UNIVERSITÉ FRANÇOIS – RABELAIS DE TOURS

ÉCOLE DOCTORALE « Sciences de l'Homme et de la Société »

[VALLOREM- E.A. 6296]

THÈSE présentée par :

Julie DEMARET

soutenue le : **26 mai 2014**

pour obtenir le grade de : **Docteur de l'université François – Rabelais de Tours**

Discipline/ Spécialité : Sciences de Gestion

LE PROCESSUS DE CONSTRUCTION DE LÉGITIMITÉ DES CONTRÔLEURS DE GESTION

THÈSE dirigée par :

Monsieur MÉRIC Jérôme	Professeur, IAE de Poitiers

RAPPORTEURS :

Monsieur BERLAND Nicolas	Professeur, Université Paris-Dauphine
Monsieur PESQUEUX Yvon	Professeur, Conservatoire National des Arts et Métiers

---

JURY :

Monsieur BERLAND Nicolas	Professeur, Université Paris-Dauphine
Monsieur JARDAT Rémi	Professeur, ISTEC
Monsieur LEROY Daniel	Professeur, IAE de Tours
Monsieur MÉRIC Jérôme	Professeur, IAE de Poitiers
Monsieur MEYSSONNIER François	Professeur, IEMN-IAE de Nantes
Monsieur PESQUEUX Yvon	Professeur, Conservatoire National des Arts et Métiers

« L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à l'auteur ».

A Yves Huriaux, pour sa petite phrase : « Pas de mollesse ! »

Remerciements

Au terme de cette recherche, je tiens à exprimer toute ma gratitude à mon directeur de thèse, le Professeur Jérôme Méric, qui m'a aidée dans ma reconversion professionnelle et dans mes premiers pas d'enseignante à l'Université. Il m'a guidée et encouragée pendant ces quatre années pour le mémoire de recherche d'abord, puis pour ce travail doctoral. Sa disponibilité et son soutien ont été déterminants. Il n'a pas seulement encadré cette recherche mais a su, au cours de nos échanges, par ses conseils et remarques, me faire progresser.

Les Professeurs Yvon Pesqueux et Nicolas Berland ont accepté d'être les rapporteurs de ce travail. Je leur en sais profondément gré.

Je remercie le Professeur François Meyssonnier, pour ses encouragements et invitations au Groupe de Recherche en Contrôle de Gestion de Nantes, depuis notre rencontre au Congrès de l'AFC de Montréal, et pour avoir accepté de faire partie de ce jury.

J'exprime ma reconnaissance au Professeur Daniel Leroy pour m'avoir accompagnée lors du Master recherche en 2009-2010 et pour avoir accepté d'être membre de ce jury.

Je remercie enfin le Professeur Rémi Jardat pour avoir accepté de participer à ce jury.

Ma reconnaissance s'adresse ensuite aux personnes qui m'ont accordé leur confiance en entreprise, et sans qui aucun entretien n'aurait été possible, et plus particulièrement Sascha, Erwan, Myriam et Thierry.

Mes remerciements s'adressent également à Monsieur Gilles David, pour m'avoir permis d'établir le contact avec l'entreprise Oren, Madame Suzanne Beaulieu pour m'avoir communiqué ses travaux, Mme Bourguignon et Mme Bessire pour leurs précieux conseils lors des ateliers doctoraux.

J'exprime également ma gratitude à toute l'équipe enseignante et administrative de l'IAE de Tours, pour leur aide et leur soutien, en particulier Elise et Elise, Isabelle, Annabelle, Eric-Alain, Fabien, Fabrice, Ramon, Jean-Philippe et Jean-Philippe, Arnaud, Franck, Stéphane, Véronique, Patricia et Patricia, Jocelyne, Nadège, Delphine, et Aurélie.

Je remercie également Yohann pour son aide, Adama, Mariem, Romaric, pour leur présence et leurs conseils, et tous les autres doctorants avec qui j'ai pu échanger.

Ce travail a mis à rude épreuve les amitiés, je remercie ceux qui m'ont soutenue dans les moments difficiles : François-Xavier, Valérie, Anne, Emmanuelle, Sybille.

Je dédie ce travail à Brieuc et Erwan, qui savent déjà ce qu'une thèse signifie, et à Aymeric, mon bébé-thèse. Merci à ma famille. Merci à mes parents pour votre aide inconditionnelle et à toi, Maman, pour toutes tes relectures. Enfin merci à toi, Emmanuel, pour m'avoir accompagnée et soutenue dans ce si long chemin.

Résumé

Cette thèse examine comment se construit et évolue la légitimité individuelle du contrôleur de gestion en situation dans l'organisation.

Dans un premier temps, un cadre conceptuel est élaboré pour permettre l'étude de la légitimité professionnelle individuelle d'un contrôleur de gestion. Est en particulier mise en évidence la présence de natures et de sources de légitimité distinctes, sur lesquelles se fondent les stratégies de légitimation des contrôleurs. La recherche se fonde sur des études de cas multiples réalisées sur trois terrains distincts. Elle permet de dégager des trajectoires individuelles de construction de légitimité.

L'analyse transversale des cas révèle les mécanismes collectifs qui peuvent orienter les trajectoires. Elle détaille les mécanismes d'évaluation qui conduisent les trajectoires à être fructueuses, mais aussi infructueuses. Elle démontre également « l'attraction » que les pressions institutionnelles exercent sur ces trajectoires individuelles de construction de légitimité.

Mots-clés : légitimité, contrôleur de gestion, processus de construction de légitimité, trajectoires de légitimité, natures de légitimité, sources de légitimité, stratégies de légitimation.

Abstract

This PhD dissertation examines how the professional legitimacy of management accountants is individually built and evolves over time in organizations.

First, a conceptual framework is set to study the individual professional legitimacy of management accountants. It particularly clarifies how legitimation strategies are based on different natures and sources of legitimacy. This research is based on multiple in-depth case studies led in three different organizations. In-depth analysis for each case and inter-case comparison provide a framework for drafting trajectories.

Our findings reveal that controllers' individual legitimacy trajectories end up at a common legitimacy referential (functional legitimacy and cognitive legitimacy), in accordance with management accountant profession archetypes. Our results show institutional pressures placed on the management accountant legitimacy construction process.

Key words: accountant manager, legitimacy, legitimation, legitimacy construction process, legitimacy natures and sources.

Table des matières

REMERCIEMENTS 7
TABLE DES MATIERES 13
TABLE DES TABLEAUX 21
TABLE DES FIGURES 23

INTRODUCTION GENERALE 31
CHAPITRE 1 : DU CONCEPT DE LÉGITIMITÉ A LA LÉGITIMITÉ INDIVIDUELLE 49
Section 1. Le concept de légitimité : d'une polysémie à un essai de synthèse 51
1. Le contrat social comme fondement de la notion de légitimité dans une communauté humaine 52
2. Ce qu'est la légitimité et ce qu'elle n'est pas, examen des concepts liés 53
2.1. Légitimité : De quel droit j'agis ? 53
2.1.1. Loi naturelle et loi positive 54
2.1.2. Légitimité et légalité 54
2.1.3. La valeur au fondement de la légitimité 56
2.2. La légitimité : croyance des dominés dans la valeur intrinsèque de l'ordre social dans lequel ils évoluent 57
2.3. La légitimité comme attribut de pouvoir 59
2.3.1 Le pouvoir légitime 59
2.3.2 La légitimité : justification du système d'autorité dominant et de son pouvoir 61
2.3.2.1 Domination et légitimité : l'apport wébérien 61
2.3.2.2 Le rôle de l'idéologie dans la légitimation d'une autorité : l'analyse de Ricœur 64
2.4. La légitimité au-delà du pouvoir : un essai de synthèse 66
2.4.1 Agir de manière concertée : la légitimité par les actes 67
2.4.2 La légitimité, transaction sociale 70
2.4.3 Légitimité et concepts voisins 72
2.4.3.1 Identité, image, réputation, statut 72
2.4.3.2 Liens avec le concept de légitimité 75

Section 2. Les problématiques soulevées par le concept de légitimité 83
1. Les tensions inhérentes au concept de légitimité 83
2. Légitimation et processus de construction de légitimité 85
2.1 La légitimation, processus intentionnel de construction de légitimité 86
2.1.1 Légitimation et sujets de légitimation 86
2.1.2 De la justification de l'objet à légitimer… 88
2.1.3… A l'adhésion des parties prenantes par l'influence ou la manipulation 88
2.2 Les stratégies de légitimation 89
Section 3. Les théories de la légitimité, natures et sources de légitimité 96
1.Les théories de la légitimité organisationnelle 97
1.1 La légitimité stratégique 97
1.2 La légitimité institutionnelle 98
2. Les natures de légitimité dans les théories organisationnelles 100
3. Les sources de légitimité dans les théories organisationnelles 106
4. Des processus de construction de la légitimité organisationnelle à ceux de la légitimité individuelle 110
CONCLUSION DU CHAPITRE 1 121
CHAPITRE 2 : CONSTRUCTION DE LA LÉGITIMITÉ PROFESSIONNELLE, LE CAS PARTICULIER DU CONTRÔLEUR DE GESTION 124
Section 1. Le contexte de l'étude : le degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion, la profession de contrôleur et la représentation collective de son rôle 126
1. Le degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion 126
1.1 Des objectifs initiaux de la démarche, incontournables pour le management d'une organisation… 127
1.2 … A une crise de légitimité de la fonction de contrôle de gestion en France ? ... 130
1.2.1 Une remise en cause de la méthode 130
1.2.2 Un stéréotype négatif de la fonction de contrôle de gestion 132
1.2.3 Fonction de contrôle de gestion et culturalisme: adaptation du contrôle au contexte français 135
1.2.3.1 la logique d'honneur versus la logique contractuelle 136
1.2.3.2 Obéir, certes, mais sous certaines conditions… 137
1.2.3.3 Les incidences de ces spécificités culturelles sur l'adoption des outils de contrôle de gestion 138
2. Le contrôleur de gestion et sa représentation collective professionnelle 140

2.1. Du concept de fonction à celui de profession 140
2.1.1 Le métier 142
2.1.2 La profession 143
2.1.3 Apport de la polysémie et positionnement de la recherche 144
2.2. La légitimité professionnelle d'un individu 144
2.3. La représentation du rôle du contrôleur de gestion par ses interlocuteurs 146
2.3.1 Les relations entre les services fonctionnels et les opérationnels 147
2.3.1.1 Les objectifs des services fonctionnels 147
2.3.1.2 Les relations entre « line » et « staff » 148
2.3.2 Positionnement et rattachement hiérarchique du contrôleur 153
2.3.3 Représentation collective du contrôleur par ses interlocuteurs 156
2.3.3.1 Une image professionnelle peu étudiée 156
2.3.3.2 De la représentation collective à la relation entre contrôleurs et opérationnels 158
2.4 Attentes vis-à-vis de la profession de contrôleur 160
2.4.1 Une profession aux contours mal définis 161
2.4.2 Les différents types de contrôleurs 165
2.4.3 Rôles souhaités par les interlocuteurs du contrôleur 168
Section 2. La légitimité individuelle professionnelle du contrôleur de gestion 172
1. Les natures de légitimité pour un contrôleur de gestion 173
1.1 De la légitimité du décideur… 173
1.2 …A la légitimité de la pratique 175
1.2.1 Les actions rationnelles-légales du contrôleur 176
1.2.2 D'autres repères de légitimité pour le contrôleur 177
2. Les sources de légitimité pour un contrôleur de gestion 178
2.1 Les sources provenant des interlocuteurs 179
2.2 Les sources provenant des cadres rationnels en vigueur dans l'organisation 180
2.3 Les sources provenant de l'organisation 181
2.4 Les sources provenant de l'individu 182
3. Les stratégies de légitimation d'un contrôleur de gestion 187
CONCLUSION DU CHAPITRE 2 192
CHAPITRE 3 : MÉTHODOLOGIE DE LA RECHERCHE ET ÉTUDE EXPLORATOIRE 196
Section 1. Présentation de la démarche de recherche 199

1. La démarche de la recherche 199
1.1 Une double identité assumée 199
1.2 Le choix d'une approche qualitative 201
2. Déroulement de la recherche 202
3. La posture épistémologique de la recherche 205
3.1 Notre projet de connaissance dans cette étude 205
3.2 Comment la connaissance s'est-elle constituée ? 206
3.2.1 Une approche processuelle 206
3.2.2 L'accès au réel par études de cas 209
3.2.3 La sélection des cas 210
3.2.3.1 La constitution de l'échantillon 210
3.2.3.2 La pertinence théorique des cas 213
3.2.4 Collecte des données 214
3.2.4.1 Étapes de la collecte de données primaires et population de l'étude 215
3.2.4.2 Le choix du récit de pratiques comme mode principal de collecte de données 219
3.2.4.3 Le déroulement des récits de pratiques 219
3.2.4.4 L'observation passive 221
3.2.4.5 Les données secondaires 223
3.2.5 Analyse des données 224
3.2.5.1 Les étapes de notre codage 224
3.2.5.2 L'utilisation du logiciel NVivo couplé à un logiciel de cartographie heuristique, FreeMind 228
3.3 Fiabilité de la recherche 231
Section 2. Résultats de l'étude exploratoire 233
1. Natures de légitimité pour un contrôleur de gestion 233
2. Sources de légitimité pour un contrôleur de gestion 235
2.1 L'organisation (acteurs et instances) comme source de légitimité 235
2.2 La personne (l'individu contrôleur de gestion) comme source de légitimité 238
3. Les stratégies de légitimation du contrôleur de gestion 238
4. Vers l'étude des trajectoires de légitimité 241
CONCLUSION DU CHAPITRE 3 244
CHAPITRE 4 : ETUDES DE CAS 246
Section 1 : La médiocratie légitime des contrôleurs (Cas Cel plus) 248

1. Le contexte de la prise de contact et de l'obtention des récits de pratiques 248
2. Présentation du groupe 249
3. Présentation des personnes interrogées 250
4. Le contexte organisationnel autour des contrôleurs de gestion chez Cel plus 255
4.1 Structures, cadres rationnels et organisationnels en vigueur chez Cel plus 255
4.2 Un contrôle de gestion sous-dimensionné et sous-utilisé dans un contexte de performance et de pilotage insuffisant 260
4.3 Des contrôleurs de gestion dont l'apport est reconnu par les opérationnels 268
4.4 Des contrôleurs aux positionnements et aux profils disparates 272
5. Analyse du processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion chez Cel plus 276
5.1 Natures de légitimité pour les contrôleurs de Cel plus 276
5.1.1 La légitimité fonctionnelle 277
5.1.2 La légitimité cognitive 279
5.1.3 La légitimité normative 280
5.1.4 La légitimité pragmatique 281
5.2 Sources de légitimité pour les contrôleurs de Cel plus 282
5.2.1 L'organisation comme source de légitimité 282
5.2.2 L'individu comme source de légitimité 297
5.2.3 Les autres fonctions support sources de légitimité 302
5.3 Stratégies de légitimation pour les contrôleurs de Cel plus 302
5.4 Entraves à la légitimation des contrôleurs de Cel plus 311
5.5 Les trajectoires de construction de légitimité des contrôleurs 312
Section 2 : La légitimité des contrôleurs, une ressource rare (Cas Serviceo) 320
1. Le contexte de la prise de contact et de l'obtention des récits de pratiques 320
2. Présentation du groupe et de la division commerciale 322
3. Présentation des personnes interrogées 323
4. Le contexte organisationnel des contrôleurs de gestion chez Serviceo, division commerciale 326
4.1 Contexte organisationnel à la division commerciale 327
4.2 Le positionnement de la fonction de contrôle de gestion à la division commerciale 334
4.3 Les divers types de contrôleurs chez Serviceo 345

5. Analyse du processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion de la division commerciale de Serviceo 349
5.1 Natures de légitimité pour les contrôleurs de Serviceo 349
5.1.1 La légitimité fonctionnelle 350
5.1.2 La légitimité cognitive 352
5.1.3 La légitimité normative 353
5.2 Sources de légitimité pour les contrôleurs de Serviceo 353
5.2.1 L'organisation comme source de légitimité 353
5.2.2 L'individu comme source de légitimité 373
5.3 Stratégies de légitimation pour les contrôleurs de Serviceo 376
5.4 Les trajectoires de construction de légitimité des contrôleurs chez Serviceo 384
Section 3 : Les contrôleurs dans la dramaturgie (Cas Oren) 391
1. Le contexte de la prise de contact et de l'obtention des récits de pratiques 391
2. Présentation du groupe et contexte organisationnel autour des contrôleurs de gestion chez Oren 392
3. Présentation des personnes interrogées 395
4. Analyse du processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion chez Oren…. 397
CHAPITRE 5 : ÉTUDE TRANSVERSALE DES TRAJECTOIRES INDIVIDUELLES DES CONTRÔLEURS DE GESTION 422
Section 1 : Une analyse des mécanismes collectifs qui influencent les trajectoires individuelles des contrôleurs de gestion 424
1. Les alliances informelles entre contrôleurs d'un même périmètre 425
2. Les trajectoires concomitamment inversées des contrôleurs de gestion 427
3. Les représentations collectives, à l'origine du succès ou l'échec des trajectoires individuelles de construction de légitimité des contrôleurs de gestion 428
3.1 La trajectoire type du contrôleur chevronné 430
3.2 La trajectoire type du contrôleur à qui échappe la maîtrise opérationnelle 431
Section 2 : La construction de légitimité des contrôleurs de gestion, homogénéisée par les forces institutionnelles en présence 436
1. Des trajectoires variées qui aboutissent à des points d'arrivée institutionnalisés 436
2. Le capital de légitimité du contrôleur de gestion 443
CONCLUSION DU CHAPITRE 5 447
CONCLUSION GENERALE 451

BIBLIOGRAPHIE 459
ANNEXES 500

Liste des tableaux

Tableau 1. Ce que serait la légitimité 57
Tableau 2. Synthèse sur les approches de la légitimité et du pouvoir 66
Tableau 3. La légitimité, construit d'un sens commun 71
Tableau 4. Synthèse sur le concept de légitimité 80
Tableau 5. Les 3 approches de la légitimation (Richardson, 1987, p 342) 87
Tableau 6. Types de stratégies de légitimation, analyse d'après les travaux de Bourgeois et Nizet (1995) 91
Tableau 7. Combinaisons de stratégies et de représentations (Bourgeois et Nizet, 1995, p 120) 94
Tableau 8. Caractéristiques de la légitimité cognitive (Suchman, 1995). 101
Tableau 9. Les différentes typologies de légitimité en théorie organisationnelle, adapté de Messeghem et Sammut (2007). 104
Tableau 10. Les natures de légitimité dans la revue de littérature, adapté de Buisson et Brasseur (2008) 105
Tableau 11. Les sources organisationnelles de légitimité 110
Tableau 12. Le portrait de la profession comptable dans les médias (Hoffjan, 2004) 133
Tableau 13. Synthèse des caractéristiques des opérationnels versus celles des opérationnels dans la littérature organisationnelle 152
Tableau 14. Activités du contrôleur de gestion d'après l'APEC (2013) 163
Tableau 15. Compétences décrites dans la littérature décomposées selon le modèle OCEAN, (Fornerino et Godener, 2006, p 16) 184
Tableau 16. Compétences décrites dans la littérature décomposées selon le modèle OCEAN, (Fornerino et Godener, 2006, p 16) 185
Tableau 17. Sources de légitimité identifiées dans la revue de littérature pour un contrôleur de gestion 186
Tableau 18. Types de stratégies de légitimation décrites dans la littérature sur le contrôleur de gestion 190
Tableau 19. Comparaison des différents accès au terrain 213
Tableau 20. Les étapes successives de la collecte de données 214
Tableau 21. Détail des récits de pratiques et des organisations interrogées lors de l'étude exploratoire 216

Tableau 22. Répartition des récits de pratiques par type d'interlocuteurs pour le cas Cel plus 217
Tableau 23. Répartition des récits de pratiques par types d'interlocuteurs pour le cas Serviceo 217
Tableau 24. Répartition des récits de pratiques par types d'interlocuteurs pour le cas Oren 217
Tableau 25. Répartition des récits de pratiques par informants-clés pour la phase de validation 218
Tableau 26. Détail des observations passives des cas approfondis 223
Tableau 27. Synthèse des données secondaires collectées 224
Tableau 28. Dictionnaire des thèmes de l'étude exploratoire 226
Tableau 29. Synthèse de notre approche méthodologique 232
Tableau 30. Les causes affichées du sous-dimensionnement du contrôle de gestion chez Cel plus et quelques contradictions relevées 266
Tableau 31. Rôles joués par les contrôleurs et rôles souhaités par leurs interlocuteurs chez Cel plus 273
Tableau 32. Contrôleurs de gestion : maîtrise des rôles joués et atteinte des rôles souhaités par les interlocuteurs 274
Tableau 33. Vision croisée des relations entre natures et sources de légitimité organisationnelles pour un contrôleur de gestion chez Cel plus 296
Tableau 34. Vision croisée des relations entre natures et sources de légitimité individuelles pour un contrôleur de gestion chez Cel plus. 301
Tableau 35. Rôles joués par les types de contrôleurs rencontrés et rôles souhaités par leurs interlocuteurs à la division commerciale 348
Tableau 36. Vision croisée des relations entre natures et sources de légitimité organisationnelles pour un contrôleur de gestion chez Serviceo. 373
Tableau 37. Vision croisée des relations entre natures et sources de légitimité individuelles pour un contrôleur de gestion chez Serviceo. 376
Tableau 38. Synthèse des éléments du processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion dans les études de cas 420

Liste des figures

Figure 1. Design de la recherche 44
Figure 2. Liens entre pouvoir et légitimité 60
Figure 3. Légitimité et concepts liés (Beaulieu, 2001) 78
Figure 4. Référents de l'identité ordonnés hiérarchiquement et relations entre identité, réputation et légitimité (Whetten et Brayden, 2008) 79
Figure 5. Conditions du pouvoir (Bourgeois et Nizet, 1995) 91
Figure 6. Typologie des parties prenantes, (Mitchell et Al., 1997) 108
Figure 7. Le processus d'évaluation de la légitimité, Tost (2011) 114
Figure 8. Les phases du processus de construction et de réévaluation du jugement en légitimité à l'échelle individuelle, d'après Tost (2011) 116
Figure 9. Cadre d'analyse du processus de construction de la légitimité indivuelle dans l'organisation 119
Figure 10. Conceptions du contrôle de gestion (Bessire, 2002, p 7) 129
Figure 11. La terminologie polysémique de l'activité du contrôleur de gestion, inspiré et adapté de Lambert (2005, p 124) 141
Figure 12. Quelques disciplines s'intéressant à l'individu au travail, adapté de Lambert (2005, p 124) 142
Figure 13. De la représentation collective du contrôleur de gestion par ses interlocuteurs professionnels à l'évaluation en légitimité du contrôleur 147
Figure 14. Double rattachement du contrôleur de gestion décentralisé (Bouquin, 2001) 155
Figure 15. La typologie des contrôleurs (Chiapello, 1990a, p 8) 166
Figure 16. Les interlocuteurs évaluateurs du contrôleur de gestion, inspiré de Beaulieu (2001) 180
Figure 17. Cadre conceptuel d'analyse du processus de construction de la légitimité professionnelle d'un contrôleur de gestion 194
Figure 18. Les différentes étapes de la recherche 203
Figure 19. Cadre de recherche d'une analyse processuelle d'après Pettigrew (1987, p 9) 207
Figure 20. Typologie des études de cas d'après Yin (2003) 210
Figure 21. Types de catégorisation d'après Allard-Poesi (2003, p 263) 225
Figure 22. Liste des nœuds issus du codage ouvert, cas Serviceo 227

Figure 23. Aperçu de l'arborescence des nœuds de Nvivo 10 exportés dans FreeMind 229
Figure 24. Extrait des métacatégories identifiés pour le cas Cel plus à l'aide de la cartographie heuristique 230
Figure 25. Exemple de stratégie de légitimation unilatérale : le « business partner » 239
Figure 26. Exemple de stratégie de légitimation multilatérale univoque : l'expert financier. 240
Figure 27. Exemple de stratégie de légitimation de compromis : le traducteur. 240
Figure 28. Exemple de trajectoire de légitimité : le contrôleur fraîchement installé 241
Figure 29. Exemple de trajectoire de légitimité : le contrôleur expérimenté 241
Figure 30. Exemple de trajectoire de légitimité : un blocage fonctionnel 242
Figure 31. Types de contrôleurs chez Cel plus 275
Figure 32. Stratégie rationnelle 303
Figure 33. Stratégies de compétences 304
Figure 34. Stratégies de mise en coïncidence des normes 306
Figure 35. Stratégie d'autorité 307
Figure 36. Stratégie de service 309
Figure 37. Stratégies de manipulation 310
Figure 38. Trajectoire de légitimité : le contrôleur "aguerri" 313
Figure 39. Trajectoire de légitimité : le contrôleur à fort potentiel 314
Figure 40. Trajectoire de légitimité : le contrôleur à potentiel modéré 315
Figure 41. Trajectoire de légitimité se soldant par un échec : le contrôleur déçu 316
Figure 42. Trajectoire de légitimité se soldant par un échec : le contrôleur rejeté 317
Figure 43. Le processus de construction de légitimité des contrôleurs de Cel plus 319
Figure 44. Stratégies de conformité ou de mise en coïncidence des normes 378
Figure 45. Stratégies de manipulation de l'environnement 380
Figure 46. Stratégies de service 382
Figure 47. Stratégies de compétences 383
Figure 48. Stratégies rationnelles 384
Figure 49. Trajectoire de légitimité : le contrôleur conciliateur 385
Figure 50. Trajectoire de légitimité : le contrôleur prestataire 386
Figure 51. Trajectoire de légitimité : le contrôleur occulté 387
Figure 52. Trajectoire de légitimité : le contrôleur aguerri 387
Figure 53. Trajectoire de légitimité se soldant par un échec : le contrôleur isolé 388
Figure 54. Le processus de construction de légitimité des contrôleurs de Serviceo 390
Figure 55. Organigramme des directions opérationnelles du groupe Oren 393

Figure 56. Stratégies de conformité 408
Figure 57. Stratégies de service..... 410
Figure 58. Stratégies de manipulation..... 411
Figure 59. Stratégies de compétences 413
Figure 60. Stratégies rationnelles..... 414
Figure 61. Le processus de construction de légitimité des contrôleurs d'Oren 416
Figure 62. Trajectoire type du contrôleur de gestion chevronné..... 431
Figure 63. Trajectoire type du contrôleur qui ne maîtrise pas les processus opérationnels... 432
Figure 64. Mécanismes d'évaluation de la légitimité des contrôleurs de gestion, dans le cas des deux trajectoires types identifiées..... 434
Figure 65. Processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion et aboutissement commun de leurs trajectoires..... 442

Liste des annexes

Annexe 1: The IMA Code of Conduct for Management Accountants (2005) 502
Annexe 2 : Détail des récits de pratiques de l'étude exploratoire 505
Annexe 3 : Population du cas Cel plus, phase intensive 506
Annexe 4 : Population du cas Serviceo, phase intensive 507
Annexe 5 : Population du cas Oren, phase intensive 508
Annexe 6 : Détail des récits de pratiques de la phase de validation 509
Annexe 7 : Détail des thèmes obtenus dans Nvivo 10 suite aux études de cas approfondis (codage ouvert) 510
Annexe 8 : Fiche résumé des récits de la première vague 513
Annexe 9 : Grille d'entretien pour les cas approfondis 516
Annexe 10 : Grille d'analyse des observations passives 518
Annexe 11 : Exemple de récits de pratiques réalisé avec Fabrice, Serviceo, 23 mai 2012…520
Annexe 12 : Détail des natures et sources de légitimité identifiées dans l'étude exploratoire 534
Annexe 13 : Cas de stratégies de légitimation et de trajectoires de légitimité rencontrés dans les récits de pratiques exploratoires 537
Annexe 14 : Organigramme de Cel plus en septembre 2011 538
Annexe 15 : Organigramme du contrôle de gestion Cel plus avant janvier 2013 539
Annexe 16 : Organigramme Cel plus au 1er janvier 2013 540
Annexe 17 : Divers profils et positionnements des contrôleurs de gestion chez Cel plus 541
Annexe 18 : Organigramme de la direction financière de la division commerciale du groupe Serviceo avant la réorganisation 543
Annexe 19 : Organigramme après la réorganisation de la division commerciale de Serviceo 545
Annexe 20: Organigramme après la réorganisation de la direction financière de la division commerciale de Serviceo 546
Annexe 21 : Divers profils et positionnements des contrôleurs de gestion rencontrés chez Serviceo 547
Annexe 22 : Carte heuristique manuelle élaborée lors de l'analyse du cas Serviceo 549
Annexe 23 : "Concept note" descriptive de notre projet de thèse envoyée à Oren en octobre 2010 552

Introduction

«S’il est une chose que les années, l’une après l’autre, ne cessent de vous enseigner, c'est que la vie d'une entreprise et sa direction ne sont rien d'autre qu'une interminable succession de comportements humains ».

