Juin Juillet Août, p. 11-14.
- Fornerino M. et Godener A. (2006), « Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils.... et surveiller », *Revue Finance Contrôle et Stratégie*, vol. 9, n°1, mars, p. 187-208.
- Francis G. et Minchington C. (1999), « Quantitative skills : is there an expectation gap between the education and practice of management accountants ? », *Accounting Education*, vol. 8, issue 4, p. 301-319.
- Friedman A.L. et Lyne S.R. (1997), « Activity-based techniques and the death of the beancounter », *European Accounting Review*, Vol 6, issue 1, p. 19-44.
- Gerardin E. (1996), *Les métiers du contrôle de gestion*, Les Editions d'Organisation.
- Granlund M et Lukka K. (1998), « Towards increasing business orientation : Finnish management accountants in a changing cultural context », *Management Accounting Research*, Jun, Vol. 9, issue 2, p. 185-211.
- Granlund M. et Malmi T. (2002), « Moderate impact of ERPS on management accounting : a lag or permanent outcome ? », *Management Accounting Research*, Vol. 13, Issue 3, p. 299-321.
- Hachmanian E, Hussenot P. (1984), *Les contrôleurs de gestion des organisations publiques*, FNEGE.
- Henning D.A. et Moseley R.L. (1972), « Authority Role of a Functional Manager : The Controller », *Administration Science Quaterly*, p. 482-489.
- Hoffjan A. (2004), « The Image of the Accountant in a German Context », *Accounting and the Public Interest*, Vol. 4, p. 62-89.
- Hopper T. (1980), « Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures », *Accounting, Organizations & Society*, vol. 5 issue 4, p. 401-411.
- Hopper T. et Powell A. (1985), « Making sens of research into the organizational and social aspects of management accounting : a review of the underlying assumptions », *Journal of Management Studies*, Vol. 22, n° 5, p. 429-463.

International Federation of Accountants (1996), Prequalification Education, Assessment of professional competence and experience requirements of professional accountants, International Education Guideline n° 9, IFAC, New York.

Jordan H. (2005), « Enquête 2004 HEC-DFCG : Contrôle de gestion et performance », *Revue Echanges*, n° 218.

Joseph G. et George A. (2005), « Merging Management Accounting with Database Design », *Management Accounting Quarterly*, Winter, Vol. 6, issue 2, p. 34-43.

Kaplan R. (1995), « New Roles for Management Accountants », *Journal of Cost Management* (Fall), p. 6-13.

Lambert C et Sponem S. (2003), « Corporate governance and profit manipulation : a French field study », *Critical Perspectives on Accounting*, Aug, Vol. 16, Issue 6, p. 717-748.

Launois S. (1970), *Le contrôleur et le conseiller de gestion*, Dunod Economie.

Lawrence P. et Lorsch J. (1967), *Adapter les structures de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation.

Malivet P. (2002), « Le contrôle de gestion de projet », dans Guedj N. et ali., *Le contrôle de gestion*, Edition d'Organisation.

Martinet A.C. (1990), *Epistémologies et Sciences de Gestion*, Economica, Paris.

Mcnaire C.J. (1996), « To Serve the Customer Within », *Journal of Cost Management*, Winter, p. 40-43.

Meyssonier F. et Pourtier F. (2006), « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 12, vol. 1, p. 45-64.

Nobre T. (1998), « L'évolution du contrôle de gestion . Analyse à partir de l'étude des offres d'emplois », *Actes du XIX° Congrès de l'AFC*, p.741-753.

Nobre T. (2001), « Le contrôleur de gestion de la PME », *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 7, vol. 1, p. 107-129.

Oriot F. (2004), « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro thématique, juin, p. 237-255.

Pierce B. et O' Dea T. (2003), « Management accounting information and the needs of managers. Perceptions of managers and accountants compared », *British Accounting Review*, Sep., Vol. 35, Issue 3, p. 257-291.

Reichmann T. (1998) *Controlling Praxis*, Vahlen, München.

Russell K. et ali (1999), « Counting More, Counting less, Transformations in the Management Accounting Profession », *Strategic Finance*, September, p. 39-44.

Sangster A. (1996), « Expert System Diffusion among Management Accountants : A U.K. Perspective », *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, p. 171-182.

Sathe V. (1978), « Who Should Control Division Controllers », *Harvard Business Review*, September-October, pp.99-104.

Sathe V. (1983), « The controller's role in management », *Organizational Dynamics*, Winter, pp.31-48.

Scapens R.W. et Jazayeri M. (2003), « ERP systems and management accounting change : opportunities or impacts ? », *European Accounting Review*, May, vol. 12, Issue 1, p. 201-234.

Schiff M. et Lewin A. Y. (1970), « The Impact of People on Budgets », *Accounting Review*, April, Vol. 45, Issue 2, p. 259-269.

Vaivio J. (2004), « Mobilizing Local Knowledge with Provocative Non-financial Measures », *European Accounting Review*, Vol. 13, n° 1, p. 39-71.

Vendrzyk V. et ali. (2001), « How Management Accountants asses the quality of Data Warehouses », *Management Accounting Quarterly*, Spring, p.28-33.