P de Calan

INTRODUCTION GENERALE

« ***Elle a déjà gagné la crédibilité de tout le monde parce qu'elle est sûre de ce qu'elle annonce et qu'elle le défend,*** *ce sont aussi des éléments qui sont importants. Être droit dans ses bottes, c'est-à-dire qu'on sait pourquoi on dit ça. Il y a des éléments chiffrés qui sont incontestables, et puis il y en a d'autres, c'est plus sur des options ou des visions de contrôle de gestion et* ***là c'est plus discutable, et c'est plus notre maturité et notre expérience qui font qu'on s'impose »*** (Stéphanie, Contrôleuse de gestion division, Cel plus, 2012).

Les directions financières des entreprises multinationales et multi-divisionnelles voient leurs activités s'intensifier et se complexifier depuis une trentaine d'années (Epstein, 2005). Dans un contexte d'exigences de normalisation et d'homogénéisation des données comptables, le reporting s'alourdit. Les normes comptables, le contrôle interne, la responsabilité sociale et environnementale, ainsi que les remaniements organisationnels internes plus nombreux, viennent modifier ce reporting. Les équipes de direction financière, et notamment les contrôleurs de gestion, sont en première ligne pour produire ce volume d'informations dans des délais raccourcis à une fréquence bien souvent mensuelle, mais aussi pour y faire participer les opérationnels, afin de disposer d'indicateurs précis.

Dans un contexte où la production de chiffres appelle à la remontée de nouveaux chiffres (Beaver, 1989), la « financiarisation » de l'entreprise n'est pas toujours bien vécue en interne, contestée qu'elle est par les équipes opérationnelles (Armstrong, 1985 ; Dent, 1991).

➢ Le contrôleur de gestion à l'épreuve dans l'organisation

Une orientation financière de la fonction de contrôle de gestion

Les évolutions des exigences en matière d'informations viennent remettre en cause le travail des contrôleurs de gestion au quotidien. Ces derniers se consacrent de plus en plus à la compilation de données. Ils ne peuvent pourtant dédier un temps exponentiel à l'alimentation des outils de gestion, qui centralisent les données financières et opérationnelles, sans le faire au détriment des missions d'assistance à leurs interlocuteurs.

Cette financiarisation de l'entreprise, associée à l'apparition de fonctions concurrentes (Danziger, 2009), et à l'implantation de progiciels de gestion, impliquent de fait, que les attentes vis-à-vis des contrôleurs évoluent (Danziger, 2009). Des décalages entre ces attentes et le travail effectué par les contrôleurs expliquent en partie pourquoi leur image est ambigüe dans l'organisation. Parmi les critiques formulées à l'encontre de la fonction de contrôle (qui regroupe l'ensemble des contrôleurs d'une organisation), sa focalisation sur la production et la fiabilisation des chiffres, au détriment de l'analyse des processus métiers de l'organisation, est fréquemment évoquée (Bouquin et Fiol, 2007). *« La fonction de contrôle de gestion a été absolument réduite ces dernières années à ses dimensions financière et comptable »* (Besson et Bouquin, 1991, p 60).

Les stéréotypes négatifs sur la fonction de contrôle de gestion

S'y ajoutent des stéréotypes négatifs qui sont véhiculés sur la fonction de contrôle de gestion. Le comptable de gestion est ainsi parfois qualifié de compteur de haricots (Drucker, 1990), c'est-à-dire « *un contrôleur qui produit des informations financières peu cruciales à la bonne marche de l'entreprise. Par conséquent, la production de ces informations est devenue une fin en elle-même* » (Friedman et Lyne, 199, p 20). D'autres qualificatifs peu enviables sont évoqués tels ceux de chien de garde, de pinailleur (Simon, 2000), de surveillant (Segal, 1991), de policier (Boisvert, 1994), de producteur effréné de chiffres –« number cruncher » (Yazdifar et Tsamenyi, 2005), et d'annonceur de score –« scorekeeper » (Danziger, 2009). Plus récemment, une publicité grand public pour une marque de jambon (2011) a présenté le contrôleur de gestion comme un « cost killer » qui veut réduire le temps de cuisson du jambon par deux[1]. Déconnexion du métier, arrogance et inexpérience, compréhension scolaire et financière de l'entreprise, voici l'image que cette publicité relaie auprès du grand public. Elle

[1] *-« Ah, justement je vous cherchais, j'ai une petite idée à vous proposer, c'est au niveau de la cuisson du jambon, voilà je me disais dix heures c'est un peu long quand même, alors si on pouvait réduire le temps par deux.*
-Le temps de quoi ?
-De cuisson du jambon, parce que si on diminue par deux, cela nous permet de doubler la production et donc les bénéfices !
-Mais on n'est pas à Wall street ici, c'est une cuisine, t'as remarqué que c'est une cuisine ?
- Euh oui
-Ouais !
- Mais parce que moi j'ai appris dans mon école de commerce…
-Mais le jambon, il a pas fait d'école de commerce !… il mijote pendant des heures dans un bouillon », Publicité Jambon Fleury Michon (2011).

témoigne toutefois d'une connaissance des téléspectateurs, pour le métier de contrôleur, même si, image positive et notoriété, ne vont pas ici de pair. A ces stéréotypes négatifs à l'encontre de la fonction de contrôle peut s'ajouter une certaine réticence à travailler avec les contrôleurs, en particulier de la part des équipes opérationnelles (Hoffjan, 2004).

Un métier mal défini

La fonction de contrôle souffre de son manque d'institutionnalisation en France. La fonction ne bénéficie pas d'une association professionnelle dédiée, mais partagée avec les directeurs financiers : la DFCG[2]. En Angleterre (CIMA), en Allemagne (« Controller Verein »), au Canada (« Institute of Certified Management Accountants »), des associations dédiées existent. Ce faible degré d'institutionnalisation conduit à un métier mal défini (Danziger, 2009). Pour preuve, les membres de l'organisation sont-ils tous en mesure de définir le métier de contrôleur et ses missions ? Rien n'est moins sûr. A travers notre expérience de contrôleur de gestion central et décentralisé et les entretiens que nous avons réalisés de 2009 à 2012, il ressort que ce métier évoque essentiellement des tâches de surveillance des opérationnels et du traitement d'information comptable. Les travaux de Chiapello (1990b) sur l'image des contrôleurs en France viennent renforcer l'idée que la fonction de contrôle de gestion est mal connue au sein de l'organisation. Ce constat perdure donc depuis plus de vingt ans. Et encore, cette représentation n'est que celle des cadres interlocuteurs des contrôleurs de gestion. Qu'évoque le terme de contrôle de gestion pour un salarié non cadre ? Un surveillant des bonnes pratiques de gestion tout au plus…

La première raison de ce positionnement imprécis tient au mot même de contrôle. Ce terme donne, en langue française, une image fausse de la fonction du contrôle de gestion où les membres de la fonction, en l'occurrence les contrôleurs, apparaissent comme des inspecteurs qui vont orchestrer des réductions budgétaires et sanctionner les dysfonctionnements. Contrôler se comprend d'abord dans le sens de vérifier.

Contrôler en langue française signifie aussi tenir le contre-rolle, c'est à dire tenir les registres de comptes (Bouquin, 2005). Les contrôleurs de gestion sont en ce sens les garants des informations comptables. Et pourtant, Jordan et Ardoin (1979) soulignent que contrôler ne doit pas seulement se comprendre dans le sens de vérifier la qualité de la gestion des

[22] Association des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion

opérationnels et analyser des chiffres mais aussi dans le sens anglo-saxon de maîtriser. Il s'agit donc de contenir les ressources allouées, d'éviter et anticiper les dérives, *« faire respecter »* comme le précise Bouquin (2005), donc avoir le contrôle. « *On voit que la notion de contrôle fait référence à des dispositifs divers d'influence plus que de commandement direct par une hiérarchie. Bien sûr, la vérification peut faire partie de l'ensemble. En ce sens, le contrôle est un résultat, la conséquence d'une situation de pouvoir, découlant de l'organisation ou d'une autre source. Précisément le control- au sens anglo- saxon de maîtriser- installe le pouvoir qui légitime le contrôle* » (Bouquin, 2005, p 13). Ces nuances ne sont pas forcément comprises par tous les membres de l'organisation.

A cette difficulté, s'ajoute la confusion qui s'opère avec la fonction de contrôle interne.

Pour le COSO[3], « l'élaboration *des objectifs d'ensemble de l'organisation, de ses missions, le chiffrage des performances et les plans stratégiques ne relèvent pas du contrôle interne* (COSO 1992, p 21) ». Le contrôle de gestion ne peut donc être confondu avec le contrôle interne. Pour Bouquin (2010, p 9), il convient néanmoins de s'interroger sur la question de la mise en place pratique de la gouvernance et du rôle que le contrôle de gestion peut jouer. Le contrôle de gestion est pour ce dernier : « *une des clés de la gouvernance, un levier essentiel manœuvré par les dirigeants, la composante la plus subtile du contrôle interne* ». Le contrôle de gestion est donc bien dissociable du contrôle interne, mais est incontournable dans la mise en pratique du contrôle interne. Ainsi Busco et al. (2007, p 84) précisent que « *le système de gouvernance ne peut plus être seulement considéré comme quelque chose qui se déroule au niveau de la direction de l'organisation. Il doit aussi être profondément ancré dans les opérations et activités quotidiennes et doit influencer la manière dont ces activités sont coordonnées et en phase avec la prise de décision stratégique, les objectifs et les règles de la direction* ». Ces distinctions ne sont pas pour autant claires pour tous les membres de l'organisation.

Dans les faits, ce métier aux contours mal définis revêt de multiples profils : contrôleur budgétaire, chargé de reporting, chargé de l'élaboration des « business plans ». Les entreprises définissent elles-mêmes leurs types de contrôleurs, pour clarifier les fiches de poste (Löning et al., 2013).

[3] Référentiel de contrôle interne établi en 1992 par le « Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ».

Le contrôleur est-il utile ?

Enfin, l'utilité du contrôleur de gestion sur le terrain n'est pas toujours immédiatement perceptible. Que ferait-on sans informaticien pour maintenir les systèmes d'information ? Sans comptable pour saisir les factures, suivre les engagements et les décaissements ? Mais que dire du contrôleur ? Il n'est pas certain que, dans des logiques de court terme (Lorino, 2009), les organisations ressentent l'absence du contrôleur de manière immédiate.

Pour ces raisons, c'est bien la question de son utilité auprès de ses interlocuteurs qui est ici en jeu.

L'étude de Chiapello (1990a) montre que si les directeurs généraux ne sont que 16% à trouver le contrôle de gestion partiellement utile, les opérationnels sont 43% à n'en voir qu'une utilité partielle. Comment expliquer cette faible valeur attribuée à l'utilité de la démarche, et par voie de conséquence aux tâches du contrôleur ? La littérature académique et professionnelle a pourtant abondamment décrit et clarifié les tâches assignées aux contrôleurs de gestion. Chiapello (1990a), Jordan et Ardouin (1979), Jordan (1998), en ont notamment fourni un descriptif précis. Fornerino et Godener (2006) identifient cinq missions majeures : le conseil opérationnel, le conseil stratégique, la définition du système de gestion et le contrôle du respect des procédures, l'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels, et le traitement des données budgétaires. Ces missions sont connues et reconnues. Pour autant leur déséquilibre dans l'agenda du contrôleur engendre des frustrations (Jordan, 2004). A titre d'illustration, Caron et al. (2011) montrent que le temps dévolu à la préparation et la communication des résultats financiers peut atteindre 30% selon les profils de contrôleurs. Lambert et Morales (2009) ont aussi mis en évidence, dans leur étude ethnographique, que les contrôleurs de gestion accomplissent des tâches ingrates, du « sale boulot » même s'ils cherchent à l'éviter.

Le contrôleur serait donc trop accaparé pour exercer du conseil de manière continue auprès de ses interlocuteurs opérationnels. Serait-ce l'une des raisons qui peut faire douter de son utilité ? A cela s'ajoute son profil standard diplômé d'un Bac+5 qui suscite des attentes élevées de la part de ses interlocuteurs en termes de réflexion, et qui passe plus du tiers de son temps sur des tâches de « datacrunching » qui pourraient être assurées par des bacs professionnels ou des BTS comptabilité.

Les managers peuvent donc douter de l'utilité du contrôleur. Ils peuvent sinon douter de l'utilité d'une partie de ses missions. C'est pourquoi le dirigeant le déconnecterait de la stratégie et des aspects métier du fait d'une image de la fonction ambigüe (Hopper, 1980 ; Danziger, 2009). Quant aux opérationnels, ils ressentent son intervention comme infondée. Ne bénéficiant d'aucune autorité hiérarchique et n'étant pas des experts des processus métiers, comment peuvent-ils intervenir sur des décisions par leurs analyses (Hofstede, 1968) ? Le fait que les contrôleurs interviennent dans les unités opérationnelles est ressenti comme un acte d'ingérence (Burns et Ezzamel, 2005). Les contrôleurs seraient donc volontairement cantonnés à des aspects de remontées financières par les managers. En ce sens, Friedman et Lyne (1997) soulignent que, pour préserver une relative autonomie, les managers opérationnels peuvent se satisfaire d'un rôle de contrôleur cantonné à la production d'information financière.

Au-delà de la délivrance de l'information financière, les managers peuvent estimer que la « vraie priorité » des contrôleurs est d'abord de fiabiliser les chiffres, surtout dans un contexte renforcé de mise en œuvre de contrôle interne depuis 2003[4]. Là se joue la crédibilité du manager. Le chiffre est un élément justificateur de la décision managériale et qui peut se vérifier rapidement (Lorino, 2009). En ce sens Friedman et Lyne (1997) ont observé que les managers attendaient d'abord des contrôleurs qu'ils soient garants des chiffres et voient alors leur rigueur et leur précision comme des atouts.

Des contrôleurs qui doivent faire leurs preuves

Les contrôleurs de gestion semblent donc devoir faire leurs preuves pour gagner la confiance et la reconnaissance de leurs interlocuteurs. Leur utilité et leur compétence sont loin d'être évidentes pour les managers opérationnels notamment.

Des parallèles peuvent être établis avec d'autres fonctions support comme la fonction ressources humaines qualifiée parfois de « business partner » (Jamrog et Overhold, 2004 ; Smith et Davies, 2009 ; Louart, 2002). D'une manière générale, les difficultés des relations entre services support fonctionnels (« staff ») et opérationnels (« line ») ont été mises en avant dans plusieurs travaux comme ceux de Dalton (1950) et de Mintzberg (1986).

[4] La loi de sécurité financière a été promulguée le 1 Août 2003 et introduit de nouvelles obligations d'information des actionnaires et du marché sur les procédures de contrôle interne mises en place dans les sociétés anonymes (Colatrella, 2003).

On peut s'interroger de ce fait sur la manière dont les contrôleurs procèdent pour instaurer la confiance et une relation de conseil avec les opérationnels. Pour Fornerino, Godener et Ray (2010, p 105) le contrôleur de gestion est mieux perçu par le manager lorsqu'il l'informe de « *l'évolution de ses performances pour lui donner les moyens de se repérer, d'enrichir ses représentations et de l'aider dans le cadre de la prise de décision* ». En revanche pour Morales (2009), si les contrôleurs revalorisent leur image, ce n'est pas tant en construisant une relation avec les opérationnels qu'en « reprenant la main » dans leurs relations avec ces derniers. En d'autres termes, les contrôleurs sont là pour assister le manager mais aussi pour exercer des activités plus valorisantes que produire du chiffre comme le conseil par exemple. *« S'ils apparaissent comme incarnant la figure héroïque du métier, ce n'est pas tant qu'ils ont su démontrer l'utilité de leur activité que parce qu'ils bénéficient d'une puissance suffisante pour définir leur propre travail et soutenir cette revendication avec un aplomb si solide qu'il permet de redéfinir en partie le travail des autres* » (Morales, 2009, p 483).

Être reconnu par ses interlocuteurs, démontrer sa compétence, construire une relation ouverte avec les opérationnels, aider à l'atteinte de la performance, se positionner sur des activités à valeur ajoutée, toutes ces actions participent à la démonstration de l'utilité du contrôleur de gestion dans l'organisation.

Ce dernier aspire à démontrer son utilité, à restaurer sa crédibilité, évoquée par Bescos (2002), dans le cadre de la fonction gestion-finance. En ce sens, il pourrait agir, pour démontrer son utilité, en consolidant son positionnement organisationnel, notamment par l'obtention d'influence (Bessire, 1995 ; Lambert, 2005).

Quoiqu'il en soit, sa valeur ajoutée repose en partie sur sa capacité à intéresser les managers opérationnels (Bouquin, 2010) et à convaincre ses interlocuteurs du bien fondé de ses actions. Le contrôleur doit donc répondre à ces questions : de quel droit j'exerce mon métier ? Quelle en est l'utilité ? Quelles en sont les limites ? Quelles actions dois-je entreprendre pour convaincre ?

➢ Question de recherche

Notre question de recherche a émergé de deux interrogations qui se sont formulées au fil d'une expérience professionnelle de onze années en tant que contrôleur de gestion sur des

sites opérationnels et dans des sièges d'entreprise, ainsi qu'au cours de notre processus exploratoire d'entretiens avec des contrôleurs.

Pourquoi certains contrôleurs se sentent-ils utiles, admis, appréciés dans une situation donnée et pourquoi dans un autre contexte organisationnel se trouvent-ils plus isolés et en quête de reconnaissance professionnelle et d'intégration dans l'organisation ? Nous nous interrogeons également sur le fait qu'au sein d'un même service, un contrôleur se trouve dans la première situation décrite ci-dessus alors qu'un autre peine à se faire valoir ? Comment justifier ces disparités dans les perceptions de l'utilité et de l'influence du contrôleur selon les organisations, voire les positionnements dans l'entreprise ?

Notre deuxième interrogation porte sur le fait que le contrôleur de gestion a le sentiment d'être souvent remis en cause dans l'organisation, même après plusieurs années d'expérience dans le métier. Comment expliquer ce ressenti ?

Derrière ces questionnements, se pose la question du bien fondé de son travail. Quels sont les fondements de son droit à exercer son métier ? Comment est-il accepté, reconnu et au nom de quels principes ? C'est la question de sa légitimité professionnelle qui est finalement posée. Nos interrogations montrent également que la légitimité n'est jamais acquise, mais toujours à consolider. Elle fait donc l'objet d'épreuves répétées.

Hatzfeld (1998, p 122), en sociologie du travail, rappelle pour la catégorie des travailleurs sociaux qu'*« il **faut franchir des épreuves**. Bien souvent, il **ne suffit pas d'une seule preuve pour devenir légitime**. Et surtout, **sa valeur est continuellement à prouver à nouveau**… car **les situations évoluent**, de nouveaux problèmes apparaissent, les interlocuteurs changent (…) **La légitimité est donc l'objet d'épreuves répétées : il faut prouver qu'on sait adapter ses actions, ses conceptions aux nouvelles exigences** ».*

Les travaux sur les contrôleurs de gestion, à notre connaissance, laissent ces questions sans véritable réponse. La question de la légitimité traverse une littérature rare sur les contrôleurs de gestion (Lorino, 2009 ; Caron et al., 2008 et 2011 ; Durand, 2008 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Bouquin et Fiol, 2007 ; Lambert et Pezet, 2007 ; Lambert et Sponem, 2003 et 2009; Bollecker, 2007 et 2009 ; Bollecker et Niglis, 2009).

D'une manière générale, David (2006) souligne que, du fait de la difficulté de positionnement du contrôleur dans les travaux disciplinaires, *« les travaux sur les rôles de contrôleurs de*

gestion sont beaucoup moins nombreux que ceux sur le contrôle de gestion ». Bollecker (2007) nuance ce constat en réalisant une synthèse des travaux sur les contrôleurs. Il démontre que, depuis une quinzaine d'années, les articles sur ces « animateurs » de la fonction contrôle de gestion sont plus fréquents. Néanmoins rares sont les recherches consacrées à sa dimension individuelle (Ahrens et Chapman, 2000, Bescos, 2002, Bollecker, 2007, Nobre, 2001).

Notre questionnement personnel au sujet des contrôleurs et de leur légitimité s'est donc trouvé renforcé par la lecture des articles les concernant, où la légitimité figure en filigrane. Nos interrogations nous conduisent à formuler la question de recherche suivante :

Comment se construit et évolue la légitimité individuelle du contrôleur de gestion en situation dans l'organisation?

Notre question de recherche nous amène à formuler plusieurs sous-questions :

1. Quelles sont les natures possibles de légitimité pour un contrôleur de gestion ?
2. Quelles sont les sources possibles de légitimité pour un contrôleur de gestion ?
3. Par quel(s) leviers d'actions les contrôleurs peuvent-ils orienter leurs trajectoires de légitimité, à supposer qu'ils y parviennent ?

Avant de développer notre travail, il nous paraît essentiel de préciser notre objet de recherche.

➢ Objet de la recherche

Nous n'avons pas voulu céder à l'effet de mode autour du mot de légitimité. Hatzfeld (1998, p 2), en sociologie du travail, remarque que *« la question de la légitimité est aujourd'hui partout présente. En témoigne la fréquence avec laquelle le terme est employé : dans les propos quotidiens, dans les réunions auxquelles participent les personnes d'institutions différentes, dans les articles de presse […] Mais qu'est-ce que la légitimité ? […] Si le terme est largement employé, il ne l'est assurément pas toujours dans le même sens ».* Nos motivations, quant à l'étude de la légitimité du contrôleur de gestion, ont pris source à travers notre vécu professionnel et nos entretiens exploratoires. Les mots de crédibilité, justification de sa mission, de son utilisation et de son utilité sont fréquemment revenus. Derrière ces mots, le concept de légitimité transparaît.

Nous aurions pu centrer notre réflexion sur le pouvoir, l'autorité, l'influence du contrôleur mais la légitimité est au cœur, voire au fondement, de ces trois autres notions. La légitimité est également dynamique et en perpétuelle reconfiguration. Elle offre une perspective plus approfondie en ce sens et permet d'étudier certains ajustements que le contrôleur de gestion opère dans son vécu professionnel au fur et à mesure qu'il doit faire ses preuves.

Nous aurions pu envisager de répondre, du point de vue du métier, de l'identité professionnelle, de la sociologie des professions ou d'un point de vue organisationnel, via la reconnaissance au travail et notamment du point de vue des ressources humaines. Nous avons choisi d'y répondre par une **analyse de l'individu en relation avec ses interlocuteurs**. La question de la légitimité est d'abord posée par les autres et s'impose à l'individu. Etre légitime, c'est d'abord au niveau individuel, donner un sens à ses actes et ses paroles pour soi-même et pour les autres.

Nous ne pouvons néanmoins omettre la possibilité d'autres analyses et les avons incorporées dans notre réflexion en explicitant ces concepts et théories et en examinant les relations avec la notion de légitimité.

Nous nous interrogeons donc sur la légitimité d'un individu : **le contrôleur de gestion**, en **situation professionnelle, en France**, dans un contexte de contrôle de gestion à l'image ambigüe. Il semble, plus qu'un autre représentant d'une fonction support contraint à faire ses preuves. Et pourtant nous avons rencontré des contrôleurs qui parviennent à se légitimer, conséquence de leur reconnaissance et de leur utilité perçues par leurs pairs. D'autres ne se sentent pas ou ne sont pas perçus comme légitimes dans leur environnement professionnel. Nous analyserons donc la légitimité du contrôleur en cernant les processus de sa construction et en appréhendant ses leviers d'action et l'interaction avec ses interlocuteurs. Il est d'abord persuadé ou non de sa propre légitimité dans son environnement professionnel, ce que Boulding (1971) qualifie de dimension interne de la légitimité. Ce qui ensuite conforte son jugement est la reconnaissance de ses pairs professionnels, ce que Boulding nomme « légitimité externe ». La légitimité est clairement établie lorsque les interlocuteurs professionnels admettent qu'un individu est à sa place dans une organisation et que son rôle est productif. Nous aurions pu examiner la légitimité du contrôleur perçue par l'ensemble de l'organisation. Néanmoins la légitimité la plus utile à sa propre réflexivité est bien celle renvoyée par ses interlocuteurs.

Nous avons choisi de cerner ce concept de **légitimité individuelle du contrôleur de gestion** en étudiant en profondeur le sens du mot de **légitimité**. Si les travaux sur la légitimité d'une organisation sont nombreux et notamment avec les courants stratégiques (Ashforth et Gibbs, 1990 ; Dowling et Pfeffer, 1975 ; Pfeffer, 1981 ; Pfeffer et Salancik, 1978) et néo-institutionnalistes (Meyer et Rowan, 1977 ; Zucker, 1977), les travaux sur la légitimité d'un individu dans un cadre professionnel sont plus rares. Nous pensons notamment aux travaux sur les dirigeants de Laufer (1996) en sciences de gestion et de Guay et Gagnon (1988) en sociologie à propos des ingénieurs forestiers. Pour le reste, les écrits abordent plutôt le pouvoir ou l'influence de l'individu dans un cadre professionnel, notions proches de la légitimité. Nous étudions la légitimité en nous intéressant en premier lieu aux travaux qui offrent une réflexion approfondie sur ce concept tels ceux de Weber (1922) et de Ricoeur (1986).

Nous nous interrogeons également sur **la légitimité d'un contrôleur en situation dans un contexte professionnel, membre de la fonction contrôle de gestion**. Lorsque Bollecker (2009, p 2) pose la question de la légitimité des contrôleurs de gestion, il évoque plus la fonction de contrôle de gestion, c'est-à-dire l'ensemble des contrôleurs regroupés fonctionnellement dans une organisation, que les individus. « *La fonction de contrôleur de gestion a fait l'objet, depuis une dizaine d'années, de nombreuses contributions scientifiques […] La fonction est-elle alors réellement en danger ? Les contrôleurs de gestion sont-ils légitimes dans les firmes* ? ». Pourtant la construction de la légitimité du contrôleur s'arrête-t-elle vraiment à ce cadre délimitant ? En d'autres termes, sa légitimité dépend-elle uniquement de la légitimité de sa fonction ?

La même question peut-être soulevée concernant l'image du métier de contrôleur de gestion. Sa légitimité ne trouve-t-elle ses fondements que dans l'image du métier ?

Nous nous interrogeons enfin sur le processus de **construction de** la légitimité professionnelle du contrôleur de gestion**.** En effet, il est difficile d'étudier la légitimité en tant qu'objet de recherche. Le terme ne désigne pas un état stable, mais plutôt une perception évolutive et jamais acquise. La quête de légitimité est un travail au long cours. En microphysique, certaines particules ne sont pas observées directement, mais elles sont identifiables par leurs trajectoires ou leurs impacts. De même, la légitimité est plus souvent décrite à travers des processus psychologiques ou organisationnels. Pour cette raison, notre travail donne la préférence au **processus de constitution de la légitimité** (Golant et Sillince,

2007), qui se distingue lui-même du processus de légitimation (Hannan et Carroll, 1992, Ashforth et Gibbs, 1990). La légitimation désigne autant l'action de rendre légitime que le fait de le devenir. Dans ses acceptions les plus variées, elle fait référence à une intentionnalité : « *la légitimation est le processus par lequel une organisation justifie à ses pairs ou à un système ordonné son droit à exister* » (Maurer, 1971, p 361). Le processus de constitution ou de construction (Berger et Luckmann, 1966) de la légitimité résulte certes des stratégies de légitimation, mais seulement en partie. L'interaction avec ses interlocuteurs professionnels introduit de potentiels aléas ou blocages dans ces stratégies de légitimation. Par conséquent, l'étude des seules stratégies de légitimation se limite à analyser des intentions et la mise en œuvre individuelle de ces dernières. C'est pourquoi, pour une recherche comme la nôtre, il est préférable d'appréhender les interactions de l'individu en quête de légitimité et de son environnement.

Aussi notre travail soulignera les **tensions inhérentes au concept de légitimité**.. Il véhicule les notions de reconnaissance, de soutien par ses pairs pour exercer une activité. Mais il est aussi utilisé comme un concept voisin des mots de « pouvoir », « autorité » et « influence », notamment dans les entreprises. Le concept est donc difficile à définir et à préciser notamment parce qu'il est multiforme comme celui du pouvoir (Beaulieu, 2001). Si l'on admet le caractère polysémique du terme, il nous faut d'abord identifier quelles natures revêt la légitimité d'un contrôleur de gestion, accordée au regard d'un type de référentiel par ses interlocuteurs professionnels. Par ailleurs, notre travail se poursuivra par l'étude des sources de légitimité, en d'autres termes ce qui peut engendrer et/ou constituer sa légitimité. A quelles personnes peut-il se référer, de quelles ressources peut-il s'emparer, de quels objets peut-il bénéficier pour être perçu comme légitime ? Puis nous viserons à déterminer de possibles invariants du processus de sa légitimation.

➢ Présentation du design de recherche

Nous répondons à notre question de recherche en deux étapes. La première partie, composée de trois chapitres, propose une synthèse de la littérature mettant en évidence les problématiques, les concepts mobilisés et la méthodologie utilisée. Le cadre conceptuel, issu de la revue de la littérature est ensuite testé et enrichi grâce à une étude exploratoire auprès de douze contrôleurs de gestion dans huit organisations différentes.

Dans une seconde partie, ce cadre est utilisé pour réaliser une analyse qualitative par études de cas.

L'analyse de trois études de cas, constituées essentiellement de 51 récits de pratiques et de périodes d'observation passive, permet de proposer des trajectoires-types de constitution de légitimité pour les contrôleurs de gestion.

Enfin, une analyse transversale conduit à analyser les mécanismes collectifs dans les trajectoires de construction de légitimité, ainsi que les points d'aboutissement de ces parcours de légitimité. Notre design de recherche est présenté ci-après en figure 1.

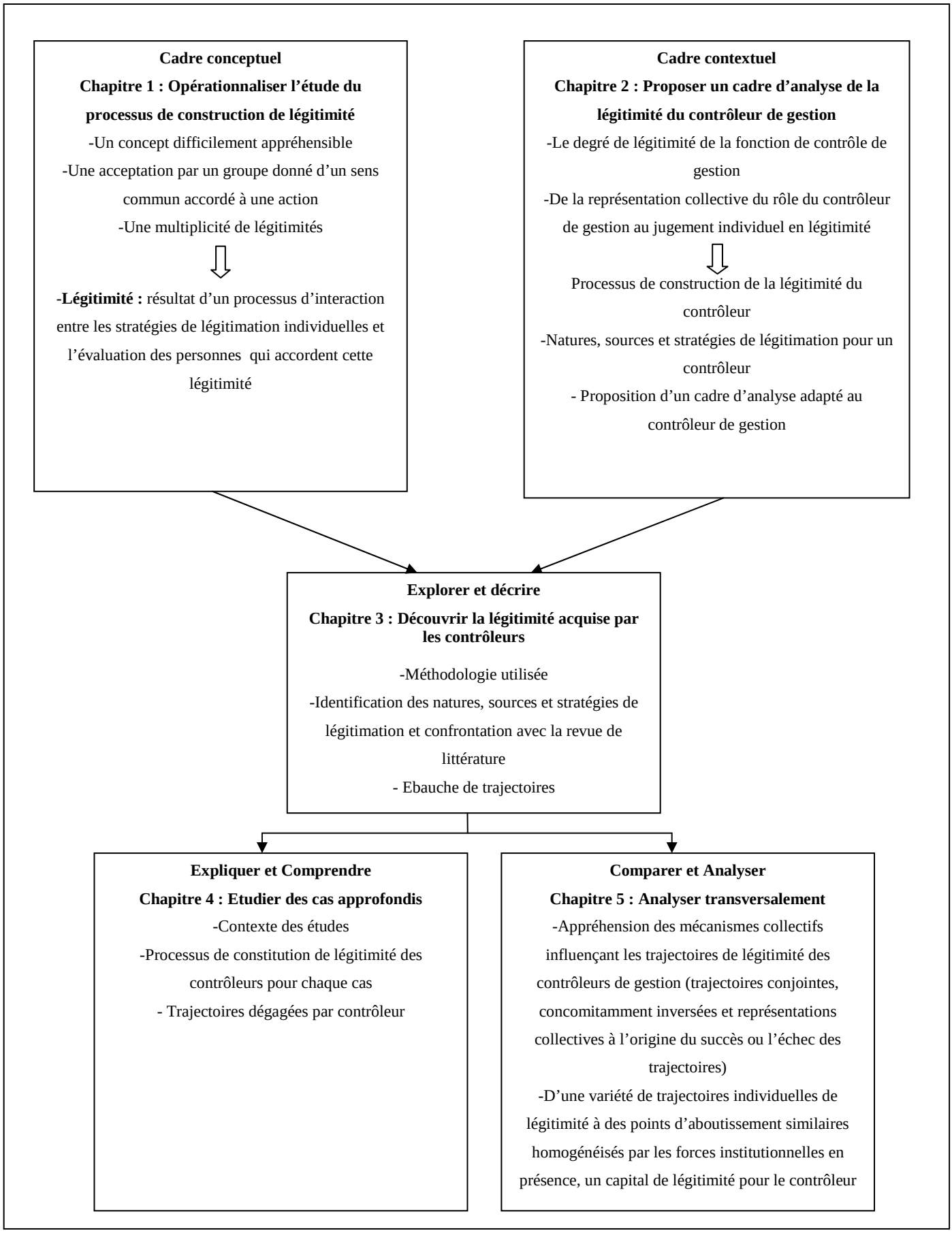


Figure 1. Design de la recherche

➢ Le plan de notre étude

Dans **le premier chapitre**, nous étudions le **concept de légitimité** en remontant aux premiers écrits sur le sujet (Locke, Hobbes, Rousseau) et au contrat social. Ces auteurs engagent le débat sur la légitimité démocratique du pouvoir. Nous approfondissons le concept de légitimité en analysant des concepts liés comme la légalité. Lorsque nous posons la question : « de quel droit j'agis ? » (Laufer et Ramanantsoa, 1982), nous nous référons aux notions de droit et de justice. A l'origine de la légitimité se trouve la loi.

Nous analysons ensuite les liens qui unissent la légitimité et le pouvoir, et notamment la relation qui existe entre ces deux notions. Ce sont les remises en cause du pouvoir qui ont permis une réflexion sur la légitimité à travers la légitimité d'un chef ou d'un État. La légitimité du pouvoir a été au centre de la pensée politique moderne et les travaux de Weber représentent le point d'aboutissement de l'histoire de la légitimité du pouvoir politique (Hatzfeld, 1998). Nous précisons notamment que Weber intègre ses réflexions sur la légitimité dans le cadre d'une analyse plus large des types de dominations.

Nous montrons, à travers les écrits d'Arendt, que la légitimité souvent abordée par le concept de pouvoir et de domination, peut aussi se concevoir à travers **les relations entre les individus et leurs actions et idées communes**. Le pouvoir, pour Arendt, n'est pas seulement imposer mais aussi partager des valeurs et des principes.

Nous prolongeons cette perspective par **une définition de la légitimité comme un construit social** qui se fonde sur des représentations sociales et un processus de socialisation des individus. Cette perspective nous permet d'examiner les notions proches de la légitimité comme la réputation, l'image, le statut et l'identité. « Ce que je suis » est très lié à « de quel droit j'agis ». Précisément, un individu ou une organisation en situation de délégitimation peut se retrouver en situation de crise identitaire.

Nous mettons en lumière les problématiques soulevées par le concept de légitimité et précisons que la légitimation ne se réduit pas à la construction de la légitimité (Ricœur, 1986).

Nous procédons par la suite à une revue de littérature sur la légitimité, et la plupart des écrits concernent l'organisation (courants stratégique, néo-institutionnel, Suchman ; 1995). Nous dégageons de cette revue les diverses formes, dimensions ou **natures de légitimité** organisationnelle, et les fondements ou **sources de cette légitimité**. En effet elle est souvent

considérée comme un concept multidimensionnel. Nous précisons les processus de construction de légitimité décrits dans la littérature organisationnelle. Enfin nous passons du **niveau organisationnel au niveau individuel** et montrons comment se forme l'évaluation individuelle en légitimité (Tost, 2011). Nous proposons un cadre d'analyse du processus de construction de la légitimité individuelle dans l'organisation.

Dans **le deuxième chapitre**, nous montrons que la fonction, à laquelle appartient le contrôleur de gestion, est en crise de légitimité en France. Nous détaillons le contexte de l'étude, c'est-à-dire le **degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion**. Nous analysons comment, à partir d'une représentation collective du rôle du contrôleur, se forme un jugement en légitimité de ses interlocuteurs, à partir d'un processus qui prend en compte son positionnement, la relation qu'il entretient avec ses interlocuteurs, les attentes de ces derniers (rôles souhaités), et enfin la comparaison entre ces rôles souhaités et les rôles réellement joués.

Puis, en prolongement de l'étude réalisée dans le premier chapitre, nous mettons en évidence **les natures de légitimité du contrôleur de gestion**, et les **sources de cette légitimité,** décrites dans les travaux sur les contrôleurs. Nous précisons les stratégies de légitimation évoquées dans la littérature. La synthèse de l'ensemble de ces travaux nous permet d'ébaucher un cadre conceptuel sur le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion. Néanmoins nous ne pouvons approfondir ces natures, sources et stratégies de légitimation, dans la mesure où les articles sur ce sujet sont peu nombreux. Notre étude exploratoire vise donc à compléter les éléments relevés dans la littérature.

Le **troisième chapitre** explique la **démarche méthodologique retenue. L'étude exploratoire** est ensuite décrite. Son objectif est d'affiner le cadre conceptuel. Nous élaborons, suite à des récits de pratiques exploratoires, **une grille d'analyse pour nos futures études de cas**. Nous restituons les natures, sources et les processus de construction de légitimité qui ressortent de l'analyse. Nous mettons en évidence les **stratégies de légitimation** de ces récits, qui viennent enrichir le cadre contextuel élaboré dans le chapitre 2. Nous mettons également en relief que certaines stratégies de légitimation échouent et par conséquent posons l'idée que les contrôleurs de gestion utilisent, pour construire et maintenir une certaine nature de légitimité, des sources de légitimité avec une intentionnalité de légitimation. Mais la légitimité est un processus complexe toujours en dynamique, et en perpétuelle reconstruction. Les sources de légitimité auxquelles ont recours les contrôleurs ont

un impact légitimant ou délégitimant au fil du temps. Ils s'emparent de certaines sources et en évitent d'autres, qui s'avèrent délégitimantes, et construisent ainsi des **parcours de légitimation ou de délégitimation**.

Dans **le quatrième chapitre**, nous présentons les résultats de l'étude empirique. L'analyse en profondeur de chaque cas, en détaillant le contexte et en exposant les natures, sources, entraves à la légitimation, ainsi que les stratégies de légitimation des contrôleurs de gestion, nous permet d'**identifier des trajectoires de légitimité individuelles**.

Le **cinquième chapitre** procède à une analyse transversale et s'intéresse aux mécanismes collectifs qui peuvent orienter les trajectoires de légitimité des contrôleurs de gestion. Il détaille les mécanismes d'évaluation qui conduisent les trajectoires à être fructueuses, mais aussi infructueuses. Il démontre également « l'attraction » que les pressions institutionnelles exercent sur ces trajectoires individuelles.

La **conclusion** fait une synthèse de nos résultats et met en évidence les apports de cette recherche, les limites, et les perspectives de recherche.

CHAPITRE 1 : DU CONCEPT DE LÉGITIMITÉ A LA LÉGITIMITÉ INDIVIDUELLE

Introduction

Notre sujet de thèse étudie comment la légitimité individuelle du contrôleur de gestion en situation dans l'organisation se construit dans un contexte où il doit faire ses preuves du fait d'une image ambigüe des tâches qui lui sont assignées. Pour permettre cette étude, ce chapitre établit une revue de littérature sur le concept de légitimité, essentiellement appréhendé du point de vue organisationnel et propose de passer d'une compréhension organisationnelle à un périmètre individuel.

Nous expliquons ce qu'est la légitimité et ce qu'elle n'est pas en revenant aux origines du concept (Section 1). Puis nous nous intéressons aux problématiques soulevées par le concept (Section 2). La revue de littérature sur les théories de la légitimité, essentiellement organisationnelle, nous permet de proposer un premier cadre d'analyse conceptuelle à travers les natures, les sources et le processus de construction de légitimité (Section 3). Enfin nous proposons une ouverture vers la légitimité individuelle en contexte professionnel. Nous montrons notamment que le processus de construction de la légitimité individuelle professionnelle dépend des mécanismes d'évaluation des interlocuteurs et des actions de l'individu pour construire et consolider sa légitimité auprès de ces parties.

Section 1. Le concept de légitimité : d'une polysémie à un essai de synthèse

Dans les discours des politiques, dans les revendications des citoyens, dans le champ du travail, le terme de légitimité se banalise. Hatzfeld (2011, p 31) a conduit en ce sens une analyse quantitative sur l'usage du mot de légitimité dans le journal *Le Monde* de 1987 à 2009. Il en ressort que « *la comparaison du nombre d'articles du Monde dans lesquels est employé le terme "légitimité" entre 1987 et 2009 est éloquente : il fait plus que doubler, passant de 254 à 587* ». Mais quel est le sens de ce mot ? La légitimité est un concept polysémique. Elle a été abordée dans la littérature de manière abstraite, en s'appuyant sur le champ philosophique, politique, sociologique et du droit, et à chaque champ sa compréhension. *« Un élément central de la légitimité est de répondre et d'adhérer aux attentes des normes d'un système social, ses valeurs, règles et significations »* (Hirsch et Andrews, 1986, p.170). Puisque la légitimité renvoie à des valeurs et à un principe de jugement humain, une définition claire et commune est difficile. Nous pouvons adopter l'hypothèse qu'aux fondements de la légitimité se trouve le contrat social (1.), c'est-à-dire une convention qui fait passer les hommes d'un état naturel à un état de droit.

« Dans son acception la plus évidente, être légitime c'est être capable de répondre de façon satisfaisante à quiconque pose la question : de quel droit agissez-vous ? » (Laufer et Ramanantsoa, 1982, p 21). Être légitime revient alors à fournir une réponse satisfaisante à cette interrogation. La légitimité est en ce sens la reconnaissance d'un droit à agir. La loi est donc l'un des fondements de la légitimité (2.1). En Occident le concept est d'abord rattaché à la pensée politique moderne : *« La réflexion autour de la légitimité s'enracine en tout cas dans le mouvement de contestation de l'autorité politique de la monarchie absolue de droit divin. C'est en doutant du caractère sacré et éternel du pouvoir que l'on recherche les éléments d'une légitimité »* (Menissier, 2005, p 1). Ce lien, appuyé entre politique et légitimité, s'explique par le fait que la légitimité est un des fondements du pouvoir. Comme le rappelle Arendt (1972, p 166), *« Le pouvoir peut se passer de toute justification (...) mais ce qui lui est indispensable c'est la légitimité (...). La violence peut être justifiable, mais elle ne sera jamais légitime* ». (2.3). De nombreux travaux, qui s'intéressent à la légitimité, l'étudient aussi comme attribut du pouvoir ou de la domination (2.2) (Machiavel, Weber, Ricoeur, Marx).

Pour autant, la légitimité n'est pas seulement l'expression d'une domination (2.4) (Arendt, 1972), car elle est le fruit d'un accord partagé dans un groupe social.

1. Le contrat social comme fondement de la notion de légitimité dans une communauté humaine

Pourquoi les hommes installent-ils un pouvoir politique ? Comment expliquer que ces derniers qui n'ont « *aucune autorité naturelle sur leurs semblables* » et dont l'usage de la force « *ne produit aucun droit* » (Rousseau, 1762, p 45) acceptent une forme de pouvoir social et renoncent à leur liberté naturelle ?

Tous les auteurs qui ont abordé le sujet comme Hobbes (1651), Spinoza (1670), Locke (1690), Rousseau (1762), Kant (1788), s'accordent à différencier état naturel et état civil. L'état naturel s'entend par des rapports entre individus non contractualisés politiquement et juridiquement. L'individu se préoccupe d'abord de sa propre survie. Rousseau (1762, p 52) avance l'idée que les hommes ne peuvent subsister dans cet état de nature et doivent « *mettre en commun leur personne et leur puissance sous la suprême direction de la volonté générale et reçoivent en corps chaque membre comme partie indivisible d'un tout* ». Cette mise en commun de personnes contractantes forme une personne publique : la Cité. Les individus échangent alors leur liberté naturelle pour une liberté garantie par l'état social.

Dans l'état naturel, chacun juge sa propre cause et la loi naturelle permet d'arbitrer sur des différents entre individus (Locke, 1690). Rousseau souligne que le passage à l'état civil permet d'introduire la notion de justice et de moralité dans les actions humaines. Kant (1797, p 44) estime que l'état naturel comporte déjà une dimension morale et introduit la notion de loi *: « Le droit c'est l'ensemble des conditions par lesquelles le libre-arbitre de l'un peut s'accorder avec celui de l'autre suivant une loi générale de liberté ».* Pour Kant, lorsque les individus, par le contrat social, passent de l'état de nature à l'état de droit, s'opère un glissement de la moralité à la légalité, c'est à dire qu'ils sont désormais soumis aux sanctions du droit positif. Pour Locke, l'état civil n'est donc que le prolongement de l'état naturel par les moyens du droit. Rousseau déclare que la force, qui est le moyen utilisé par l'individu pour garder ses biens et sa liberté dans l'état naturel, ne fait pas droit, les individus obéissant uniquement aux puissances légitimes. Seules les conventions sociales, notamment à travers le droit, confèrent une autorité légitime aux hommes.

Ainsi à l'origine de la légitimité dans une communauté humaine, se trouve le contrat social qui substitue à la force naturelle la force politique et s'appuie sur la loi pour se justifier. Les théories du contrat social ouvrent aussi la voie aux débats sur la légitimité démocratique du pouvoir.

2. Ce qu'est la légitimité et ce qu'elle n'est pas, examen des concepts liés

La légitimité repose sur la question : « de quel droit j'agis ? ». Etre légitime revient à fournir une réponse satisfaisante à cette interrogation (Laufer et Ramanantsoa, 1982). La légitimité est donc la reconnaissance d'un droit à agir. S'il est aisé d'admettre cette définition comme point de départ dans une recherche, l'imprécision du concept demeure. Qu'est-ce qu'une « réponse satisfaisante » ? Qui doit-elle satisfaire ? Le terme est d'autant plus difficile à appréhender que lui sont associées des notions proches et intrinsèquement liées comme la moralité, la domination, l'éthique et le pouvoir mais aussi l'identité et la réputation (Pétrin, Gendron, 2003). Aborder les acceptions de ce terme renvoie nécessairement à des disciplines diverses (philosophie, sociologie, politique, gestion, droit) et à des conceptions contradictoires. Des caractéristiques communes peuvent toutefois émerger comme la référence à la légalité (2.1) ou au pouvoir (2.2 et 2.3) mais aussi à des normes sociales. Pour Beaulieu (2001, p 6), *« la légitimité fait partie de notre vie en société, elle est en fait implicite à l'ordre dont s'est doté la société. La légitimité s'applique autant à l'individu qu'à l'organisation et est issue des multiples interactions entre les individus et les groupes. La légitimité est modelée et influencée par la société, par ses valeurs culturelles et ses valeurs morales* » (2.4).

2.1. Légitimité : De quel droit j'agis ?

La légitimité est la reconnaissance d'un droit à agir par soi-même et par les autres. Elle trouve ses fondements dans une loi commune à un ensemble d'hommes concernant leurs actions et leurs discours. En s'inspirant des travaux d'Habermas (1987) et ceux de Boltanski et Thévenot (1991), Hatzfeld (1998, p 90) définit la légitimité comme *« le droit reconnu à une personne (ou à un groupe) d'agir ou de parler au nom d'un principe ou d'une valeur »*. Cette conception peut apparaître réductrice à l'égard des sources de légitimité (la légitimité ne s'appliquerait qu'à des actes). Nous montrons toutefois que si la légitimité se fonde sur une

loi humaine issue d'une communauté, cette loi provient d'un droit naturel et non pas un dispositif réglementaire, ce qui la distingue de la légalité.

2.1.1. Loi naturelle et loi positive

Le droit est le *« fondement des règles régissant les rapports des hommes en société et impliquant une répartition des biens, des prérogatives et des libertés »* d'après le dictionnaire TLFI[5] de l'ATILF[6]. La loi, quant à elle, est une règle ou une prescription. Le droit en est donc l'essence. Trois acceptations de la loi existent : la loi positive, la loi naturelle, et la loi divine. La loi positive s'oppose à la loi naturelle en ce sens qu'elle est écrite, c'est-à-dire rédigée par le législateur. Il s'agit d'une disposition réglementaire qui *« émane d'une autorité souveraine dans une société donnée et qui entraîne pour tous les individus l'obligation de s'y soumettre sous peine de sanctions »* (TLFI). Appliquer ces lois est agir dans le cadre légal. Néanmoins, à l'origine de toute loi positive, *« il existe un droit universel et immuable, source de toutes les lois positives. Il n'est que la raison naturelle, en tant qu'elle gouverne tous les hommes »* (Bonald, 1802, p 143). Aussi, nous utilisons fréquemment le mot de loi en nous référant à des principes moraux issus du droit naturel et qui renvoient à l'éthique et à des codes de conduite de groupes sociaux. Ces lois sont également établies par les hommes mais sont moins formalisées, *« enfouies dans les structures sociales, plus inconscientes »* (Hatzfeld, 1998, p 80).

La loi positive et la loi naturelle sont donc créées par l'homme et s'opposent à *« la loi divine qui est une règle, un principe émanant de Dieu ou d'une autorité supérieure à l'homme et qui s'impose à lui et à sa conscience* » (TLFI). *« Et ce qui ne contredit pas la raison, les hommes l'appellent DROIT »* (Hobbes, 1651). Nous montrons dans le paragraphe suivant sur quels types de lois s'appuient la légitimité et la légalité.

2.1.2. Légitimité et légalité

Le terme de légitimité provient du latin « legitimare » qui signifie déclarer légal. Il porte en lui les notions de droiture et de légalité.

---

[5] Trésor de la langue française informatisé

[6] Analyse et traitement informatique de la langue française (CNRS et Université Nancy 2)

D’après la définition du petit Larousse, la légitimité est *« la qualité de ce qui est fondé en droit, en justice et en équité, ce qui est conforme à la raison et aux règles établies »*.

La légalité, quant à elle, renvoie au *« caractère de ce qui est légal, à la loi »*. Elle se fonde donc sur la **loi positive**.

La légitimité relève donc d’abord du champ juridique mais aussi de celui des normes et valeurs sociales. Ainsi, ce qui est juste ou équitable pour une communauté humaine suppose l’exercice d’une rationalité et un construit normatif social de ses membres pour permettre ce jugement.

Le terme renvoie également à la sociologie à travers l’étude de la reconnaissance par un groupe social, et également à la philosophie. La légitimité repose sur un accord tacite subjectif et consensuel axé sur des critères éthiques et de mérite quant au bien-fondé d’une action humaine. Elle s’appuie donc sur la **loi naturelle**.

Weber (1922, p 36) constate néanmoins que la forme la plus suivie de légitimité est la croyance en la légalité, « *c’est-à-dire la disposition à obéir à des prescriptions formellement correctes* ».

La légitimité se distingue pourtant de la légalité. Si cette dernière apprécie l’action humaine selon des règles de droit et de loi, la légitimité ne se décrète pas. Elle est un construit social (Suchman, 1995). Ainsi Habermas (1978) rappelle que la légitimité relève partiellement de la conscience alors que la légalité est du registre de la procédure. Ainsi, la loi peut être illégitime si le gouvernement qui la décrète ne se fonde pas sur des valeurs humaines, et si cette loi utilise des principes non rationnels. Par exemple, l’Allemagne nazie a promu des lois antisémites. Or nous pouvons juger ces lois illégitimes à la condition de faire référence à un ordre de valeur dissociable du fait historique, en l’occurrence le fait de la prise de pouvoir par le parti nazi. La légitimité suppose de la sorte une norme supérieure en référence, issue du droit naturel, qui permet de déterminer si les lois instituées et si les exercices du pouvoir sont justes ou non. Ainsi la légitimité renvoie à une hiérarchie des droits, le droit « naturel » (bien distinct toutefois de l’état naturel évoqué en 1.), étant supérieur au droit promulgué. Hatzfeld (1998, p 85) le qualifie d’« au-delà » de la loi. Pour cette dernière, « *la légitimité présente un caractère visible et invisible car elle s’exprime par des actes, des paroles, des comportements et se réfère à des principes qui ne sont pas les textes de lois eux-mêmes mais au-delà »*.

2.1.3. La valeur au fondement de la légitimité

Puisque la légitimité renvoie à des principes informels, elle nécessite une justification plus importante que la légalité.

Accorder de la légitimité à une institution ou à une personne signifie donc, pour les évaluateurs, associer à un principe une valeur, c'est-à-dire une appréciation sur cette dernière et ses actes, paroles, opinions. *« Par valeur, nous entendons ici un principe de jugement des hommes et des choses, des comportements, des idées, qui expriment ce qui importe. C'est ce jugement de « ce qui importe » qui dans une situation donnée, confère de la valeur à un acte, un projet, un rôle rempli par quelqu'un, à la place qu'il occupe »* (Hatzfeld, 1998, p 87). Ce qui fonde la légitimité est donc de se faire attribuer une certaine valeur. *« La valeur donne sens à ce qui est dit ou fait »* (Hatzfeld, 1998, p 87). Ces valeurs relèvent de la loi naturelle et de l'éthique, mais aussi de normes pratiques dans le cadre d'une profession ou de normes culturelles et sociales. Les valeurs sont ce sur quoi l'individu se construit et forment le noyau ontologique de chaque personne. Néanmoins se voir accorder de la valeur ne signifie pas pour autant être légitime. Un individu peut être respecté et pour autant ne pas être légitime dans un contexte donné. Se demander si je suis légitime revient donc à se poser la question : à quoi sert ce que je fais et au nom de quels principes je le fais dans un contexte bien précis ? En ai-je le droit ?

Si l'on admet que la légitimité se fonde sur une appréciation de valeur d'un groupe social, il est délicat de concevoir la légitimité comme un état appréhensible dans l'absolu. Suchman (1995, p 577), appliquant le concept à une organisation, en souligne le caractère perceptif *« dans un système socialement construit de normes, valeurs, croyances et définitions »*. Kondra et Hinings (1998) ajoutent à ce référentiel les pratiques et les schèmes cognitifs en vigueur à un moment donné.

Si l'on admet le caractère construit de la légitimité, la multiplicité des échelles auxquelles cette dernière s'apprécie appelle à examiner ses natures multiples, et donc à lui conférer une forme multidimensionnelle. Imprécision, caractère mouvant et symbolique font de la légitimité un objet difficile à circonscrire et à mesurer (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004).

La légitimité est donc une notion difficilement définissable dont nous résumons ci-dessous notre compréhension à travers notre revue de littérature :

La légitimité est	*La légitimité se fonde sur*
-Un construit social	-Des valeurs sociales
-Abstraite	-Des normes et règles sociales
-Imprécise	-Le droit naturel (une référence absolue)
-Une appréciation humaine qui attribue une valeur à une personne ou une institution, et à ses actes, paroles, opinions	-Des principes informels de jugement humain
	-La reconnaissance d'un droit humain
	-La conscience humaine

Tableau 1. Ce que serait la légitimité

Cette vision de la légitimité paraît plus large que les théories sur le pouvoir politique qui sont pourtant à l'origine de la réflexion sur le concept de légitimité. Bourdieu (1984) affirme qu' « *est légitime une institution, une action, ou un usage qui est dominant et méconnu comme tel, c'est-à-dire tacitement reconnu* », cité par Hatzfeld (1988, p 101). Il sous-entend donc une relation entre dominant et dominé. En ce cas, la légitimité d'un acte s'appuie sur l'obtention du pouvoir sur autrui. Etre légitime dans le champ politique signifierait donc nécessairement dominer pour être reconnu, et non pas seulement s'appuyer sur des principes de valeur ? Pourquoi la légitimité est-elle reliée au pouvoir, et pourquoi les deux concepts sont-ils souvent associés dans la littérature ?

2.2. La légitimité : croyance des dominés dans la valeur intrinsèque de l'ordre social dans lequel ils évoluent

Le pouvoir est un concept aussi polysémique que celui de la légitimité. On peut l'appréhender comme une action exercée sur les êtres et les choses (Livian, 2006). Nous nous intéressons ici au pouvoir sur autrui et de nombreuses définitions du pouvoir, notamment politiques, considèrent que le pouvoir influence et fait agir conformément à sa volonté. Pour Dahl (1971), « *un individu (seul ou représentant d'une organisation, d'un État,…) exerce un pouvoir sur un autre individu, dans la mesure où il obtient de ce dernier des comportements, des actions, voire des conceptions, que celui-ci n'aurait pas eus sans cette intervention* », cité par Montoux (2012, p.519).

Beetham (1991) rappelle que le pouvoir n'est pas seulement un attribut individuel. Il est aussi le résultat d'arrangements sociaux entre plusieurs personnes. La justification la plus fréquente du pouvoir d'un groupe dominant sur des subordonnés réside dans sa capacité à réaliser les intérêts généraux d'une société ou à accomplir des objectifs collectifs. Le pouvoir repose aussi sur des règles et conventions qui le rendent légitime. La question de la légitimité d'un pouvoir émane lorsque des individus ne reconnaissent pas ces conventions et règles. Pour Beetham (1991), la légitimité n'est pas un simple qualificatif du pouvoir reconnu, mais plutôt un ensemble de critères qui fournissent un socle à la collaboration des dominés au pouvoir en place. En ce sens la légitimité garantit la reconnaissance du bien fondé du pouvoir.

La légitimité se distingue du pouvoir par la reconnaissance d'une valeur sociale de l'exercice de ce pouvoir. Le pouvoir évalué par les dominés, de par leur rationalité, permet donc de conférer une légitimité aux dominants. Smets (2005, p 40), en sociologie, affirme que « *la légitimité est une modalité de la compréhension de l'acteur, par laquelle il relie une situation de domination, réelle ou imaginaire, à des représentations d'un ordre social intrinsèquement valorisé* ». A contrario, un pouvoir peut se réduire à une domination sans attribution d'une valeur intrinsèque. En effet pour Braud (1985), il existe deux formes de pouvoir :

- le pouvoir d'injonction c'est-à-dire obtenir de quelqu'un qu'il fasse quelque chose sous la contrainte ;

- le pouvoir d'influence qui suppose que la personne sur laquelle s'exerce le pouvoir soit consentante de par sa rationalité ;

Smets (2005, p 68) rappelle que pour Weber *« l'utilité de la légitimité réside dans sa capacité à stabiliser l'ordre social »*. Pour Weber, la domination se distingue donc du pouvoir qui est ponctuel car elle repose sur des fondements de légitimité stables et pérennes.

Ce qui différencie également légitimité et pouvoir est qu'il n'existe pas une maîtrise volontaire de la légitimité par l'individu. La légitimité n'est pas un moyen de pression sur autrui comme peut l'être la détention d'un pouvoir. Au contraire elle émane des autres.

2.3. La légitimité comme attribut de pouvoir

2.3.1 Le pouvoir légitime

Le pouvoir légitime pour French et Raven (1968, pp 155-165) est une des déclinaisons possibles du pouvoir. En effet, pour ces derniers, le pouvoir revêt cinq dimensions : **le pouvoir de récompense**, **le pouvoir de coercition**, **le pouvoir légitime** qui est basé sur « *la perception de B que A a légitimement le droit de lui prescrire sa conduite* », **le pouvoir de référence** basé sur l'identification de B avec A, **le pouvoir de compétence** basé sur la perception de B que A a des compétences ou une expérience unique.

Le pouvoir légitime évoqué par French et Raven ne concerne que la personne qui adhère à cette légitimité et la procédure qui a permis d'y accéder. En ce sens les pouvoirs de référence et de compétence semblent exclus du champ de la légitimité dans la vision de French et Raven.

Un pouvoir ne peut s'auto-légitimer, mais il peut disposer de moyens qui amèneront ceux qui le subissent à le reconnaître, de gré ou de force, légitime. Toutefois, en fondant son autorité sur l'utilisation de la contrainte, le pouvoir conditionne la sincérité de la reconnaissance de sa légitimité par ceux qu'il force et crée les conditions de sa remise en cause immédiate ou future. Ainsi Chatov (1975) conclut de ses études que l'institution qui détient du pouvoir se doit d'être légitime.

La légitimité d'un pouvoir se fonde d'abord sur des mesures formelles comme des lois. Mais un pouvoir fondé en droit ne l'est pas forcément en équité ou droit naturel. Le droit naturel constitue donc le deuxième fondement possible d'un pouvoir légitime. Le troisième fondement du pouvoir légitime est la rationalité des hommes qui ont consenti à ce pouvoir. Il est à remarquer qu'un pouvoir rationnel n'est pas pour autant fondé en droit naturel.

L'inverse est pourtant vrai : un pouvoir légitime fondé en droit naturel l'est aussi en rationalité et en légalité. Ainsi, en fonction de l'angle à partir duquel un pouvoir est considéré, celui-ci peut se révéler légitime ou illégitime. Le droit naturel constitue donc le but de l'exercice d'un pouvoir, la loi en est un instrument, la rationalité le moyen.

Rodet (2002) envisage la légitimité d'un pouvoir selon un autre angle d'attaque. La légitimité d'un pouvoir se construit selon trois étapes successives :

- en premier lieu, la légalité, l'aspect juridique qui fonde la légitimité en droit et représente l'expression de la force civilisée ;
- en deuxième lieu, le droit naturel qui renvoie aux notions de valeurs d'éthique et de justice, c'est-à-dire à un construit social ;
- en troisième lieu, la rationalité des personnes qui reconnaissent cette légitimité du fait de la conformité à la légalité ou au droit naturel. Dans cette dernière étape, le pouvoir se légitime et la légitimité devient une forme de pouvoir.

Notre schéma représente cette construction du pouvoir légitime et la relation entre légitimité et pouvoir :

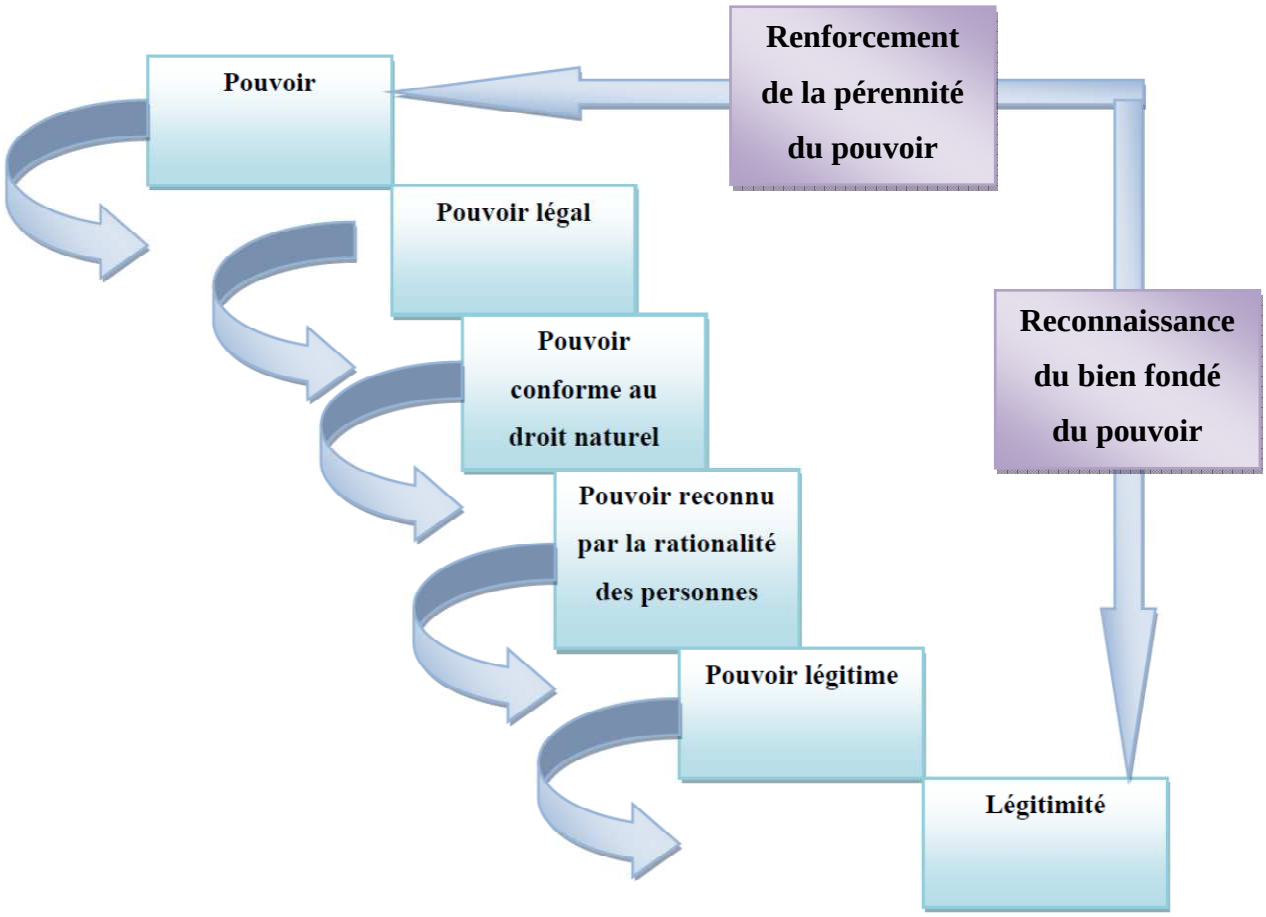


Figure 2. Liens entre pouvoir et légitimité

Si les travaux sur la légitimité prennent naissance dans une interrogation sur le bien-fondé du pouvoir, les écrits de Weber (1922) permettent de souligner le fait qu'être en quête de légitimité n'est naturellement pas neutre : celui qui le fait tend à utiliser un principe d'autorité. En effet, le champ politique définit la légitimité comme faisant référence à l'acceptation d'un

ensemble de règles ou d'une autorité par la population. Cette dernière, à travers son consentement, a conscience d'une obligation d'obéissance à cette autorité. Polin, dans l'ouvrage de Bastid (1967), rappelle que toute existence sociale rassemblant des êtres doués d'intelligence et de liberté suppose l'apparition de règles qui ordonnent cette existence. Ces règles sont considérées, par la communauté sociale, comme légitimes. Cette légitimité est nécessaire à la vie sociale et à la stabilité d'une communauté.

Les lois et, plus généralement, les décisions politiques seront dites légitimes à la condition qu'elles soient fondées sur des fins et des principes rationnels. Cela signifie que chaque sujet exerçant la raison, est invité à se prononcer sur cette légitimité politique, et à statuer sur elle. Cela signifie aussi que cette légitimité n'est pas figée et qu'elle ne surplombe pas les sujets. La légitimité apparaît comme ce « *qui est fondé en valeur et reconnu comme tel par l'opinion* » (Polin, 1967, p 23). Cotta (1967, p 73) dans l'ouvrage de Bastid, affirme que la légitimité exprime la conformité du pouvoir, et du régime politique, à la manière de penser d'une nation. Cette dernière est toujours en construction et en débat, comme la rationalité. Elle transcende les faits, mais non l'autorité de la raison. La légitimité politique n'est donc pas un idéal exogène à l'activité des sujets, mais leur œuvre propre. Pour cette raison, elle s'octroie entièrement (cela est légitime ou ne l'est pas). Comment le sujet peut-il statuer sur la légitimité ? Max Weber (1922) apporte des éléments de réponse à cette question.

2.3.2 La légitimité : justification du système d'autorité dominant et de son pouvoir

La légitimité est donc un facteur de légitimation du pouvoir. Toute personne exerçant ce pouvoir va tendre à l'augmenter en établissant son autorité auprès des dominés.

Les travaux de Weber (1922) sont au centre de cette vision de la légitimité. En effet, selon ce dernier, l'autorité d'un individu sur un autre repose sur sa légitimité. Weber précise les différentes sources de la légitimité, celles-ci correspondant à une autorité qui est acceptée et reconnue par les gouvernés.

2.3.2.1 Domination et légitimité : l'apport wébérien

L'apport de Weber dans l'analyse de la domination légitime au sein d'une structure sociale est fondamental. Ricœur (1986, p 244) souligne l'importance de l'apport de Weber car *« il introduit le concept crucial de légitimité et analyse la jonction des prétentions à la légitimité et des croyances en ladite légitimité : c'est ce nœud qui soutient le système de l'autorité* ».

Weber (1922) a approfondi le concept de légitimité en étudiant un cadre plus large : celui des types de domination. Weber (1922, p 157) définit d'abord la domination (parfois traduit aussi par autorité) en rapport avec l'obéissance : *« nous entendons par domination (« Herrschaft ») la chance pour des ordres spécifiques ou pour tous les autres de trouver obéissance de la part d'un groupe déterminé d'individus »*. Pour ce dernier, chaque dominé cherche à justifier sa domination par le fondement de la légitimité. Ainsi la reconnaissance de la légitimité par le dominé passe par une acceptation du pouvoir en place selon des normes et des valeurs portées par cette personne. De ce fait, les dominés confèrent du sens à cette domination. « *Aucune domination ne se satisfait volontairement de motifs purement matériels ou purement affectifs ou purement rationnels par rapport à une valeur pour assurer sa survie. Chacune cherche au contraire à faire naître et à nourrir la croyance à sa légitimité* » (Weber, 1922, Tome 1, p 157). Ainsi le propre de la domination est de faire admettre un pouvoir politique ou une autorité de manière que ceux qui s'y soumettent reconnaissent la validité et la justification de ce pouvoir. Cette reconnaissance de la domination est la légitimité. La domination décrite par Weber se présente comme stable et durable pour une communauté humaine car elle se « *fonde sur la validité que lui accordent les agents* » (Aron, 1967, p 171). Weber (1922, p 102) décrit donc une domination dans sa dimension politique et en fait un idéal-type, bien distinct du pouvoir plus ponctuel : *« la puissance ou le pouvoir (˝macht˝) signifie toute chance de faire triompher au sein d'une relation sociale sa propre volonté même contre des résistances, peu importe sur quoi repose cette chance* ». Toutefois une domination peut s'établir sans se fonder sur la légitimité. *« Une domination peut en outre - c'est fréquemment le cas dans la pratique - être si totalement assurée par l'évidente communauté d'intérêts du détenteur du pouvoir et de sa direction administrative sur ceux qu'ils dominent, du fait de l'impuissance de ces derniers, qu'elle peut se permettre de dédaigner la revendication de légitimité* ». Il est à souligner paradoxalement que c'est l'introduction du concept de violence qui permet à Weber (1922, p 97) de définir la domination de l'état et sa revendication de légitimité. En ce sens il conçoit la structure du pouvoir étatique comme celle qui « *revendique avec succès dans l'application des règlements le monopole de la contrainte physique légitime* » (1922, p 57). L'état revendique l'usage ultime de la violence et menace les individus peu enclins à reconnaître son autorité d'y recourir.

Cette reconnaissance d'une domination s'appuie sur trois idéaux-types de croyance en la légitimité d'un ordre politique dans un état de droit. L'idéal type wébérien pour Fleury (2009) est une construction abstraite qui guide conceptuellement la compréhension causale. L'idéal-

type n'exprime que l'aspect qualitatif de la réalité et permet une interprétation du sens de la conceptualisation.

La première forme de domination est la **domination traditionnelle**. La légitimité se fonde sur le fait que cette domination a toujours existé. Ainsi le roi ou l'empereur incarne cette domination héritée de traditions qui revêtent un caractère sacré. Leurs validités ne peuvent être remises en cause car elles sont enracinées. Cette domination s'appuie sur la croyance en des valeurs traditionnelles prédominantes et immuables (Pétrin et Gendron, 2003). La légitimité est ainsi accordée à ceux qui s'assurent du respect de ces valeurs.

La deuxième forme de domination est la **domination charismatique**. Les hommes qui exercent cette domination se distinguent par la rupture avec le caractère « traditionnel ». Ce sont des individus dotés d'une personnalité hors du commun, ou tout au moins qui apparaît comme telle à leurs semblables. Les leaders charismatiques réussissent à persuader les autres individus de leurs compétences exceptionnelles et de leur « *abandon de soi à titre personnel* » (Weber, 1922, p 121) dans la nouveauté qu'ils semblent apporter. La croyance en leur légitimité repose sur leurs « *vertus héroïques* », leur *« sainteté exceptionnelle* » ou leur « *caractère exceptionnel* ». La légitimité charismatique a une dimension irrationnelle et paraît imprévisible et intransmissible sur le long cours.

La troisième forme de domination se fonde sur la **légitimité rationnelle-légale** ou encore bureaucratique-légale. Elle se base sur une croyance en la légitimité des lois, des règles institutionnelles, et des personnes qui visent à faire respecter ces lois. A l'opposé des deux premières formes de domination décrites ci-dessus, cette légitimité est fondée sur la raison et en ce sens, maîtrisée par les hommes. Weber cite la bureaucratie comme le modèle de la légitimité rationnelle-légale en Occident. Cette légitimité n'est donc pas fondée sur un rapport inter-individus mais plutôt sur la neutralité des règles édictées. Elle reconnaît également que le fondement de la légitimité peut provenir de compétences individuelles. Les individus dans la bureaucratie sont sélectionnés et reconnus par leurs diplômes ou leur réussite à des concours.

Ces trois formes de domination peuvent se combiner et se superposer plus qu'elles ne se succèdent au cours de l'histoire, affirme Weber.

Pour Smets (2005), l'approche de Weber est phénoménologique car les dominés adhèrent à leur domination, contrairement à l'approche substantialiste d'Habermas (1978) ou Boltanski

et Thévenot (1991). En effet, en contradiction avec Weber, Habermas pose que la croyance à la légitimité d'une domination, si elle ne s'appuie que sur des phénomènes empiriques sans rapport intrinsèque à la vérité, n'est que du domaine du psychologique. Dans le cas d'un rapport à la vérité, les raisons sur lesquelles s'appuient ces croyances ont un rapport à la rationalité de leur validité. A ce stade, et dans un contexte d'analyse de la légitimité au travail, nous ne pouvons écarter la croyance en la légitimité fondée sur des arguments rationnels, pas plus que basée sur des faits empiriques.

2.3.2.2 Le rôle de l'idéologie dans la légitimation d'une autorité : l'analyse de Ricœur

L'idéologie est un ensemble de représentations en relation avec la vie en société. Certains auteurs mettent l'accent sur sa fonction intégrative ou identitaire du groupe social (Mannheim, 1952), parfois de l'individu (Geertz, 1973). D'autres introduisent la notion d'ordre social et soulignent que l'idéologie a pour fonction de reproduire cet ordre (Chiapello, 2003).

D'après les travaux de Marx ou Althusser, l'idéologie est « *une pure illusion, une image inversée ou déformée de ce qui est réel* » (Thompson, 1984, p 5 ; cité par Bourguignon, 2003). Il s'agit d'une vision négative qui considère qu'à travers l'idéologie, les classes dominantes masquent la réalité pour mieux asseoir leur domination.

A l'inverse de cette conception marxiste existe une autre vision qui affirme que le dominé n'est pas abusé par l' « illusion ». Il s'agit d'une conception dite positive. Cette conception positive n'exclut pas la prise en compte des questions de pouvoir et de domination (Neimark, 1992).

Ricœur (1986) analyse le rôle de l'idéologie dans la légitimation de l'autorité. Lorsqu'il analyse l'ouvrage de Weber, *« Économie et société »*, ce dernier démontre que *« c'est le rôle de l'idéologie de légitimer l'autorité* » (p 32), car elle fournit la justification du système d'autorité en place et lui permet d'accéder à la légitimité. Pour Ricœur (1986, p 17), l'idéologie se comprend au sens marxiste comme « *un processus de distorsion ou de dissimulation par lequel un individu exprime sa situation mais sans la connaître ou la reconnaître* », mais aussi comme un processus d'intégration « *dans un cadre qui reconnaît la structure symbolique de la vie sociale* ». D'après Bourguignon et al. (2004), *« l'idéologie contribue à faire sens de notre monde et aide les individus à évoluer réalistement et avec sens dans celui-ci* » (p 110, d'après Geertz, 1973 et Alvarez, 1998). A la lecture de Ricœur (p 287),

l'idéologie est aussi ce qui nous permet « *d'articuler notre expérience sociale* » et de donner du sens à notre « *intégration dans une communauté* » par la compréhension de ses symboles. *« L'idéologie pour Ricœur est perçue comme ayant un rapport avec l'intégration de la vie et des actions des individus »* (Bourguignon, Malleret, Nørreklit, 2004, p 110). L'idéologie permet donc de conférer du sens à une autorité, dans une communauté, en fournissant *« des codes d'interprétation* ». Elle permet de concevoir l'autorité comme légitime pour ses membres, car justifiée par ses codes idéologiques.

Ricœur définit donc l'idéologie comme ce qui permet la jonction entre la recherche de légitimité du groupe dominant (ou de l'autorité) et le degré de croyance des dominés. « *C'est au travers d'un processus idéologique qu'on saisit sa propre motivation dans la relation au pouvoir* » (1986, p 284). L'idéologie, dans la quête de légitimité des systèmes d'autorité en place, doit permettre de réduire *« les tensions entre la prétention à la légitimité revendiquée par le pouvoir et la croyance dans cette légitimité que proposent les citoyens* » (1986, p 33). Il existe donc une distorsion entre croyance et prétention, car un système dominant qui détient le pouvoir aspire à des prétentions supérieures à la croyance accordée par les membres d'une communauté. L'idéologie, pour Ricœur, tend à diminuer ces tensions entre prétentions du dominé et croyances des dominants par la justification de la domination. *« L'idéologie tend ultimement à légitimer un système d'autorité » (*1986, p 37).

Nous avons, à travers ces développements, mis en valeur les théories du pouvoir entre dominants et dominés et analysé les conséquences sur la compréhension de la légitimité. Quand Bourdieu (1984, cité par Hatzfeld, 1988, p 101) affirme qu'« *est légitime une institution ou une action, ou un usage qui est dominant et méconnu comme tel, c'est-à-dire tacitement reconnu* », il montre que la légitimité d'un acte ou d'une institution se fonde sur l'obtention d'un pouvoir sur autrui : la domination acceptée. Ainsi la légitimité présuppose l'existence de deux parties, dominant et dominé. Nous avons également montré que toute autorité vise à légitimer son pouvoir. En ce sens le pouvoir se doit de devenir légitime. Nous pouvons donc synthétiser la relation entre pouvoir et légitimité dans le tableau 2.

La légitimité est	*La légitimité se fonde sur*
La reconnaissance du bien fondé du pouvoir	
L'acceptation d'une situation de domination du fait d'une représentation sociale valorisée de cet état (Smets, 2005)	L'idéologie donne du sens à cette domination par ⇨ la compréhension des symboles
Un attribut indispensable du pouvoir	
La justification d'une autorité et de son pouvoir par la croyance des dominés en trois idéaux-types (Weber, 1922)	⇨ Légitimité **traditionnelle** ⇨ Légitimité **charismatique** ⇨ Légitimité **rationnelle-légale**

Tableau 2. Synthèse sur les approches de la légitimité et du pouvoir

Ces conceptions du pouvoir et de la légitimité sont principalement attachées au champ politique. Ces analyses peuvent-elles réellement rendre compte des actes, paroles, comportements d'un individu en situation professionnelle ? Le pouvoir est trop souvent ici assimilé à la domination ou à l'autorité. A la lecture d'Arendt (1972, p 153), le pouvoir peut aussi correspondre « *à l'aptitude de l'homme à agir et à agir de façon concertée* ».

Le pouvoir peut aussi se définir par sa nature collective, comme un ensemble de capacités humaines à partir desquelles l'action en commun est possible. Qui plus est, le pouvoir correspond à « *ce qui s'actualise dans l'action, ce que celle-ci rend manifeste, à savoir le rassemblement des hommes. Le pouvoir est ainsi toujours pouvoir de, pouvoir dans, inscrit dans la communauté politique (ce qui rappelle un peu le potestas in populo des romains)* » (Smets, 2005, p 9). La légitimité ne peut donc se réduire à la manifestation d'une domination, surtout dans notre contexte d'étude. Elle résulte aussi d'un processus de socialisation entre individus ou institutions.

2.4. La légitimité au-delà du pouvoir : un essai de synthèse

Si l'on admet que la légitimité n'est pas que l'expression d'une domination consentie, mais une construction de sens par un groupe d'hommes, les travaux d'Arendt et d'Habermas sont cruciaux car ils se démarquent d'une longue tradition de théorie politique.

2.4.1 Agir de manière concertée : la légitimité par les actes

D'une manière générale, dans les théories politiques, le pouvoir est associé à la domination, à l'ordre et à la violence. Les travaux de Weber en sont l'exemple le plus abouti avec la sociologie de la domination (Smets, 2005).

Les travaux d'Arendt (1972, p 153) introduisent une rupture car ils appréhendent le pouvoir, non pas comme une forme de violence, fût-elle légitime, mais comme une dimension de partage qu'elle qualifie d' « *être ensemble* ». « *Lorsque nous disons que quelqu'un est "au pouvoir", nous entendons par là qu'il a reçu d'un certain nombre de personnes le pouvoir d'agir en leur nom* ». La légitimité prend alors forme dans le consentement d'un grand nombre d'hommes.

Pour Arendt, la domination n'est qu'une anomalie dans l'exercice du pouvoir : « *elle désigne alors une dérive par laquelle certains individus ou un groupe soit, abusent de leur position d'autorité en dépassant le strict cadre que leur imposait le pouvoir qui les a investi, soit usurpent par la force une position d'autorité indépendamment de toute légitimité véritable (c'est-à-dire émanant d'un consentement préalable des citoyens)* » (Smets, 2005, p 39). Le pouvoir est ici envisagé comme un ensemble de relations entre les hommes. Certaines relations s'imposent, d'autres permettent l'action au nom de valeurs partagées, d'autres enfin existent du fait de buts communs. Toutes ces relations sont pour Arendt du domaine de l'agir « *de manière concertée* ». Hatzfeld (1998) précise qu'agir chez Arendt *« ne signifie pas fabriquer ; agir (et parler) sont ce par quoi l'homme se révèle : ˝La parole et l'action sont les modes par lesquels les êtres humains apparaissent les uns aux autres, non certes comme des objets physiques, mais en tant qu'hommes […] C'est par le verbe et l'acte que nous nous insérons dans le monde humain˝. L'action inscrit l'homme dans l'histoire. L'action est précisément ce qui structure le pouvoir : ˝Le domaine politique naît directement de la communauté d'action, de la "mise en commun des paroles et des actes˝. Ainsi, l'action non seulement se relie de façon très intime à la part publique du monde qui nous est commun à tous, mais en outre est la seule activité humaine qui la constitue* », (Arendt, 1972, p 257-258).

Habermas (1987), dans le prolongement d'Arendt, distingue le pouvoir reflet d'une domination et le pouvoir « *communicationnel* ». Habermas définit l'action - ou l'agir - comme

une "maîtrise des situations" : l'individu est à la fois à l'initiative de son action et producteur de sens. Trois formes d'action sont ainsi distinguées :

- *L'activité instrumentale* dont la rationalité provient de l'adéquation de moyens en vue d'une maîtrise efficace de la réalité matérielle. Cette activité est conforme au modèle wébérien du rapport entre moyens et fins d'une action ;

- *L'activité stratégique* dont la rationalité réside dans le choix pensé d'une action parmi plusieurs envisageables en vue d'une influence sur le comportement d'autrui : *« Nous nommons stratégique une action orientée vers le succès, lorsque nous la considérons sous l'aspect de la poursuite de règles de choix rationnelles et que nous évaluons le degré d'efficience de l'influence prise sur les décisions d'un partenaire rationnel* », (Habermas, 1987, p 285). Cette activité concerne ceux qui ambitionnent d'occuper une position d'autorité, d'exercer le pouvoir, et les décisions qu'ils prennent en vue de conserver cette position ;

- *L'activité communicationnelle* dont la rationalité prend forme dans la poursuite d'objectifs fixés collectivement sur la base d'une discussion orientée vers un accord : *« J'appelle ˝action communicationnelle˝ lorsque les acteurs ne sont pas primordialement orientés vers le succès propre. Ils poursuivent leurs objectifs individuels avec la condition qu'ils puissent accorder mutuellement leurs plans d'action sur le fondement de définitions communes des situations. Pour cette raison, la négociation des définitions de situation est une composante essentielle des opérations d'interprétation requises pour l'agir communicationnel »* (Habermas, 1987, p 295). Dans la perspective de définir la légitimité, l'activité communicationnelle crée et implique le pouvoir. Elle représente la légitimité du pouvoir. Elle en justifie l'exercice et en assure le maintien : *« le pouvoir légitime ne surgit que parmi ceux qui forment des convictions communes dans une communication non contrainte »* (Habermas, 1987, p 109).

Aussi lorsqu'Arendt présente le pouvoir comme un modèle de consensus engagé dans une communication sans contrainte, Habermas conçoit d'abord l'action comme issue d'un modèle de rationalité. Si pour Arendt le pouvoir provient d'un rassemblement d'hommes, pour Habermas la communication en est l'un des fondements car le pouvoir surgit lors de la recherche d'un accord.

L'action « *communicationnelle* » s'envisage ici comme émanant de plusieurs individus en interaction et provient d'objectifs communs, de désaccords et de négociations. Cette action implique que l'individu qui agit le fait avec d'autres individus, par principe, par obligation ou par conviction des apports de l'action collective. En outre, l'accord du groupe se construit par la communication entre les membres et leurs discussions. Il n'est pas « *donné à priori* » (Hatzfeld, 1998, p 100). La légitimité se construit dans ce cadre interactif, « *elle est le résultat de la délibération générale* » (Habermas, 1973, p 180).

Ces approches sur le pouvoir légitime nous permettent de rapprocher la légitimité d'un ensemble d'actions où les hommes se trouvent en interaction. La légitimité émane alors de ces interactions où les hommes cherchent un accord pour octroyer le droit d'agir, et de s'exprimer. **La légitimité** peut alors se comprendre comme **l'acceptation d'un groupe donné d'un sens commun accordé à une action**. En ce sens, l'action répond à des règles et des critères formels ou tacites, mais en vigueur dans un groupe donné, c'est-à-dire dans une communauté de pratiques (Mohib et Sonntag, 2004). Albuquerque (2003), dans la discipline des sciences du langage, rejoint cette conception lorsqu'elle remarque que dans les sociétés contemporaines, la légitimité s'assimile dans le langage quotidien à l'idée d'être en adéquation ou en conformité à une échelle de valeurs reconnues par le « sentiment communautaire » partagé. Ainsi, l'existence d'une légitimité suppose des « *représentations partagées quant à la façon de décrire les actions et quant à la façon de juger leur bien-fondé* » (Laufer et Burlaud, 1997, p 1756). Cette approche s'insère dans la théorie de Parsons (1937) qui présuppose qu'une société est basée sur la capacité des acteurs à agir en commun sur la base d'une perception et d'une compréhension mutuelle de la vie sociale (Sciulli, 1989). La légitimité ainsi définie n'est valable que dans un groupe et un contexte donné. Cette définition que nous proposons, bien que réductrice à l'égard des sources de légitimité (cette dernière ne trouverait source que dans l'action) permet de recentrer la compréhension de la légitimité dans un groupe professionnel où les tâches assignées à ses membres permettent d'apprécier leur légitimité professionnelle. Par ailleurs, rattacher légitimité et action suppose que l'on étudie non pas un état confirmé et stable, mais un processus d'actions auquel l'individu, en quête de légitimité, prend part. Enfin, Laufer et Burlaud (1997) soulignent que puisque la légitimité porte sur l'évaluation de ce qui est fondé en droit et en justice, elle ne peut porter que sur des objets qui peuvent être discutés en termes de droit et/ou de justice, à savoir les actions humaines.

2.4.2 La légitimité, transaction sociale

La légitimité, dès lors qu'elle s'appréhende à travers des représentations partagées d'un groupe sur l'action d'un individu ou d'une organisation, sous-entend une démarche de concertation et d'échanges entre au moins deux personnes pour parvenir à une évaluation de légitimité. Pour parvenir à cette concertation, les parties doivent reconnaître leurs intérêts propres ainsi que ceux de leurs interlocuteurs et la relation qu'elle implique. Mormont (1992, p 119) décrit cette démarche comme une transaction, c'est-à-dire « *comme une interaction (micro) ou un rapport social (macro) où, à propos d'un objet, des règles qui s'y appliquent et des acteurs reconnus, l'échange porte sur les principes de légitimité en fonction desquels règles et acteurs interviennent* ».

Si la transaction sociale comprend de l'échange, de la négociation, elle peut contenir aussi de l'imposition (ou rapport de force). Ainsi Simmel (1917) affirme à ce propos que « *la vie sociale est structurée par des couples de tensions opposées* ». [7] Dans le flux transactionnel ainsi défini, « *la légitimité n'est jamais acquise : elle se gagne, se perd, se manipule, se construit ou même, se négocie* » (Pétrin et Gendron, 2003, p 8). Reconnaître la légitimité d'une autre personne peut donc aussi s'envisager comme accepter de se soumettre à divers degrés dans le cadre d'une négociation avec autrui. D'après Beauvais (2004, p 103), « *être autonome est déterminer soi-même à quelle loi l'on se soumet* ».

Ainsi dans un contexte professionnel spécifique à notre étude, accorder de la légitimité à une personne peut se comprendre comme l'acceptation par un individu :

- d'un avis, d'un conseil, donc d'une forme d'influence ;
- d'une information fournie ;
- d'un acte de délégation ;
- d'un ordre dans la forme la plus aboutie de reconnaissance de sa légitimité.

[7] Cité par l'appel à communications, Université Marc Bloch, 2009, colloque « Reconnaissance, reliance et transactions », p 1.

Evaluer la légitimité d'une personne ou d'une institution implique donc une démarche de transaction entre individus sur ces principes de légitimité et pose la question du *« lien social et des principes qui peuvent le fonder »* (Mormont, 1992, p 119).

Si nous considérons la construction de légitimité d'un individu, elle s'apparente à une construction quotidienne, par le biais de l'action. Elle peut être assimilée à un processus de confirmation de l'évaluation légitimatrice, argumenté par soi-même et le rapport aux autres. La légitimité est une activité consciente de l'individu car la personne qui se trouve en situation de légitimité sait expliquer pourquoi elle s'y trouve. Elle est donc à même de se justifier en mobilisant les représentations qui ont conduit à l'évaluer comme légitime. Par ses actes, le contrôle réflexif qu'il effectue sur eux, et la rationalisation qu'il en produit (Giddens, 1984), l'individu s'associe donc à un processus de confirmation argumenté pour soi et pour les autres.

Aussi la notion de légitimité est une manière de *« spécifier le lien social car elle suppose l'existence de normes symboliques partagées permettant aux membres d'une société d'interagir de façon coopérative* » (Laufer et Burlaud, 1997, p 1754).

Nous résumons ces approches sur la légitimité décrite comme un construit de sens commun, au sein d'un groupe donné, dans le tableau suivant :

La légitimité est	***La légitimité se fonde sur***
Le résultat d'un agir partagé	Des représentations communes d'un groupe sur les actions et sur leur bien-fondé
Le résultat d'une délibération	
L'acceptation d'un groupe donné d'un sens commun accordé à une action	
Une transaction sociale, un échange, un rapport, entre les parties et l'objet à légitimer	

Tableau 3. La légitimité, construit d'un sens commun

Derrière la question de l'échange social, transparaissent les identités sociales qui se construisent dans ces échanges, puisque pour se voir accorder une légitimité, il faut une relation entre deux individus qui appartiennent à des univers différents.

En ce sens, être légitime en tant qu'individu, signifie donner sens à ses actes et à ses paroles pour soi-même comme pour autrui. Cela suppose donc qu'avant de pouvoir répondre à la question : « de quel droit j'agis », je puisse répondre à la question : « qui suis-je » ?

Nous sommes alors amenés à nous interroger sur les liens qui unissent l'identité sociale et la légitimité puisque la détention d'une identité sociale semble préalable à la construction de légitimité. D'autres concepts voisins comme la réputation, l'image et le statut peuvent dans le langage quotidien se confondre avec la légitimité et/ou l'identité. Quels liens unissent tous ces concepts ?

2.4.3 Légitimité et concepts voisins

2.4.3.1 Identité, image, réputation, statut

Les notions d'identité, d'image, de réputation et de statut renvoient à des construits, abstraits et intangibles. Nous essaierons de préciser et définir ces termes notamment pour un individu.

Identité

Connaître et définir son identité est répondre à la question : « qui suis-je ? ». L'identité personnelle suppose d'avoir conscience de soi comme individu « *identique à lui-même dans le temps* » (Tap, 1998, p 69) mais bien différencié des autres. L'identité sociale renvoie à l'appartenance à un groupe et à l'intégration de l'individu dans cette catégorie sociale.

Le concept de l'identité, pour un individu, porte en lui-même le paradoxe d'avoir besoin de se différencier d'autrui et pour autant de se savoir vu par autrui (Sartre, 1943). Se savoir vu par les autres, permet la construction d'une image individuelle et ouvre à la connaissance des rôles sociaux que la société souhaite nous voir endosser. L'identité est donc une construction sociale qui prend naissance dans les échanges répétés avec divers interlocuteurs.

Dans cette interaction, l'individu construit son identité sociale dans la recherche continue d'être reconnu par autrui. Cette reconnaissance traduit le désir d'être considéré par une autre personne, elle-même « valorisée socialement » et digne de « valeur ». « *Avoir le sentiment d'être, c'est avoir de la valeur pour quelqu'un d'autre socialement signifiant et digne d'intérêt* » (Mucchielli, 2009, p 103).

Un détour par la sociologie s'avère à ce stade nécessaire en ce sens que les auteurs ont défini le concept d'identité dans un contexte professionnel, celui de notre étude.

Dans le courant de la sociologie compréhensive, des auteurs comme Sainsaulieu (1988) considèrent que l'identité professionnelle est la résultante de comportements et de valeurs

révélés dans le cadre d'actions et des justifications données à ces actions. L'identité se construit ici dans le cadre de multi-relations entre individus.

Dubar (1992), à travers sa théorie, conçoit l'identité comme une double transaction (nous venons d'envisager la légitimité en ce sens). L'identité naît de la rencontre entre deux processus : bibliographique et relationnel. L'individu en naissant et en se formant « hérite » de catégories sociales qui forgent son identité (« **identité héritée** »). Dans le même temps, l'individu souhaite avoir une identité future (« **identité visée** »). La transaction bibliographique consiste pour la personne à rapprocher son identité héritée de son identité visée. Cette identité qui se construit est qualifiée de « pour soi » par Dubar (2010).

La transaction relationnelle repose pour sa part sur une socialisation où les acteurs sont en interaction dans le cadre d'actions. Pour Dubar (2010), ce processus relationnel prend source dans des « actes d'attribution » ou « d'étiquetage » (Goffman, 1963). Par ces actes de catégorisation préalable, autrui précise quelle personne vous êtes. Il s'agit ici de l'« identité pour autrui ».

Lorsque l'identité relationnelle est proche de l'identité revendiquée, l'individu peut se conformer à l'identité qui lui est attribuée par autrui. Dans le cas contraire, par le processus relationnel, l'individu va opérer une transaction entre lui-même et les autres dans laquelle il cherche à faire reconnaître son identité revendiquée et la légitimité de ses revendications.

Si cette transaction permet la reconnaissance de l'individu par autrui et s'inscrit dans des relations de travail, elle se déroule dans un contexte de quête de pouvoir dans l'organisation de la part d'un ou plusieurs individus. Les individus construisent leur identité professionnelle dans les relations de travail en établissant une identité positive (Sainsaulieu, 1988), par leur capacité d'action, c'est-à-dire leur capacité à se remettre en cause et évoluer, à négocier avec autrui et à assumer les catégories auxquelles ils appartiennent.

La transaction relationnelle repose donc sur trois dimensions :

- l'ensemble des actions auxquelles l'individu prend part ;
- les rapports de pouvoir et confrontation entre les acteurs en présence ;
- la légitimité des catégories représentées.

A titre de synthèse, Dubar (2010) présente le processus relationnel comme une reconnaissance, par autrui, à une date donnée et dans un système de légitimation spécifique, d'une identité individuelle forgée par ses connaissances, mais également par l'image de soi visée et l'image ressentie par ses interlocuteurs dans les systèmes d'actions. Si l'identité se construit à travers l'image souhaitée et l'image perçue, il nous faut préciser ce qu'est l'image individuelle.

Image

L'image d'un individu peut se définir comme la manière dont les parties externes nous voient. L'individu cherche d'abord à communiquer une vision sur sa personne qui le valorise socialement. L'image montrée aux autres est un moyen pour un individu de projeter son identité « visée » sur autrui. Ainsi pour Bernstein (1984), l'image se définit comme la construction d'impressions créées pour plaire à un public (en s'éloignant parfois de la réalité). Mais l'image peut aussi se comprendre comme la manière dont les autres me perçoivent réellement, indépendamment de l'image que je souhaite communiquer. L'image est donc aussi l'ensemble des perceptions communiquées par les parties internes. (Gioia et al., 2000).

Dans le contexte professionnel, qui est celui retenu dans notre étude, Roberts (2005) définit l'image professionnelle comme un ensemble de perceptions d'interlocuteurs clés comme nos clients, supérieurs, patrons, subordonnés et collègues, sur notre caractère et nos compétences. Pour Roberts, nos identités personnelles et sociales, et plus précisément notre appartenance à telle ou telle catégorie, influence directement l'image perçue en contexte professionnel.

Il nous reste à dissocier le terme d'image de celui de réputation.

Réputation

La réputation est un jugement collectif, par des parties externes, qui évalue les actions et les réalisations d'un individu ou d'une organisation. La réputation se construit à travers une évaluation émanant du statut social et de la désirabilité (Shrum et Wuthnow, 1988), de qualités (Podolny, 1993), de l'estime (Dollinger et al., 1997) et d'une image (Deephouse, 2000). La réputation se mesure continuellement en classant les individus sur une échelle d'évaluation allant du plus faible au plus haut niveau.

Statut

Enfin le statut relève plus de la catégorisation, et d'un classement des individus par rang social. Pour Weber (1922), il positionne l'individu dans une hiérarchie d'honneur collective.

2.4.3.2 Liens avec le concept de légitimité

La légitimité, la réputation, l'image, le statut et l'identité sont tous des concepts reliés. Ils sont de même nature : construits sociaux et intangibles (Beaulieu, 2001). Pour Deephouse et Suchman (2008), les définitions de ces concepts sont tout aussi ambigües. Roberts (2005) rappelle que dans un contexte social, les membres d'un groupe ou d'une organisation doivent apprendre à interagir avec d'autres personnes aux expériences passées et cultures différentes, dans le but de se construire une crédibilité, et d'avoir des relations constructives avec ces interlocuteurs. Nous avons défini la légitimité comme la construction d'un sens en commun par les membres d'un groupe social. La construction de la légitimité s'insère donc dans ce processus de socialisation, tout comme l'image, l'identité et la réputation. Comment ces concepts sont-ils reliés et de quelle manière l'identité et l'image de l'objet à légitimer permettent-elles de renforcer ou de construire sa légitimité ?

L'identité, l'image, et la réputation sont des étapes indispensables à la légitimation, c'est-à-dire la construction intentionnelle d'une légitimité. Nous nous appuyons sur les travaux de Beaulieu (2001) en contexte professionnel, qui analysent les liens entre légitimité, réputation, image, statut et identité pour une organisation.

Définir son identité est la première étape dans le processus de légitimation. Définir son identité signifie d'abord déterminer qui nous sommes et rapprocher identité héritée et identité visée, avant de pouvoir justifier au nom de quoi j'agis auprès d'autrui. Ainsi avant de construire sa légitimité, il faut avoir établi son identité sociale. Mais les crises de légitimité provoquent inéluctablement des crises d'identité (Laufer et Ramanantsoa, 1982). Il existe donc une interrelation entre l'identité et la légitimité individuelle. Pour Hatzfeld (1998), l'identité renvoie à la question de nos apports spécifiques alors que la légitimité désigne la reconnaissance de ces apports.

Laufer et Ramanantsoa (1982, p 25) notent l'évidente « *solidarité entre identité et légitimité* » car l'identité de l'entreprise peut focaliser sur un référent (leader, produit, technicité…) qui

guide l'entreprise. Cette vision est alors très proche de celle du dominant légitime décrit par Weber (1922), en ce sens qu'elle renvoie à des systèmes de légitimité au sein d'organisations.

Dans la perspective de socialisation, les membres du groupe interagissent et construisent leurs identités personnelles et sociales dans ces relations. Plusieurs travaux dont ceux de Brown (1997) et de Ramanantsoa et Hoffstetter (1981) ont mis en évidence que l'appartenance d'un individu à un groupe conduit à un mécanisme d'identification à ce dernier et à une convergence vers les normes en vigueur. L'obtention de la légitimité se fonde sur des processus d'identification, c'est-à-dire le degré d'alignement entre la croyance en l'organisation et sa définition personnelle (Dutton et al. 1994).

Pour Laufer et Ramanantsoa (1982), l'identité du groupe dans ce cadre se définit alors comme la somme de convergences individuelles. *« L'identité de l'entreprise se définit comme le processus par lequel les aspirations et les actions des membres convergent vers un même élément* » (Laufer et Ramanantsoa, 1982, p 18). Elle est donc très proche de la légitimité du groupe qui résulte d'un partage de valeurs et de sens dans l'action.

L'identité est enfin le résultat d'une légitimation, d'un processus cognitif de négociation par les acteurs concernés, notamment internes (Rowley et Moldoveanu, 2003). Pour ces auteurs, les acteurs concernés sont des groupes qui, par la légitimation ou non d'une organisation ou d'une pratique, vont affirmer leur identité. L'identité est alors définie comme « *un ensemble de propositions logiquement connectées qu'une personne utilise pour se décrire à elle-même et aux autres* » (Rowley et Moldoveanu, p 208). Les identités des individus se construisent socialement et en adhérant à l'identité d'un groupe social, un sentiment de solidarité peut émerger et œuvrer pour l'action collective. Considérant que les individus ont plusieurs intérêts et identités, ils peuvent se joindre à divers groupes d'acteurs dans la légitimation de l'entreprise, et avoir les revendications correspondant à ces groupes.

Une fois que l'identité est clarifiée, la manière dont l'individu souhaite communiquer va constituer une deuxième étape dans le processus de légitimation. Cette étape est la construction d'une image individuelle « désirée ». Nous avons néanmoins souligné qu'elle n'est pas nécessairement en cohérence avec l'image perçue. Dans un contexte professionnel, la profession renvoie à des représentations dans l'esprit des membres de l'organisation. Une personne qui exerce une profession doit répondre à des attentes individuelles et collectives et jouer tout ou partie des rôles que l'on entend lui faire jouer. Ainsi, l'image projetée doit être

en adéquation avec les requis sociaux, les croyances et attentes des membres de l'organisation. « *Les gens ont déjà une perception du rôle que doit jouer une profession, cette perception peut être renforcée ou modifiée par les communications que l'organisation fera circuler sur elle-même quant à son identité (caractéristiques propres et rôles)* » (Beaulieu, 2001, p 128).

La réputation constitue la troisième étape dans le processus de légitimation. Sans identité et image claires au préalable, il ne peut se constituer de réputation. « *La réputation est un résultat, une conséquence des actes posés par une organisation, des images qu'elle transporte. La réputation, c'est l'ensemble des perceptions individuelles envers une organisation, c'est l'agrégation des jugements personnels sur la crédibilité d'une organisation, sur son caractère fiable, la confiance qu'elle suscite et sur son sens des responsabilités (responsabilisation sociale*) » (Beaulieu, 2001, p 129).

La réputation est donc difficilement mesurable et se mesure sur la continuité. Au fur et à mesure que la réputation se constitue et s'établit, elle constitue une ressource sur laquelle l'individu peut s'adosser mais n'est pas pour autant acquise. Fombrun (1996) la qualifie de « capital », fonction de l'identité et de l'image individuelle.

La légitimité peut donc s'envisager comme le résultat d'un processus de légitimation issu de la construction de l'identité, de l'image et de la réputation dans un contexte professionnel, ce qui est illustré en figure 3.

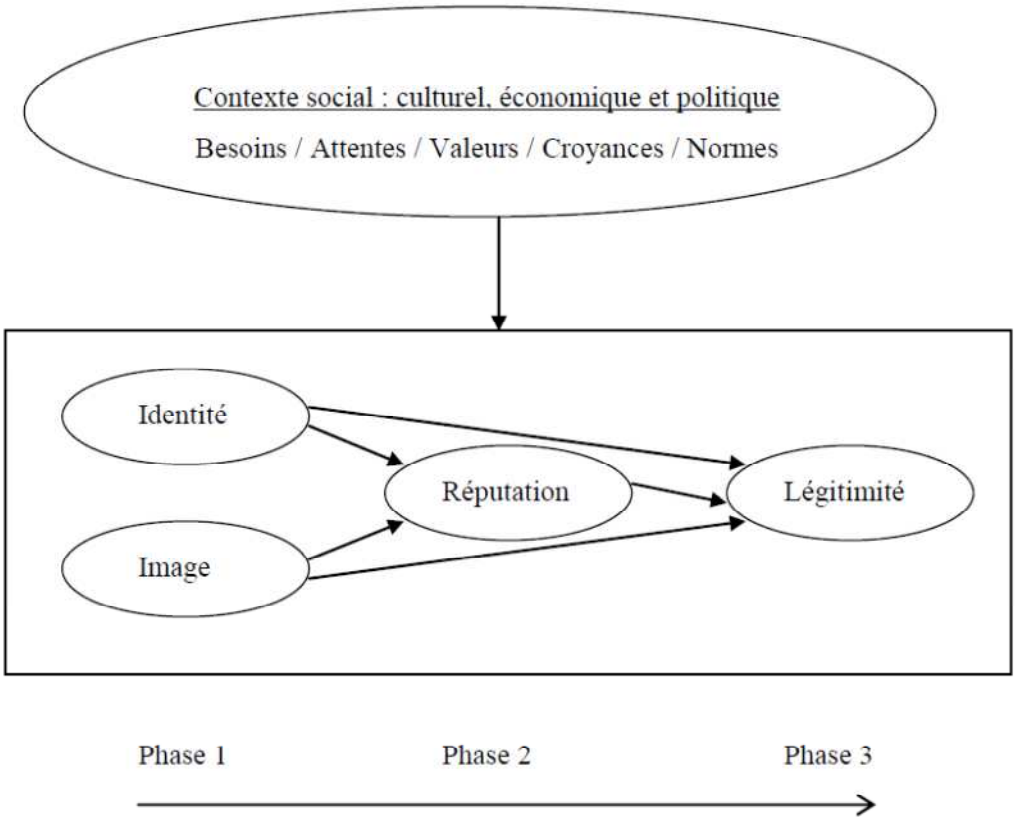


Figure 3. Légitimité et concepts liés (Beaulieu, 2001)

Le concept de légitimité pour Beaulieu (2001) est donc plus vaste que celui de réputation car multidimensionnel. Il renvoie à des dimensions perceptuelles comme l'image et la réputation mais pas uniquement. Il résulte également de systèmes de valeurs partagées. Ainsi si la réputation ou l'image sont affectées, la légitimité, dans sa dimension perceptuelle, sera dégradée, mais la légitimité dans son ensemble demeurera.

Les travaux de Whetten et Brayden (2008) proposent une autre articulation entre la légitimité et la réputation. Ils envisagent la réputation comme un prolongement de la légitimité. En effet, la légitimité pour ces derniers est liée à un besoin fonctionnel de reconnaissance qui s'accomplit dans la conformité, à quelques standards sociaux minimums, dans une organisation ou un groupe social, alors que la réputation provient d'attributs élevés d'une personne ou d'une organisation qui permettent de la distinguer des autres. La réputation s'appuie donc sur des standards élevés démontrés individuellement ou collectivement. Elle est donc supérieure à la légitimité car elle s'appuie sur des critères distinctifs et uniques. Ainsi Whetten et Brayden (2008) associent la légitimité à l'idée de similarité et la réputation à l'idée de distinction positive, comme l'illustre la figure 4.

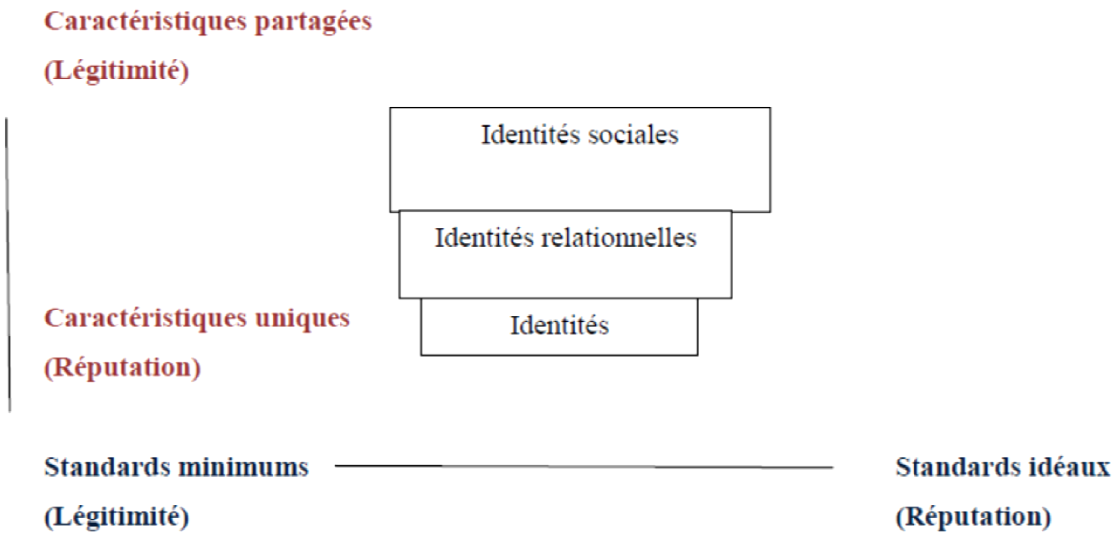


Figure 4. Référents de l'identité ordonnés hiérarchiquement et relations entre identité, réputation et légitimité (Whetten et Brayden, 2008)

Que la légitimité soit le prolongement de la réputation ou l'inverse, les travaux sur l'articulation de ces deux concepts reconnaissent que la frontière est floue et que des chevauchements théoriques existent. En contexte professionnel, le concept de légitimité, tout comme la réputation, sont la constatation d'un jugement social porté sur un individu par ses collègues au sein d'une organisation (Deephouse et Carter, 2005). Mais les dimensions d'évaluation de la légitimité sont d'ordre cognitif, ou normatif alors que la réputation s'adosse à un classement social des individus et peut potentiellement être évaluée par n'importe quel attribut.

La légitimité souligne donc « *l'acceptation sociale qui résulte d'une adhésion à des normes et attentes sociales alors que la réputation provient d'une comparaison interindividuelle* » (Deephouse et Carter, 2005, p 332). Deephouse et Suchman (2008) insistent aussi sur le fait que la légitimité, contrairement à la réputation, n'engendre pas de rivalité. Elle produit des accords « gagnants-gagnants » et une reconnaissance mutuelle entre les acteurs légitimés. Elle tend par ailleurs à « homogénéiser » les comportements car « *le mythe de la rationalité établit les bases de la légitimité* » (Deephouse et Suchman, 2008, p 58).

A titre de synthèse, nous présentons ce qu'est la légitimité et ce qu'elle n'est pas (tableau 4).

La légitimité est	*La légitimité n'est pas*
Le droit à agir au nom de principes et de valeurs, du droit naturel	Un droit décrétable
Intangible car renvoie à des actes, des comportements	Appréhensible dans l'absolu
Un jugement d'un groupe social sur le bien-fondé d'actions humaines par le biais de représentations partagées	Seulement l'expression d'une domination consentie
Un état obtenu par un processus issu d'interactions sociales (échanges, négociations…)	Un état stable et confirmé
Le résultat d'une adhésion à des normes sociales	Un classement social
Le résultat d'un processus de construction de l'identité, de l'image et de la réputation	Uniquement la conformité à des requis sociaux « minimaux »

Tableau 4. Synthèse sur le concept de légitimité

La légitimité est donc un concept difficile à appréhender et à mesurer. Nous nous interrogeons sur l'opérationnalisation de son étude dans la mesure où elle est le résultat d'une évaluation d'un groupe social.

Conclusion de la section :

L'objet de la section 1 était de clarifier le concept de légitimité.

Le contrat social est à l'origine de la légitimité dans une communauté humaine, en ce sens qu'il substitue à la force naturelle la force politique et s'appuie sur la loi pour le justifier. Les théories du contrat social (Hobbes, 1651 ; Spinoza, 1670 ; Locke, 1690 ; Rousseau, 1762 ; Kant, 1788) ont permis la réflexion sur le bien fondé du pouvoir et ont ouvert la voie aux questionnements sur sa légitimité.

Etre légitime revient à apporter une réponse pertinente à la question : « de quel droit j'agis ? » (Laufer et Ramanantsoa, 1982).

Nous avons, pour préciser cette question, examiné les concepts liés à la légitimité, notamment la légalité, le pouvoir, les normes sociales, l'identité, l'image et la réputation, pour tenter de comprendre ce que serait la légitimité et ce qu'elle n'est pas.

Si la légalité apprécie les actions humaines selon des règles de droit positif, la légitimité ne se décrète pas, car elle est un construit social (Suchman, 1995).

La légitimité s'appuie notamment sur un « au-delà » de la loi (Hatzfeld, 1988), une norme supérieure (droit naturel) qui permet de préciser si les actions humaines sont justes.

Accorder de la légitimité revient, pour les évaluateurs, à se référer à des principes informels. Il s'agit donc d'accorder à un principe une valeur. La légitimité se fonde donc sur l'appréciation d'un groupe social. En tant que construit social qui peut revêtir plusieurs formes, elle est difficilement mesurable en l'état.

Si la légitimité est souvent décrite dans la littérature comme la reconnaissance du bien fondé du pouvoir, l'explication réside en partie dans le fait que les réflexions sur le pouvoir sont à l'origine du concept de légitimité. Dans cette perspective, la légitimité est la reconnaissance sociale de l'exercice d'un pouvoir. La légitimité est aussi un attribut de pouvoir en ce sens qu'elle est indispensable à son exercice (Arendt, 1972), surtout pour garantir sa pérennité.

Les travaux de Weber (1922) permettent d'approfondir en quoi la légitimité justifie le système d'autorité dominant et son pouvoir. Pour Weber, la légitimité permet de conférer du sens par les dominés à la domination en vigueur. Cette reconnaissance de la domination se fonde sur trois idéaux-types de croyance en la légitimité : la domination traditionnelle, la domination charismatique et la domination rationnelle-légale.

Ricœur (1986) approfondit cette perspective en précisant le rôle joué par l'idéologie dans la recherche de reconnaissance du groupe dominant pour aligner le degré de croyance des dominés dans cette domination.

Nous avons enfin, à travers les travaux d'Arendt (1972) et Habermas (1987), souligné que la légitimité ne peut être réduite à la justification d'une domination car elle émane d'interactions où les hommes cherchent un accord pour attribuer le droit d'agir à d'autres. La légitimité peut alors se définir comme « **l'acceptation d'un groupe donné d'un sens commun accordé à une action humaine** ». L'action répond à des règles formelles et tacites en vigueur dans une communauté de pratiques (Mohib et Sonntag, 2004). La légitimité n'est donc valable que dans un groupe et un contexte donné. La légitimité prend donc source dans l'action, ce qui permet l'évaluation en droit et/ou justice pour Laufer et Burlaud (1997).

La légitimité sous-entend une démarche de concertation, de transaction sociale sur les principes de légitimité qui permettent l'évaluation. En ce sens elle clarifie le lien social car elle repose sur des normes partagées (Laufer et Burlaud, 1997).

Nous avons enfin examiné les liens entre identité, image, réputation, statut et légitimité.

La légitimité peut s'envisager comme le résultat d'un processus de légitimation issu de la construction de l'identité, de l'image et de la réputation dans un contexte professionnel (Beaulieu, 2001).

Le concept de légitimité pour Beaulieu (2001) est donc large car multidimensionnel. Il renvoie à des dimensions perceptuelles comme l'image et la réputation mais pas uniquement. Il résulte également de systèmes de valeurs partagées.

Section 2. Les problématiques soulevées par le concept de légitimité

« Dans la théorie des organisations contemporaines, la légitimité est plus souvent évoquée que décrite et est plus souvent décrite que définie ». (Suchman, 1995).

Les différentes définitions de la légitimité examinées en section 1 mettent en évidence les tensions inhérentes à sa compréhension (1.). Ces conceptions contradictoires rendent difficile l'étude de la légitimité en tant qu'objet de recherche. Qui plus est le terme ne désigne pas un état stable, mais plutôt une perception dynamique et jamais acquise. Les recherches sur ce sujet la décrivent comme un processus psychologique ou organisationnel. Pour cette raison, nous préciserons ce que signifie le processus de légitimation (Hannan et Carroll, 1992, Ashforth et Gibbs, 1990) et ce qui le différencie du processus de construction de la légitimité (Golant et Sillince, 2007) (2.).

1. Les tensions inhérentes au concept de légitimité[8]

Du monopole de la violence légitime exposée par Rousseau (1762) aux modes de dominations légitimes de Weber (1922), la définition de ce terme demeure problématique. La première tension qui émerge de ces conceptions tient au référentiel avec lequel la légitimité se mesure. Est-ce un absolu ou un construit social ? La deuxième tension tient au fait que la légitimité émane d'un jugement collectif alors qu'elle est étudiée sur des objets individuels ou individualisés. Enfin, le troisième paradoxe tient à la manière d'accéder à la légitimité. Faut-il la considérer comme le produit de la conformité à des référentiels imposés (DiMaggio et Powell, 1983) ou l'affirmation sociale d'un droit à agir ?

Ces trois tensions sont ici examinées successivement, ainsi que les enjeux qu'elles suscitent pour une recherche centrée sur le concept de légitimité.

[8] Cette partie de la revue de littérature a été co-rédigée avec notre directeur de thèse, Jérôme Méric, dans le cadre d'une communication présentée au 34ème congrès de l'AFC le 1 Juin 2013.

Des références absolues aux valeurs partagées par un groupe

La première tension concerne le référentiel à l'aune duquel la légitimité est évaluée. La légitimité se fonde à la fois sur des valeurs issues d'un « au-delà » (Hatzfeld, 1998, p 85) mais aussi sur des principes partagés dans une communauté de pratiques. La légitimité est donc à la fois empreinte d'universalité et pourtant spécifique au contexte et à un groupe de personnes données.

Un construit collectif analysé à l'échelle individuelle

La deuxième tension porte sur le fait que la légitimité est un jugement social (Zimmerman et Zeitz, 2002), une validation par des acteurs externes (Stone et Brush, 1996), donc un construit collectif. On peut aller plus loin, comme Boltanski et Thévenot (1991), en affirmant qu'une collectivité ou une communauté (une cité) se fonde sur un référentiel de légitimité particulier. Néanmoins ce construit n'a de sens que pour celui qui l'évalue (Zimmerman et Zeitz, 2002). Il véhicule donc une représentation individuelle bien qu'étant issu d'un accord collectif. Tost (2011) remarque que même si la légitimité est un phénomène de groupe- ce qui explique que l'essentiel des théories portent sur l'organisation dans son ensemble- il est incontournable de comprendre, au niveau individuel, les dynamiques qui permettent l'appréciation de la légitimité. « *Les évaluations et les perceptions des individus sont les micromoteurs qui guident leurs comportements en influençant les interactions entre individus. Au final, elles se combinent pour constituer la légitimité au niveau collectif et la réalité sociale* » (Tost, 2011, p 686). Hybels (1995) rejoint ce constat en précisant que la légitimité ne peut s'appréhender que dans l'observation du comportement des personnes impliquées.

Le jugement de légitimité est donc un phénomène collectif, mais son objet est individualisé (une personne, une fonction, un groupe, une institution). De surcroît, à partir du moment où l'on admet le caractère construit de ce jugement, l'interaction des individus dans sa formation devient un objet d'étude central.

De la congruence des comportements à l'affirmation individuelle de son droit à agir

La troisième tension véhiculée par le concept tient au fait que la légitimité est décrite comme une convergence entre les comportements de l'objet légitimé et les valeurs partagées par un groupe social, notamment dans les travaux néo-institutionnalistes que nous aborderons en section 3. La capacité de l'organisation à faire converger ses intérêts et ses activités aux

normes sociales en vigueur constitue le moyen le plus sûr de servir ses propres intérêts (Pfeffer et Salancik, 1978). La légitimité est donc « dichotomique », comme le soulignent Deephouse et Suchman (2008), car elle s'obtient en atteignant un niveau socialement acceptable et en évitant de montrer trop ostentatoirement des aspects négatifs. L'individu privilégie l'absence d'incidents négatifs pour se légitimer plutôt que de communiquer une image positive de lui-même. Néanmoins la légitimité ne peut se résumer à se conformer à des règles, car les règles ne sont pas toujours elles-mêmes légitimes (Boulding, 1971). La légitimité est aussi le produit d'interactions sociales, toujours en mouvement, et ne revêt pas la même forme pour deux individus issus d'un même groupe. Elle ne peut donc se réduire à une simple mise en conformité. A l'échelle individuelle, elle correspond d'abord à une affirmation de son droit à agir (cf. 2.1.3 et 2.4.1) auprès des acteurs l'entourant. L'individu affirme, auprès de ses interlocuteurs, sa volonté d'être légitime par ses actes et le contrôle réflexif qu'il opère sur eux (Giddens, 1984). Se pose ici la marge de manœuvre de l'acteur (individu ou organisation) en quête de légitimité. Doit-il simplement opter pour une démarche de suivisme (par conformisme ou mimétisme) ou rechercher le compromis social avec des référentiels légitimateurs multiples ?

Un produit collectif d'attitudes individuelles, une multiplicité d'échelles auxquelles elle s'apprécie, une quête d'acceptation sociale : ce sont là les paradoxes de la légitimité qui surgissent dès lors que l'on souhaite en faire un objet d'étude.

Une compréhension globale de la légitimité devrait donc articuler l'ensemble des référentiels et des acteurs impliqués (les objets et les sujets du jugement, Zimmerman et Zeitz, 2002), et ce dans une dynamique à définir, car ni les acteurs impliqués ni les référentiels ne sont stables dans la durée.

Notre démarche consiste donc à appréhender la légitimité non pas comme un état mesurable mais comme le fruit d'un processus, plus aisément analysable. Il faut encore préciser en quoi ce processus se distingue de la légitimation.

2. Légitimation et processus de construction de légitimité

La quête de légitimité d'un individu s'associe à une construction quotidienne et s'apparente à un processus de confirmation de sa propre légitimité, argumenté par soi pour les autres.

Voyons à présent comment comprendre la légitimation et ce qui la différencie du processus de construction de légitimité.

2.1 La légitimation, processus intentionnel de construction de légitimité

Les recherches sur la légitimation sont nombreuses en sociologie (Beetham, 1991 ; Habermas, 1973), en psychologie (Tyler, 2006), ainsi qu'en philosophie (Moreau de Belling, 1997 ; Ricoeur, 1986). Du point de vue des sciences de gestion, et plus précisément des études sur les organisations, *« le processus de légitimation demeure une boite noire »* (Zucker, 1991). En effet les recherches, principalement issues du courant néo-institutionnel (cf. section 3), ont davantage exposé les effets du processus que le processus lui-même (Phillips, Lawrence et Hardy, 2004).

2.1.1 Légitimation et sujets de légitimation

La légitimation peut s'entendre en premier lieu comme une justification intentionnelle, et en second lieu comme une acceptation morale (Kelman, 2001). En ce sens elle peut s'appréhender comme un processus d'évaluation de l'objet à légitimer. La légitimation s'entrevoit alors comme un processus perpétuel de catégorisation d'objets de légitimation (ceci est-il légitime, cela est-il illégitime ?). Ainsi Beaulieu (2001, p 99) propose cette définition : *« le processus de légitimation est le processus suivant lequel la légitimité est développée, maintenue et restaurée. Il importe de comprendre la dynamique derrière le concept de légitimité. [...] La légitimité évolue en fonction des normes et valeurs sociales qui évoluent en fonction des besoins changeants de la population. La perception de ce qui est légitime évolue aussi avec les changements culturels, donc la définition de la légitimité change dans le temps et suivant les circonstances »*. Boulding (1974, p 511) affirme d'ailleurs que le processus prend de multiples formes. « *La légitimité n'est pas un phénomène statique, les concepts de ce qui est ou n'est pas légitime sont en mouvement constant, et différentes légitimités sont en conflit permanent* ». La légitimation consiste donc à redéfinir continuellement la légitimité en utilisant plusieurs perspectives.

Dans ses recherches sur la comptabilité en tant qu'institution légitimante, Richardson (1987, p 342) définit le processus de légitimation comme « *une tentative pour établir une relation sémiotique entre les actions et les valeurs* ». L'emploi du mot sémiotique dans cette définition démontre que la gestion de la communication et la symbolique sont fondamentales pour

garantir le bon fonctionnement des stratégies de légitimation. Richardson (1987, p 342) précise que : « *la relation entre les valeurs et les actions est une convention, c'est-à-dire que l'évaluation morale des actions dépend du contexte historique et culturel des actions. La sémiotique constitue un puissant outil pour conceptualiser cette relation* ». Richardson propose une synthèse des différentes approches de la légitimation dans les travaux de recherche, citée par Dejean (2004, p 103), que nous présentons en tableau 5.

La figure qui suit récapitule ces différentes approches: l'approche structuro-fonctionnaliste (Durkheim, Parsons), l'approche socio-constructionniste (Weber, Berger et Luckmann), et l'approche hégémonique (Marx).

	Structuro-Fonctionnaliste	***Socio-Constructionniste***	***Hégémonique***
Instruments de la légitimation	Processus pour développer les valeurs sociales	Processus pour donner du sens aux faits sociaux	Processus du pouvoir mystificateur
Fonction	Assurer l'allocation de ressources en adéquation avec les impératifs « fonctionnels » de la société	Permettre l'interaction sociale et la continuité culturelle	Maintenir des relations de pouvoir stables pour faire progresser l'accumulation du capital
Source des valeurs	Consensus grâce aux fonctions sociales	Consensus grâce à l'interaction sociale	Idéologie de l'élite
Eventail d'actions	Défini par les fonctions	Défini par la tradition	Défini par le propre intérêt de l'élite
Nature du lien entre actions et valeurs	Supposé être unique et objectif	Etabli par le discours	Faux, mais à l'insu des subalternes
Domaines de recherche	Rôle des systèmes comptables pour minimiser les conflits	Rôle des systèmes comptables pour la continuité culturelle	Rôle des systèmes comptables pour créer, distribuer et mystifier le pouvoir

Tableau 5. Les 3 approches de la légitimation (Richardson, 1987, p 342)

Nous avons utilisé le terme d'objet de légitimation. Mais dans les recherches sur la légitimation, les auteurs préfèrent évoquer les « sujets de légitimation » qui peuvent être des entités sociales, des structures, des actions, et des idées dont l'acceptabilité est soumise à jugement, d'après Deephouse et Suchman (2008). Pour Johnson (2004), les sujets de

légitimation peuvent être un groupe, une équipe, une autorité, des symboles organisationnels, un système de pouvoir. Si le terme de sujet est préféré, c'est dans le but de mettre en valeur la relation du sujet de légitimation à d'autres règles, lois, normes, valeurs et cadres cognitifs dans un plus vaste système social. Le terme permet aussi de renvoyer à la subjectivité de la légitimité parfois, en particulier lorsqu'une organisation cherche à gagner ou défendre sa légitimité face à une opposition (Ashforth et Gibbs, 1990 ; Suchman, 1995).

Enfin le choix, par Deephouse et Suchman (2008), du terme de « sujet » montre que ces sujets peuvent être actifs dans la création de légitimité.

2.1.2 De la justification de l'objet à légitimer…

La quête de légitimité peut être qualifiée de légitimation lorsqu'elle s'appuie sur un processus intentionnel de justification de sa légitimité. Ainsi Maurer au sujet de l'organisation (1971) affirme que la légitimation est le « *processus par lequel une organisation justifie à un système (…) son droit d'exister, c'est-à-dire de continuer à importer, transformer et exporter de l'énergie, des matériaux et de l'information* » (Maurer, 1971, p 361). Cette perspective rejoint Weber qui aborde la légitimation comme la qualification justifiée d'une domination. Beaulieu (2001) assimile le processus de légitimation à la quête de privilèges, s'inscrivant ainsi dans les travaux de Della Fave (1986). La légitimation est ici décrite comme une « approbation normative » de stratification sociale c'est-à-dire « *un processus par lequel la répartition inégale de richesses et de pouvoir dans la société se transforme en normes de distribution qui sont assimilées dans les identités propres des membres de la société* » (Della Fave, 1986 ; p 478).

2.1.3… A l'adhésion des parties prenantes par l'influence ou la manipulation

Ricœur (1984) affirme que l'idéologie peut se concevoir comme la légitimation d'une domination. « *Toute domination veut se justifier et elle le fait en recourant à des notions capables de passer pour universelles, c'est-à-dire valables pour nous tous* » (Ricoeur, p 56). Ainsi pour Ricoeur, la légitimation est ce qui est accordé au dominant par le dominé.

Pour Tyler (2006) en psychologie, la légitimation est l'acceptation par les individus de mythes légitimants élaborés par d'autres. Ainsi ces mythes de légitimation sont bien souvent le reflet de croyances culturelles simples sur ce qui peut être qualifié de normal. Mais se créer des mythes légitimants permet aussi aux individus de rendre leur statut social approprié (Chen et

Tyler, 2001) en se justifiant. Construire et gérer sa légitimité est d'abord tenter d'accorder ses interlocuteurs, aussi variés soient-ils, et satisfaire leurs intérêts et valeurs par des procédés symboliques (un discours par exemple) ou concrets (une action). D'après Oliver (1991), Suchman (1995) ou Elsbach et Sutton (1992), les organisations œuvrent à leur processus de légitimation en essayant d'influencer ou manipuler les interlocuteurs les entourant, autant que possible.

La légitimation implique donc une intentionnalité de construire ou maintenir sa légitimité auprès des interlocuteurs organisationnels, avec une stratégie propre, qu'il s'agisse d'un individu ou d'une organisation.

2.2 Les stratégies de légitimation

Des tactiques multiples dans le processus de légitimation

Les stratégies de légitimation revêtent plusieurs déclinaisons par la parole et l'action. Pour créer et maintenir sa légitimité, l'individu ou l'organisation peuvent tenter d'user d'un pouvoir d'influence, mais également de convaincre par le recours à la dimension symbolique du groupe social dont leurs interlocuteurs sont membres. Plus largement, la légitimation peut s'adosser à des tactiques informationnelles. La légitimation peut également se construire par un recours aux normes et valeurs au sein d'une communauté de pratiques (par exemple une action qui se justifie par son caractère rationnel).

Ces stratégies de légitimation ont été décrites notamment par Bourgeois et Nizet (1995). Ces derniers affirment que le pouvoir d'un individu A de faire faire une action à un individu B s'obtient par deux stratégies : la stratégie de pression où un individu en contraint un autre et la stratégie de légitimation où un individu convainc un autre individu. Cette vision de la légitimation renvoie au pouvoir individuel qui « *est la capacité de modifier le comportement d'autres personnes* » (Mintzberg, 1986, p 40).

D'après Bourgeois et Nizet, il existe plusieurs stratégies de légitimation entre deux parties A et B.

La première stratégie, du point de vue de A, consiste à mettre en coïncidence une action de A avec une ou des normes de B. A peut faire concorder le contenu de sa décision ou la procédure de sa décision avec les normes de B. Ainsi A peut faire valoir à B que cette

dernière a été adoptée de façon rationnelle. Nous la qualifions de **stratégie de conformité** de l'objet à légitimer avec les interlocuteurs. A et B partagent alors un référentiel normatif que Bourgeois et Nizet qualifient de **stratégie de légitimation de « premier degré ».** Cette stratégie est **passive** d'après Zimmerman et Zeitz (2002), c'est-à-dire que le sujet de légitimation, pour être légitime, doit se conformer passivement à des caractéristiques sociales incontournables. Elle est en phase avec l'approche néo-institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983).

La deuxième stratégie tient au fait que A se légitime lui-même en tant que décideur et ses actions deviennent ainsi légitimes pour B. Pour Bourgeois et Nizet, il s'agit d'un report de légitimité du décideur vers le contenu de la décision. La stratégie ici est d'user **d'un principe d'autorité** sur ses interlocuteurs, proche de la perspective wébérienne. Cette stratégie est proactive car l'acteur agit pour influencer ses interlocuteurs, d'après Zimmerman et Zeitz (2002). De même lorsqu'il existe un report de légitimité de la procédure de décision vers le contenu de la décision. En ce cas, la stratégie de légitimation est de type **rationnel** (au sens wébérien du terme), c'est-à-dire qu'elle convainc par la croyance en la supériorité des règles et procédures du groupe social. Ces deux auteurs soulignent que le report de légitimité le plus efficace du point de vue de A est lorsque le contenu ou la procédure de la décision se reporte sur le décideur lui-même. En effet sur le long terme, une procédure peut être amenée à varier plus significativement que le décideur lui-même.

Il se peut également que la **stratégie de légitimation de A vers B soit de « deuxième degré »** c'est-à-dire que A suit ses propres normes qui diffèrent des normes de B, mais qui apparaissent à B comme supérieures à ses propres schémas normatifs et donc qu'il partage. Il s'agit d'une **stratégie de compétence**, proactive.

Bourgeois et Nizet distinguent également une étape préalable à l'usage de la stratégie de légitimation, le loyalisme ou la non implication, c'est-à-dire lorsque l'individu B adhère ou non aux actions et décisions de A car il se les représente comme bénéfiques ou pas.

Ces déclinaisons de légitimation s'inscrivent dans un continuum d'exercice du pouvoir représenté dans la figure 5.

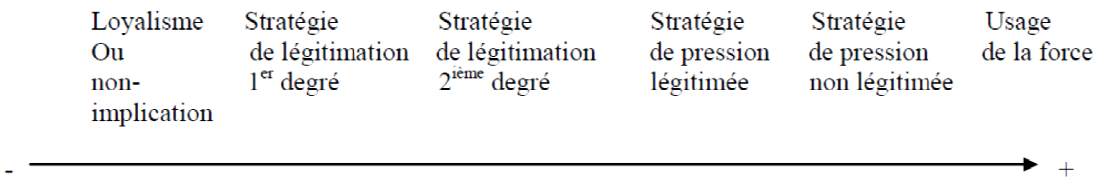


Figure 5. Conditions du pouvoir (Bourgeois et Nizet, 1995)

Nous synthétisons dans le tableau 6 les types de stratégies destinées à gagner de la légitimité, que nous avons identifiées à la lecture de Bourgeois et Nizet.

Types de stratégies de légitimation	***Objectif***	***Participation du sujet de légitimation***
Stratégie de conformité	Faire coïncider ses normes avec celles de l'interlocuteur légitimant	Passive
Stratégie d'autorité	Faire accepter à l'interlocuteur légitimant son autorité décisionnelle	Proactive
Stratégie de compétence	Faire reconnaître à l'interlocuteur légitimant sa supériorité propre (expérience, réflexion…)	Proactive
Stratégie rationnelle	Faire reconnaître à l'interlocuteur légitimant sa légitimité en s'adossant à des instruments rationnels (procédures…)	Proactive

Tableau 6. Types de stratégies de légitimation, analyse d'après les travaux de Bourgeois et Nizet (1995)

Suchman (1995) étudie lui-aussi les stratégies de légitimation, pour une organisation, et distingue 3 types de déclinaisons :

- les stratégies de conformité à l'environnement, qu'il qualifie lui-aussi de passives ;
- les stratégies de sélection de l'environnement qui favorisent l'obtention de la légitimité ;
- les stratégies de manipulation de l'environnement.

En ce cas les managers dans l'organisation promeuvent de nouvelles explications de la réalité sociale (Aldrich et Fiol, 1994 ; Asforth et Gibbs, 1990).

Ce qui distingue donc la légitimation de la seule construction de la légitimité est justement cette intentionnalité de l'individu à acquérir des privilèges et à instrumentaliser des sources potentielles de légitimité.

Une intentionnalité guidée par des représentations

Dans ces relations de pouvoir entre deux individus, Bourgeois et Nizet (1995) soulignent que le comportement de A comme de B s'explique par des actions intentionnelles pour exercer des stratégies de pression et de légitimation mais également par des représentations sur la manière de percevoir les choses. Ces représentations ont des conséquences sur les choix de A comme de B. Ainsi les représentations désignent les constructions mentales d'un individu élaborées à partir d'une situation spécifique.

Ainsi la légitimation pour l'individu A consiste à faire activer par B une ou plusieurs représentations alors que pour B, il s'agit d'être amené par A à adhérer à de nouvelles représentations de la décision prise et les évaluer positivement.[9] L'individu B paraît donc ici avoir une rationalité limitée puisqu'il examine les alternatives proposées par A.

Les objectifs initiaux de A et de B ne doivent, en ce cas, pas différer de manière trop profonde car les schémas de connaissance des individus concluront à une représentation négative des décisions de l'autre. De plus A doit être au fait des schémas de connaissance de B pour réussir sa stratégie de légitimation. En outre si A doit légitimer une décision auprès de plusieurs individus, il se heurte alors à des représentations différentes. A peut alors contourner cette difficulté en légitimant non pas la décision mais la procédure de décision ou en se légitimant lui-même. Il peut aussi jouer sur le discours en tentant d'activer plusieurs schémas de connaissance à la fois.

Néanmoins pour Bourgeois et Nizet (1995, p 89), l'individu n'est pas toujours conscient du caractère subjectif de sa représentation et ceci peut être qualifié de « *distance à la représentation* ». Le caractère inconscient de certaines motivations de l'acteur (Giddens, 1984) est ici évoqué. Ainsi si B est peu distant de sa représentation, c'est-à-dire qu'il la considère comme évidente, l'individu A pourra plus aisément user avec lui d'une stratégie de légitimation. De même B, s'il a conscience des tentatives d'influence de A, sera plus réticent

[9] p 83

à légitimer les décisions de A. Il apparaît également que plus A sera conscient de la relativité de sa représentation, plus il sera enclin à choisir des schémas de représentation qui permettent la légitimation de ses décisions. Aussi la représentation que se fait un acteur de ses actions et de celles d'autres individus est fondamentale dans les relations de pouvoir entre individus et dans la réussite des stratégies de légitimation.

Goffman évoque également ce point à travers les jeux ou rôles tenus par les acteurs. Si certains acteurs sont conscients de leurs interactions avec d'autres jeux d'acteurs, d'autres ont le sentiment que leur propre jeu est la réalité même, et non pas une impression de réalité. Goffman qualifie les premiers de « sincères » et les deuxièmes de « cyniques ».

La **théorie des impressions** permet d'analyser la légitimation. « *Chaque organisation a un intérêt à voir sa définition de la réalité acceptée… et être accepté est l'un des éléments de la légitimation d'une organisation avec le développement de ses ressources* » (Pfeffer, 1981, p 23).

Selon cette théorie, les managers doivent montrer le bien-fondé des actions de l'organisation et promouvoir son image à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. Le désir d'améliorer l'identité organisationnelle, de se valoriser socialement et d'augmenter l'image et la réputation d'une entreprise et de ses dirigeants conduit les managers à gérer les « impressions » en contexte organisationnel (Ginzel et al., 1992).

Pour Elsbach et Sutton (1992), la gestion des impressions est un moyen de garantir la légitimité organisationnelle. La légitimité est accordée lorsque les interlocuteurs internes et externes d'une organisation sont convaincus et soutiennent les objectifs et les activités de cette organisation.

La gestion des impressions permet, à travers l'usage du discours et de la rhétorique, d'influencer la perception des interlocuteurs.

Les théories de la gestion des impressions démontrent notamment que les individus usent de tactiques pour justifier leurs actions lorsqu'ils le ressentent nécessaires.

Chaque acteur adoptera en ce sens une stratégie en fonction des représentations qu'il se fait des stratégies des autres acteurs, dans le but de se justifier. Il est donc vraisemblable que les acteurs adoptent des stratégies relativement proches du fait des interrelations avec leurs

interlocuteurs. Le tableau 7 résume les combinaisons de stratégies et de représentations pour un acteur.

	Individu 1	**Individu 2**	
Choix →	Stratégies →	Représentations →	Choix
	← Représentations	← Stratégies	

Tableau 7. Combinaisons de stratégies et de représentations (Bourgeois et Nizet, 1995, p 120)

Dans l'approche de Bourgeois et Nizet, si l'individu 1 adopte une stratégie de pression, elle sera perçue par l'individu 2 comme assez divergente de sa propre stratégie. Au contraire, si l'individu 1 opte pour une stratégie de légitimation, l'individu 2 se fera une représentation des objectifs de 1 comme proches de ses propres objectifs. De plus si 1 se représente 2 en attente de consensus dans les objectifs, il adoptera une stratégie de légitimation. Dans le cas contraire, il se dirigera vers une stratégie de pression.

Dans le cadre d'une relation de pouvoir qui s'instaure entre individus, l'issue de cette relation est que l'un des individus s'incline devant l'autre. Si tel n'est pas le cas, dans une organisation, l'un des deux individus sera « éliminé » (licenciement, mutation…). Nous sommes ici dans une approche par pression. L'approche par légitimation est plus consensuelle et laisse à l'individu qui a cédé des sentiments moins négatifs que dans la première stratégie évoquée.

Bourgeois et Nizet concluent que les stratégies de pouvoir adoptées par les individus sont fonctions des différences d'objectifs entre les acteurs et aussi de l'importance que chaque acteur porte à ces objectifs.

Il apparaît donc que les stratégies de différents acteurs en présence s'inter-influencent et que les jeux de pouvoir se régulent entre eux (Crozier et Friedberg, 1977).

Conclusion de la section :

La légitimation désigne autant l'action de rendre légitime que le fait de le devenir. Dans ses acceptions les plus variées, elle fait référence à une intentionnalité.

Le processus de constitution (Golant et Sillince, 2007) ou de construction (Berger et Luckmann, 1966) de la légitimité résulte des stratégies de légitimation, mais seulement en partie. La quête engagée par un individu ou une organisation peut s'appuyer sur des sources légitimatrices variées (la reconnaissance formelle d'une compétence…), mais ces dernières sont volatiles, et plus encore la perception que les autres peuvent en avoir. Par conséquent, l'étude des seules stratégies de légitimation se limite à analyser des intentions et la mise en œuvre individuelle de ces dernières. C'est pourquoi, pour une recherche comme la nôtre, il est préférable d'appréhender aussi les interactions du sujet de légitimation avec son environnement. Nous préférons ainsi étudier le processus de construction de la légitimité plutôt que le processus de légitimation.

Nous pouvons dès lors étudier les natures de légitimité identifiées dans les travaux de recherche ainsi que les fondements sur lesquels s'adosse la construction de légitimité. Nous verrons que les travaux sur ce sujet portent principalement sur les organisations.

Section 3. Les théories de la légitimité, natures et sources de légitimité

Les travaux sur la théorie de la légitimité se concentrent essentiellement sur les organisations. Nous pouvons citer les travaux d'Elsbach (2001), Elsbach et Sutton (1992), Haslam (2004), Kostova et Zaheer (1999) et Suchman (1995). Ces recherches montrent que la viabilité organisationnelle est accrue lorsque ses membres considèrent les règles organisationnelles et les autorités en place comme légitimes. Tyler et Blader (2005), en psychologie, démontrent à ce propos que les employés sont plus enclins à suivre les règles et autorités organisationnelles en vigueur lorsqu'ils sont personnellement persuadés qu'elles sont légitimes (Tyler et Blader, 2005).

L'un des arguments phares des théories de la légitimité est de démontrer que cette dernière fournit un « réservoir de ressources » (Tyler, 2006) pour les organisations, institutions ou autorités, qui permet de dépasser les intérêts personnels de ses membres. Cet argument est le fondement du courant des théories stratégiques (1.1).

L'autre hypothèse fondamentale de la théorie de la légitimité développe l'idée que « *de façon à continuer à fonctionner avec succès, les entreprises doivent agir dans les limites que la société identifie comme socialement acceptable »* (O'Donovan, 2002, p 344). Ce présupposé est crucial à la théorie néo-institutionnaliste (1.2).

Le caractère multidimensionnel de la légitimité organisationnelle est décrit par plusieurs auteurs qui ont proposé des typologies. Ces natures de légitimité se rejoignent, quelque soit l'auteur (2).

La légitimité organisationnelle s'obtient après un processus de construction et le sujet de légitimation s'empare ou se réfère à des sources pour fonder sa légitimité, comme par exemple une personne, une ressource, une norme en vigueur dans un groupe social (3).

Enfin le processus de construction de légitimité est examiné dans quelques travaux sur la légitimité organisationnelle (4).

L'étude des théories organisationnelles de la légitimité nous fournit donc un cadre conceptuel appliqué à un individu pour notre étude.

1. Les théories de la légitimité organisationnelle

Pour Suchman (1995), deux approches rendent compte de la question de la légitimité organisationnelle : l'approche stratégique qui aborde la légitimité comme une ressource opérationnelle et l'approche institutionnelle où la légitimité renvoie à des croyances dont s'inspire l'organisation pour modeler son comportement et ses structures (Suchman, 1988).

1.1 La légitimité stratégique

Le courant stratégique des recherches sur la légitimité organisationnelle s'insère plus largement dans la théorie de la dépendance aux ressources (Pfeffer et Salancik, 1978). Cette théorie envisage les organisations en interaction avec leur environnement. Pour Pfeffer et Salancik (1978), afin d'acquérir les ressources nécessaires à son fonctionnement, une organisation doit interagir avec son environnement social et trouver dans celui-ci les ressources vitales à sa pérennité. Dans cette perspective, l'obtention de légitimité va donc permettre à l'organisation l'approbation de la société et lui faciliter l'obtention des ressources utiles. « *L'acceptabilité sociale qui résulte de la légitimité peut être plus importante que la performance économique* » (Pfeffer et Salancik, 1978, p 194).

Les travaux du courant stratégique considèrent, à ce titre, que la légitimité est une ressource opérationnelle (Suchman, 1988) qui se gère, qui s'opérationnalise et qui s'intègre à la stratégie. Les organisations obtiennent cette légitimité de leur environnement et l'utilisent pour atteindre leurs objectifs (Asforth et Gibbs, 1990 ; Dowling et Pfeffer, 1975).

Pour Pfeffer et Salancik (1978), les interactions avec l'environnement impliquent de gérer les demandes des interlocuteurs. Ce sont effectivement ces derniers qui vont évaluer l'efficacité de l'organisation, et par voie de conséquence sa légitimité. La légitimité organisationnelle dépend donc pour partie des réponses apportées aux demandes des acteurs qui sont membres de cet environnement. Ainsi l'organisation dispose de leviers de manœuvre pour influencer la légitimité de ses activités, en gérant sa relation avec ses interlocuteurs.

Pour assurer leur obtention de ressources, les organisations doivent les échanger. Pour ce faire, les organisations essaient de s'engager dans des activités et adopter des comportements qui leur permettent de répondre aux attentes de leur environnement. Cette idée d'adéquation entre les normes sociales et les actions de l'organisation est développée par Dowling et

Pfeffer (1975). Pour ces derniers, la légitimité ne s'obtient que lorsque cette mise en adéquation est opérée.

La perspective néo-institutionnelle, évoquée dans le prochain paragraphe, se focalise davantage sur la construction sociale de cette notion, ce qui ne signifie pas qu'elle exclut pour autant le caractère instrumental de la légitimité.

1.2 La légitimité institutionnelle

La théorie néo-institutionnelle sur la légitimité a commencé à se développer avec l'approche néo-institutionnaliste sociologique de Meyer et Rowan (1977) et s'est enrichie avec les travaux de DiMaggio et Powell (1983) et Zucker (1977). Meyer et Rowan font de la légitimité l'élément central de leur analyse. Pour eux, être légitime signifie être efficace mais aussi se conformer à des mythes institutionnalisés en vigueur dans l'organisation. Dans les sociétés modernes, ces mythes se présentent sous la forme de prescriptions rationnalisées et impersonnelles qui mettent en relation des objectifs et les moyens pour les atteindre (Noël, 2006). Ces règles sont profondément institutionnalisées et quiconque veut y déroger est marginalisé. En fait, l'obtention de la légitimité « *repose sur le caractère subjectif et social de la réalité organisationnelle (…). Dans un environnement institutionnalisé, les organisations légitimes obtiennent un soutien indépendamment de leur valeur intrinsèque (…) : lorsque l'organisation a appris à paraître selon les critères convenus, ses activités réelles peuvent être différentes des apparences, en l'absence de critères pour juger les résultat*s » (Capron et Quairel, 2004, p 26). Par exemple les procédures en vigueur dans les professions sont des exemples de règles institutionnalisées sans que se pose forcément la pertinence technique de ces pratiques. Cette vision du nouvel institutionnalisme permet la construction d'une « *vision réaliste du comportement des organisations* » (Rojot, 1997) et « *explique le comportement humain autant par la recherche de légitimité que sur l'intérêt matériel* » (Noël, 2006). Néanmoins les décideurs ont une marge de manœuvre pour intégrer ces pratiques ou non, si la pression institutionnelle s'oppose à la rationalité technique (Noël, 2006).

La quête de reconnaissance, par la mise en place de structures et de pratiques considérées comme légitimes, est donc au centre de la théorie néo-institutionnelle (Huault, 2002). En affirmant que la légitimité n'est pas seulement une ressource opérationnelle mais plutôt un ensemble de croyances, l'approche néo-institutionnelle souligne l'importance, pour

l'organisation, de se conformer aux règles et aux valeurs sociales de manière à être considérée comme une entité légitime.

Les chercheurs néo-institutionnels démontrent que la légitimité prémunit l'organisation de pressions externes puisque, en intégrant des éléments institutionnalisés, elle devient légitime (Scott et Lyman, 1968). Ainsi dans la théorie néo-institutionnelle, l'isomorphisme conduit à la légitimité (DiMaggio et Powell, 1983 ; Meyer et Rowan, 1977). Les organisations qui se conforment aux stratégies, structures et pratiques apparaissent rationnelles et prudentes dans le cadre du système social et sont donc acceptables (Fligstein, 1991 ; Zucker et Tolbert, 1983). Meyer et Scott (1991, p 168) affirment ainsi que « *la légitimité se réfère au degré de support culturel pour une organisation, qu'elle obtient en justifiant de son existence, de son fonctionnement et de sa juridiction par l'adoption de normes culturelles établies* ».

Ainsi, selon ces auteurs, les forces institutionnelles d'un champ – produites par les différents acteurs socio-économiques - et les pressions que les membres exercent les uns sur les autres - conduiraient à une homogénéisation des comportements des organisations.

DiMaggio et Powell (1983) complètent l'analyse de Meyer et Rowan (1977) et distinguent trois processus d'isomorphisme institutionnel qui conduisent à la conformité organisationnelle, étape nécessaire à l'acquisition de légitimité : les pressions mimétiques, les pressions coercitives et les pressions normatives.

- Le processus **mimétique** montre que les organisations, en contexte incertain, vont d'abord chercher des exemples de modèles qui ont déjà fonctionné. Ainsi elles vont imiter les organisations qui leur semblent les plus légitimes. Cette tendance au mimétisme permet également d'œuvrer en contexte plus certain lorsqu'une innovation, qui assure le succès d'une organisation, est copiée par ses concurrents.

- Le processus **coercitif** consiste à exercer des pressions formelles et informelles sur les autres organisations de l'environnement proche. Ces pressions émanent d'un tiers qui exerce un pouvoir, par les règles qu'il édicte, ou les sanctions qu'il peut prendre, par exemple une association professionnelle.

- Le processus **normatif** se fonde sur les normes qui ne contraignent pas mais qui guident vers la décision. Plus ces normes sont partagées par un grand nombre d'organisations, plus les autres seront obligées de s'y référer.

Les travaux de Suchman (1995) opèrent une synthèse de ces deux approches, instrumentale et institutionnelle de la légitimité, en mettant en évidence des natures de légitimité, à travers notamment une typologie, que nous allons aborder dans la prochaine section.

2. Les natures de légitimité dans les théories organisationnelles

La légitimité est un concept qui comporte plusieurs dimensions, et les catégorisations proposées sont abondantes. Plutôt que d'évoquer des types ou des dimensions de légitimité, nous choisissons de les dénommer « natures de légitimité » en ce sens qu'une légitimité particulière renvoie à une catégorie de référentiel auquel les évaluateurs se réfèrent pour exercer leur jugement.

Nous avons déjà développé notamment les types de croyance en la légitimité définis par Weber (1922) à savoir la légitimité **traditionnelle**, **charismatique** et **rationnelle-légale** (section 1). Nous avons également détaillé les formes de légitimité retenues par Bourgeois et Nizet (1995), à savoir la légitimité du **décideur** et la légitimité de **la pratique** (section 2).

En théorie des organisations, les typologies sont également nombreuses. Ces typologies sont souvent inspirées par les théories de DiMaggio et Powell (1983), notamment sur les pressions émanant de l'environnement institutionnel (Buisson, 2007).

Dans leur recherche, DiMaggio et Powell (1983) décrivent une légitimité obtenue par des comportements isomorphiques (légitimité **institutionnelle**) mais abordent également une légitimité obtenue par le jeu de la concurrence (légitimité **concurrentielle**). « *Les organisations ne rentrent pas seulement en concurrence pour les ressources et les clients, mais aussi pour le pouvoir politique et la légitimité institutionnelle pour sa survie économique et financière* » (DiMaggio et Powell, 1983, p 440).

La première nature de légitimité distinguée de manière récurrente dans les théories organisationnelles est la **légitimité cognitive** par Aldrich et Fiol (1994), Suchman (1995) et Scott (1995).

La légitimité cognitive pour Aldrich et Fiol (1994) est obtenue lorsque l'objet à légitimer est considéré comme « allant de soi » par son environnement. L'objet à légitimer est donc connu de manière factuelle par ses potentiels évaluateurs. Cette légitimité ne donne pas lieu à une évaluation positive ou négative. Elle peut donc être qualifiée d'inévitable (Suchman, 1995).

Pour Jepperson (1991), les organisations obtiennent le statut d'« allant de soi » lorsqu'elles *« sont considérées comme des éléments habituels et fonctionnels de l'environnement social »* (Jepperson, 1991, p 147). L'obtention d'une légitimité cognitive confère en ce sens à l'organisation une dimension habilitante.

Cette nature de légitimité, pour une organisation d'après Suchman (1995), repose sur la cognition ou sur la compréhension qu'ont les acteurs des agissements et comportements de l'entreprise. Pour Scott (2010), ce sont les éléments culturels, construits socialement par des représentations symboliques et cognitives- ils fournissent des cadres indispensables pour élaborer les décisions et les perceptions individuelles- qui sont ici mobilisés dans l'obtention de cette nature de légitimité.

Cette légitimité peut se subdiviser en deux déclinaisons comme schématisé dans le tableau 8.

Légitimité fondée sur	***le caractère compréhensible***	***Le fait d'aller de soi***
Définition	La légitimité provient de la disponibilité des modèles culturels qui fournissent des explications plausibles pour l'organisation et ses efforts.	La légitimité provient du contrôle des acteurs. Dans ce type d'institutions, le désordre est géré et transformé en un ensemble d'intersubjectivités qui submerge les possibles dissidences.
Caractéristiques	Légitimité ponctuelle et plausible d'après les représentations sociales	Légitimité continuelle et inévitable
Auteurs associés	Scott (1991) Wuthnow, Hunter, Bergesen, et Kurzweil, (1984)	Powell (1991), Zucker et Tolbert (1983)

Tableau 8. Caractéristiques de la légitimité cognitive (Suchman, 1995).

Pour Buisson (2005), la légitimité cognitive acquiert ses fondements théoriques dans le domaine de la psychologie sociale (Berger et Luckmann, 1966), ainsi que chez les cognitivistes du courant institutionnel (Meyer et Rowan, 1977). L'organisation doit s'adapter aux compréhensions culturelles informelles partagées dans son environnement pour gagner sa légitimité (Buisson, 2005). Cette compréhension prend forme par des mots, signes et

gestuelles symboliques, rites, etc. (Thomason, 2004). Scott (1995) affirme que dans le système social dans lequel ils agissent, les individus comprennent à la fois qui ils sont (leur identité), mais aussi ce qu'on attend d'eux (leurs rôles). Le jugement se réfère alors aux *« règles qui spécifient quels types d'acteurs peuvent exister, quelles caractéristiques formelles ils doivent posséder, quelles procédures ils peuvent suivre et quelles significations sont associées à leurs actions* » (Scott et Ruef, 1998, p 879). Dans ce cadre, les identités sociales et organisationnelles sont des illustrations de normes et catégorisations cognitives qui indiquent comment les individus doivent se comporter (Lamertz et Baum, 1998).

A titre de synthèse, la légitimité cognitive, quelle que soit l'approche théorique, est décrite comme le résultat d'une appréhension des représentations sociales et culturelles informelles de l'environnement de l'organisation.

La deuxième nature de légitimité mise en relief dans les théories organisationnelles est la légitimité **morale ou normative** (Suchman, 1995 ; Scott, 1995).

La légitimité morale est le reflet d'une évaluation normative positive de l'organisation et de ses activités. En ce sens Suchman la qualifie de démarche de sociotropie (1995).

Elle repose sur une évaluation du caractère approprié pour l'organisation d'une action ou d'une activité. Cette évaluation prend forme par le système de valeurs en vigueur et la conviction « naturelle » de l'évaluateur sur le bien-fondé de l'objet à légitimer. Scott (2010, p 2) la résume par cette question : « *qu'est-il attendu d'une personne telle que moi dans cette situation particulière* ? ».

Suchman (1995) distingue quatre sous-catégories de légitimité morale :

- La **légitimité de conséquence** lorsque les organisations sont jugées sur ce qu'elles accomplissent ;

- La **légitimité procédurale** lorsque les organisations peuvent gagner en légitimité morale en adhérant à des procédures et techniques socialement acceptées (Scott, 1977) ;

- **La légitimité structurelle** lorsque les organisations ont des procédures de contrôle qualité et des procédures qualité ;

- **La légitimité personnelle** lorsqu'elle repose sur le charisme des leaders individuels organisationnels. D'une manière générale, une telle légitimité personnelle est souvent transitoire et idiosyncratique.

Pour Suchman (1995), la légitimité de conséquence (fondée sur la valeur) et procédurale (instrumentale) sont le reflet de la légitimité rationnelle-légale de Weber (1922), alors que la légitimité structurelle s'inspire de la légitimité traditionnelle et la légitimité personnelle de la légitimité charismatique wébériennes.

Scott (1995) décrit une légitimité normative très proche de la typologie de Suchman. La légitimité normative (inspirée de Weber, 1922) fait référence aux « *rôles normatifs qui introduisent une dimension prescriptive, évaluative et obligatoire dans la vie sociale* » (Scott, 1995, p 54). Cette légitimité se fonde sur des systèmes de valeurs et normes sociales. Pour Zimmerman et Zeitz (2002), la légitimité normative naît des « *opinions favorables données par une organisation au sujet d'une autre, qui constituent un vote de confiance dans l'organisation* » (Zimmerman et Zeitz, 2002, p 419).

La troisième légitimité distinguée par Scott (1995, 2010) est la légitimité **réglementaire** qui émanent des règles, et des directives.

La quatrième nature de légitimité identifiée par Suchman (1995) introduit la légitimité **pragmatique** ou **régulatrice**, inspirée de la théorie de l'agence en ce sens qu'elle prend en compte l'intérêt personnel de l'évaluateur.

Cette nature de légitimité est basée sur les calculs, par l'entreprise, des intérêts propres des acteurs les plus proches de l'organisation dans la production des comportements. En quelque sorte, ces interlocuteurs deviennent ainsi des constituants de la firme car leurs requêtes et objectifs propres se trouvent intégrés dans la réflexion des dirigeants de l'entreprise et dans la mise en œuvre de cette stratégie.

Suchman (1995) identifie trois sous-catégories de légitimité pragmatique :

- La légitimité **d'échange** qui repose sur un soutien à la politique organisationnelle. Dans ce type de légitimité, les acteurs soutiennent l'organisation, dans le but de bénéficier d'échanges favorables d'interdépendance ;

- La légitimité **d'influence** où les acteurs soutiennent l'organisation dans le but de servir leurs intérêts au sens large ;

- La légitimité **par « la bonne disposition » :** ce type de légitimité est accordé par les acteurs qui partagent les valeurs de l'organisation. Ils évaluent positivement en légitimité les individus « qui ont leurs intérêts à cœur ». Cette sous-nature de légitimité est proche de celle évoquée par Tixier (1988), la légitimité par les relations humaines.

A titre de synthèse, les natures de légitimité se recoupent plus ou moins dans la revue de littérature en théorie organisationnelle comme le montre le tableau 9.

Auteurs	***Natures de légitimité***			
DiMaggio et Powell (1983)	Légitimité institutionnelle		Légitimité concurrentielle	
Aldrich et Fiol (1994)	Cognitive	Sociopolitique		
Suchman (1995)	Cognitive	Morale		Pragmatique
Scott (1995)	Cognitive	Normative		Réglementaire
Zimmerman et Zeitz (2002)	Cognitive	Sociopolitique Normative	Industrielle	Sociopolitique réglementaire

Tableau 9. Les différentes typologies de légitimité en théorie organisationnelle, adapté de Messeghem et Sammut (2007).

Nous classifions ces natures de légitimité, concernant essentiellement les organisations, suite à notre étude de la littérature en nous appuyant sur une première base de présentation de Buisson et Brasseur (2008) dans le tableau 10. Nous détaillons les natures de légitimité (de second rang) qui se rattachent aux natures de premier rang.

Natures de légitimité majeures	Natures de 1er rang	Natures de 2ième rang	Natures de 3ième rang
Légitimité de la pratique (Bourgeois et Nizet, 1995)	Légitimité pragmatique ou régulatrice (Suchman, 1995)		D'échange (Suchman, 1995)
			D'influence (Suchman, 1995)
Légitimité du décideur (Bourgeois et Nizet, 1995)			Par « la bonne disposition » (Suchman, 1995) ou par relations humaines (Tixier, 1988)
Légitimité de la pratique (Bourgeois et Nizet, 1995)	Légitimité morale ou normative (Scott, 1995 ; Suchman, 1995, Aldrich et Fiol, 1994)	Légitimité Rationnelle-légale (Weber, 1922)	De conséquence (Suchman, 1995)
			Procédurale (Suchman, 1995, Bourgeois et Nizet, 1995)
		Légitimité traditionnelle (Weber, 1922)	Structurelle (Suchman, 1995)
Légitimité du décideur (Bourgeois et Nizet, 1995)		Légitimité charismatique (Weber, 1922)	Personnelle
Légitimité de la pratique (Bourgeois et Nizet, 1995)	Légitimité cognitive (Scott, 1995 ; Suchman, 1995, Aldrich et Fiol, 1994)	Légitimité institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983)	Légitimité compréhensible (Suchman, 1995 ; Scott, 1991 ; Wuthnow, Hunter, Bergesen, et Kurzweil, 1984)
			Légitimité considérée comme allant de soi (Suchman, 1995 ; Powell, 1991 ; Zucker et Tolbert, 1983)
	Légitimité réglementaire (Scott, 1995)		

Tableau 10. Les natures de légitimité dans la revue de littérature, adapté de Buisson et Brasseur (2008)

3. Les sources de légitimité dans les théories organisationnelles

S'il est nécessaire, dans la compréhension du processus de construction de légitimité, de repérer les natures de légitimité dont peut bénéficier l'organisation, il faut également appréhender les ressources auxquelles l'organisation s'adosse pour ce faire. Pour une organisation, il peut s'agir de rendre compte à quelqu'un (médias…), de délivrer un travail conforme à des attentes (consommateurs), de se réclamer d'une validation externe (certifications qualité…).

Quelques sources de légitimité ont déjà été croisées avec des natures de légitimité dans la section précédente pour permettre une catégorisation de ces natures. Les premières sources citées sont celles de Weber (1922). En effet la légitimité rationnelle légale repose sur des **cadres et structures clairement définis (règles, procédures, notes internes**…), alors que la légitimité traditionnelle repose sur l'**appartenance de l'objet à légitimer à un groupe social**. Enfin, la légitimité charismatique wébérienne se fonde sur la **personnalité** de l'individu ou du groupe à légitimer. Ces sources de légitimité permettent une évaluation en **légitimité cognitive**.

D'autres sources de légitimité ont été évoquées, dans les travaux de Suchman (1995), comme la **structure** de l'organisation, la **personnalité de ses membres**, ses **actions** et ses **procédures** ont déjà été citées comme des sources potentielles de cette nature de légitimité.

De manière plus large, pour Deephouse et Suchman (2008), les sources de légitimité sont les acteurs internes et externes qui observent les organisations et les évaluent. Ainsi la légitimité peut se définir comme la perception, par les parties prenantes, que l'organisation est appropriée et qu'elle a le droit d'exercer ses activités- un droit accordé par ses parties prenantes (Bedeian, 1989). La légitimité organisationnelle est donc « *déterminée par ces observateurs de l'organisation qui estiment sa conformité par rapport à un modèle ou un critère spécifique* », (Scott et Ruef, 1998, p 880). Ainsi l'introduction du concept de partie prenante par Freeman (1984) a permis de prendre en considération la diversité des acteurs aux intérêts bien distincts. Pour Buisson (2007, p 4), « *le concept de partie prenante permet alors d'englober tous les ˝légitimateurs˝ de l'entreprise* ». La théorie des parties prenantes fournit donc un premier éclairage sur les sources organisationnelles de légitimité. Une définition fréquemment citée dans les travaux sur le sujet est celle de Freeman (1984, p 52) qui décrit les « stakeholders » comme des individus ou groupes d'individus qui peuvent « *affecter ou être*

affectés par la réalisation d'objectifs organisationnels ». Concrètement, ces parties prenantes, lorsqu'elles sont externes, peuvent être des actionnaires, des clients, des fournisseurs, des salariés, des investisseurs financiers. Pour Mitchell, Agle et Wood (1997), les parties prenantes jouissent de plusieurs attributs décisifs pour la survie d'une organisation :

- le pouvoir d'influencer les décisions organisationnelles ;

- la légitimité dans les relations avec l'entreprise (fondée sur les contrats, échanges, droits légaux et moraux, les bénéfices ou problèmes causés par les actions de l'organisation d'après Beaulieu, 2001) ;

- le caractère urgent des droits revendiqués.

Les parties prenantes peuvent combiner de zéro à trois de ces attributs.

Mitchell et al. (1997) schématisent leur typologie des parties prenantes comme illustré en figure 6 :

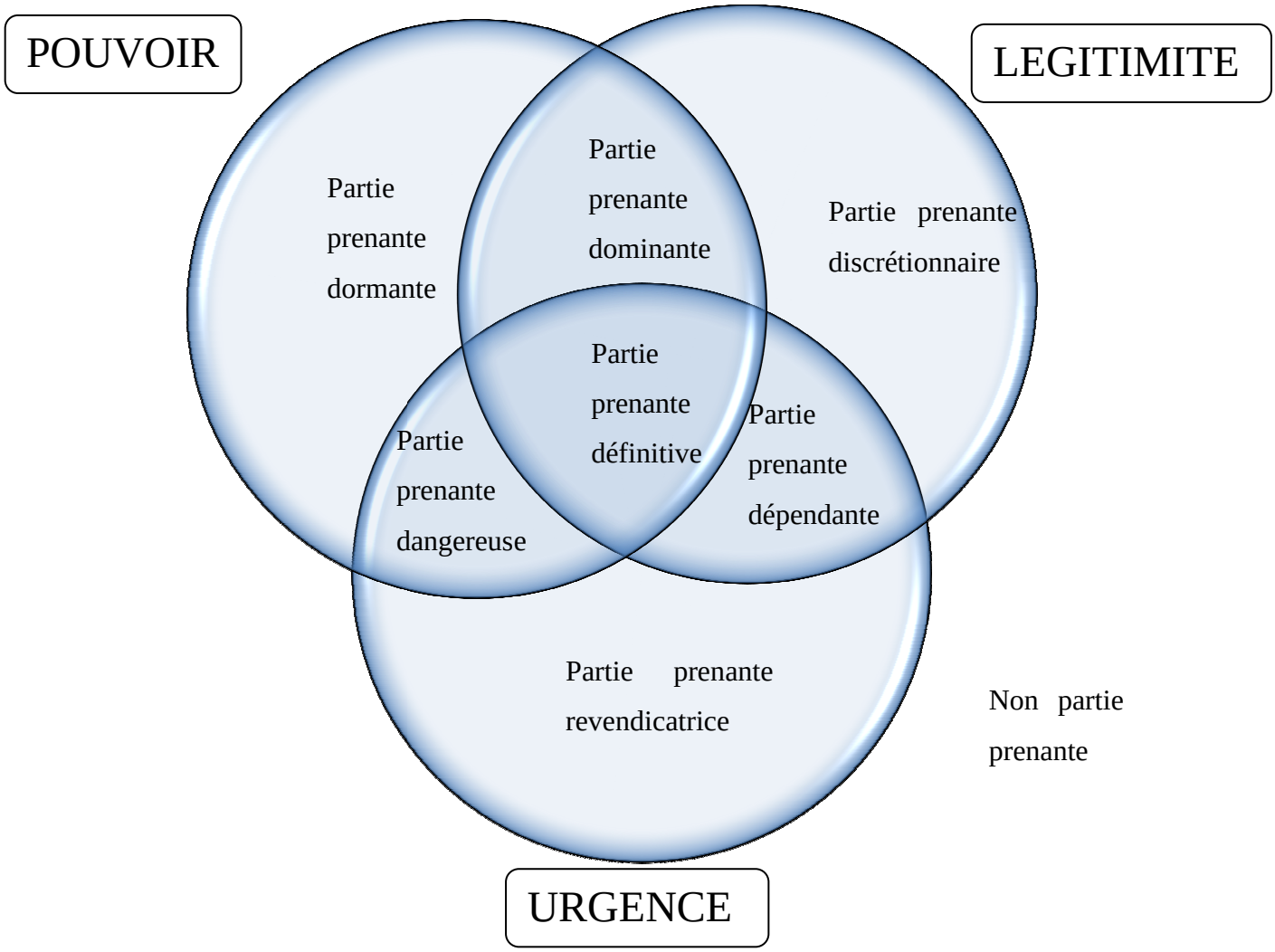


Figure 6. Typologie des parties prenantes, (Mitchell et Al., 1997)

Ainsi une organisation essaiera de répondre prioritairement aux parties prenantes qui peuvent œuvrer à la construction de sa légitimité. En effet, l'entreprise reçoit de nombreuses réclamations de son environnement et doit répondre par priorité. Ce choix n'est pas neutre dans le succès de l'organisation. Pour Mitchell et al. (1997), il est crucial d'appréhender comment les gestionnaires font ce choix eu égard aux demandes des parties prenantes.

Pour Beaulieu (2001, p 44), la théorie des parties prenantes facilite l'analyse de la légitimité des attentes des intéressés. « *En analysant la légitimité et le pouvoir des intéressés, les gestionnaires seront davantage en mesure de prioriser les intéressés les plus influents pour l'organisation et de développer des stratégies mieux ciblées* ».

Meyer et Scott (1983, p 201) distinguent précisément les parties prenantes qui « *ont la capacité de mobiliser et de confronter l'organisation* » sur ses aspects culturels spécifiques.

Les recherches sur les sources de légitimité organisationnelles regroupent ces parties prenantes sous le qualificatif de « **Société** » (Zucker et Tolbert, 1983). Dans le courant néo-institutionnaliste, le nombre d'évaluateurs positifs est relié à la légitimité d'une organisation. D'autres sources de légitimité organisationnelle sont dénombrées par Deephouse et Suchman (2008) comme les **médias** et les **relations inter-organisationnelles**. En effet d'après Galaskiewicz (1985), un sujet devient légitime lorsqu'il est relié à d'autres sujets légitimes. Ainsi des dons à des œuvres caritatives, des alliances stratégiques ou des mandats croisés dans les conseils d'administration sont des exemples de sources de légitimité organisationnelle. Zimmerman et Zeitz (2002) vont dans le même sens lorsqu'ils constatent que **l'ensemble des entreprises d'un même secteur industriel** constitue une potentielle source de légitimité pour ses membres car une entreprise de ce secteur peut utiliser les standards industriels, les normes, les pratiques et la technologie, ainsi que l'expérience des autres membres, ce qui peut lui permettre d'acquérir de la légitimité.

Il ne faut pas occulter les **évaluateurs internes** pour autant (Scott et Ruef, 1998 ; Glynn et Abzug, 2002) car leur degré d'information et le lien avec l'organisation est différent des évaluateurs externes. De ce fait les perceptions et les évaluations qui en résultent sont multiples. Ainsi pour Buisson (2007, p 4), « *la légitimité d'une pratique n'est pas qu'évaluée par les parties prenantes externes, qui fournissent des ressources financières notamment, ni dictée par les "gourous" du management. Les parties prenantes internes à l'organisation (salariés, membres) et leur acceptation des pratiques de gestion vont indubitablement conditionner la bonne intégration de ces dernières* ».

D'autres auteurs, en dehors du cadre d'analyse par les parties prenantes, apportent des éclaircissements sur les sources de légitimité organisationnelle.

Ainsi Ramonjy (2005) évoque la **taille** de l'organisation et la **nature** de ses activités comme de potentiels facteurs de légitimité.

Nous constatons également, au fil de notre revue de littérature, que quelques auteurs citent les stratégies de légitimation des entreprises comme des potentielles sources de légitimité. Ceci s'applique à Zimmerman et Zeitz (2002, p 14) qui affirment qu'« *une nouvelle entreprise peut aussi construire sa légitimité en activant de multiples sources simultanément. Par exemple une nouvelle entreprise peut construire sa légitimité cognitive en recrutant des cadres hautement qualifiés et en même temps construire sa légitimité normative en prenant*

part à des actions d'intérêt général ». Brummer dans son article de 1991 dénomme indifféremment stratégies et fondements. Nous préférons, toutefois, dans notre cadre conceptuel, bien différencier les sources de légitimité dont il faut s'emparer, des actions intentionnelles entreprises pour se légitimer (stratégies de légitimation) car nous avons mis en évidence que la définition des sources de légitimité est bien dissemblable de celle de la légitimation.

Le tableau 11 schématise les sources de légitimité organisationnelle décrites ci-dessus :

Sources de légitimité de premier rang	***Sources de légitimité de deuxième rang***
Acteurs : Internes (Salariés, membres) Externes (Média, Société)	Attentes Représentations culturelles
Structures et cadres rationnels	Procédures Normes
Sujet de légitimation : l'organisation	Relations inter-organisations Appartenance à un groupe et relations intra-groupe Personnalité de ses membres Structure Actions de l'organisation Taille Nature des activités

Tableau 11. Les sources de légitimité organisationnelle

4. Des processus de construction de la légitimité organisationnelle à ceux de la légitimité individuelle

Comment la légitimité des organisations se construit-elle ? Nous avons déjà souligné que la légitimité résulte d'un processus. Cette section doit nous permettre de comprendre les étapes de la construction de la légitimité d'une organisation afin de nous fournir un cadre conceptuel pour notre analyse exploratoire.

L'étude des processus pour Van de Ven (1992, p 169) réside dans l'analyse de « *séquences d'évènements qui décrivent comment les choses évoluent dans le temps* ». L'une des spécificités de ces études pour Pettigrew (1997) est qu'elles ne peuvent s'analyser en se référant seulement à une organisation. Elles doivent aussi tenir compte de contextes qui sont « *délimitants et délimités* » (Pettigrew, 1997, p 338).

Ceci peut expliquer que les études sur la construction de la légitimité organisationnelle, évaluative et cognitive notamment, sont très limitées, alors même qu'elles sont indispensables à la création et au maintien des organisations (Golant et Sillince, 2007).

Pour Suchman (1995, p 585), la diversité des dynamiques de légitimité ouvre de larges possibilités de marges de manœuvre pour les managers dans un contexte culturel donné. Et conscient qu' « *aucune organisation ne peut totalement donner satisfaction à ses parties prenantes* », il propose une approche du processus de construction de la légitimité en trois phases successives : gagner, maintenir et restaurer sa légitimité. Cette vision du processus est très proche de celle proposée par Ashforth et Gibbs (1990).

Le premier défi, pour les organisations qui se lancent dans une nouvelle activité, est d'obtenir l'**acceptation** par les parties prenantes de leurs produits ou services pour leurs caractéristiques. Il s'agit donc d'être admis dans de nouveaux secteurs d'activités ou de légitimer de nouvelles opérations. Suchman (1995) dénombre trois types de stratégies pour obtenir cette légitimité :

- faire des efforts pour se conformer aux valeurs préexistantes dans l'environnement actuel de l'organisation ;
- choisir, parmi des environnements multiples, celui qui considérera leur légitimité comme acquise et allant de soi ;
- manipuler la structure environnementale en promulguant de nouvelles explications de la réalité sociale.

Ces trois stratégies mélangent des actions de changement organisationnel et des actions de communication visant à persuader les interlocuteurs.

Le deuxième défi consiste dans le **maintien de la légitimité**. D'après Ashforth et Gibbs (1990), une fois que la légitimité est accordée, les managers auraient tendance à la prendre pour acquise. Les actions de l'entreprise visant à se légitimer deviennent alors routinières. Trois aspects de la légitimité la rendent difficile à maintenir pour Suchman (1995) :

- les parties prenantes sont hétérogènes ;
- la stabilité entraîne la rigidité ;
- l'institutionnalisation peut produire de l'opposition.

En ce sens, les managers doivent garder à l'esprit que la légitimité n'est pas une possession organisationnelle et n'est jamais acquise.

Suchman (1995) propose des stratégies possibles pour conserver cette légitimité. Ces stratégies sont divisées en deux groupes : la perception du changement à venir et la protection des accomplissements passés.

Le troisième défi est **de restaurer une légitimité déclinante**. Ainsi, l'organisation qui est confrontée à une crise de légitimité, doit rétablir la confiance des parties prenantes, qui sont multiples et interdépendantes.

Les stratégies déjà utilisées dans les phases de construction et de maintien de légitimité peuvent être redéployées. Toutefois, la littérature en la matière, d'après Suchman (1995), suggère d'opérer des ruptures immédiates pour restaurer la légitimité et cite trois axes d'action :

- normaliser les comptes ;
- restructurer ;
- ne pas s'affoler.

Toutefois, cette approche du processus de construction de la légitimité s'appuie essentiellement sur des stratégies de légitimation.

Nous avons déjà précisé que l'étude des seules stratégies de légitimation se limite à analyser des intentions et la mise en œuvre individuelle de ces dernières. Pour bien appréhender les processus de construction de la légitimité d'une organisation, il faut aussi examiner les interactions de l'organisation avec son environnement et la manière dont les interlocuteurs la

perçoivent et réagissent à ces stratégies de légitimation. Plus précisément, il s'agit de tenir compte, dans l'étude du processus de la construction de la légitimité, pour une organisation comme pour tout autre sujet de légitimation, des dynamiques intra-individuelles qui aboutissent à un jugement de légitimité. Il nous faut donc analyser comment, au niveau individuel, une personne porte un jugement de légitimité sur le sujet de légitimation.

Les travaux de Tost (2011) répondent à ce besoin d'analyse en ce sens qu'ils abordent le processus de construction de légitimité au niveau individuel. En effet, Tost affirme que la légitimité a beau être un phénomène collectif, la compréhension à un niveau plus micro des dynamiques de jugement de légitimité est fondamentale. « *Les jugements et les perceptions individuels constituent le micromoteur qui guide les comportements et qui influence les interactions entre individus. Ces dernières forment la légitimité collective et la réalité sociale* » (Powell et Colyvas, 2008, cités par Tost, 2011, p 687). Tost souligne que les recherches en la matière s'intéressent essentiellement aux interactions entre individus qui créent la réalité sociale (Zucker 1977) et à la manière dont les individus utilisent la rhétorique pour influencer les processus de changement organisationnel (Vaara et al., 2006).

La légitimité collective, selon Tost (2011), diffère néanmoins de la légitimité individuelle puisqu'un individu peut ne pas juger un objet légitime et néanmoins reconnaître que d'autres accordent cette légitimité. En ce sens, le jugement collectif prend le pas au niveau social sur le jugement du seul individu.

Au niveau individuel, les natures de légitimité auxquelles les évaluateurs de la légitimité se réfèrent pour exercer leur jugement, sont comparables aux natures mises en évidence pour les organisations. Tost (2011) met en évidence, notamment dans les travaux en psychologie, une dimension morale de la légitimité, ainsi que des dimensions cognitives et réglementaires. Il rappelle également, à travers une revue de littérature que la légitimité pragmatique décrite par Suchman (1995) se confond avec la légitimité instrumentale distinguée par les travaux en psychologie. *« Une vision instrumentale de la légitimité affirme que les entités seront jugées comme légitimes lorsqu'elles sont perçues comme en train de promouvoir les intérêts matériels de l'individu* » (Tost, 2011, p 690). Néanmoins la dimension **relationnelle** de la légitimité, explorée par les psychologues, d'après Tost (2011, p 690), n'est pas analysée dans les travaux organisationnels la concernant. Elle se construit collectivement à travers le fait que l'individu se voit accorder « *du respect, de la dignité et un statut à travers son appartenance au groupe* ».

Tost propose spécifiquement d'analyser le processus de jugement en légitimité porté par un individu. La légitimité se construit par un processus de jugement en trois étapes, schématisé en figure 7.

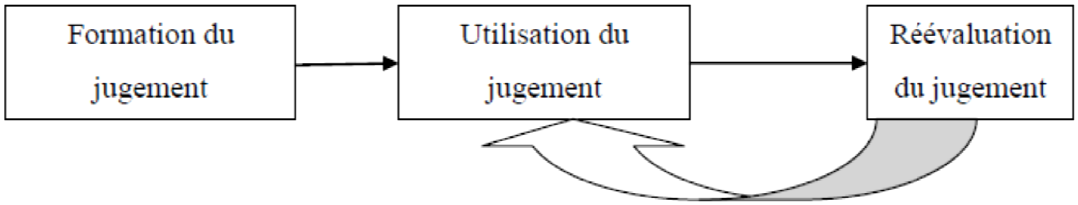


Figure 7. Le processus d'évaluation de la légitimité, Tost (2011)

Dans la phase initiale, les individus portent un jugement sur la légitimité en analysant les informations de manière **évaluative** ou **passive**.

Dans la phase de formation du jugement, lorsque l'individu a recours à un **mode évaluatif**, il mobilise les référentiels se rapportant aux légitimités d'ordre pragmatique, relationnel et moral. L'évaluateur est ici à la fois acteur pour délivrer une évaluation de l'entité, et activement engagé dans un processus conscient pour construire un jugement. Comment l'individu priorise les référentiels ? D'après la littérature, cela dépend essentiellement de son identification sociale au groupe c'est-à-dire du degré de construction de son identité propre au sein du groupe. Ainsi, les individus qui sont étroitement reliés au groupe, en termes d'identité personnelle, auront d'abord recours à un référentiel relationnel, voire moral. A l'inverse, les individus qui construisent leur identité en dehors du groupe social ont recours à un référentiel pragmatique.

Si l'individu évalue la légitimité par un **mode passif** dans cette phase initiale, les individus forment un jugement par le biais de raccourcis cognitifs. En d'autres termes ils estiment qu'une entité est légitime car elle est conforme aux normes et schémas culturels en vigueur dans son environnement ou par ces deux modes. Les individus s'approprient les jugements des autres plutôt que de construire leur propre appréciation. Les recherches en psychologie (Lieberman, 2003) montrent que le mode passif est plus mobilisé par les individus que le mode évaluatif. Lorsque l'individu dispose de normes disponibles ou de référentiel cognitif, il n'amorce pas de processus actif d'évaluation de la légitimité de l'entité. Quoiqu'il en soit, par la mobilisation de ces référentiels, l'évaluateur individuel parvient à formuler une évaluation globale de la légitimité de l'entité.

La deuxième phase de la construction du jugement en légitimité consiste à agir en fonction de l'évaluation initiale. L'individu agit et intègre cette évaluation. Il considère ce jugement initial comme un guide dans l'interprétation de nouvelles informations concernant l'entité. Pour Tost (2011), l'individu mobilise alors un référentiel cognitif pour traiter les données concernant l'entité. Il conserve donc durant cette phase son jugement initial et maintient le « statu quo ».

Il est toutefois envisageable que l'individu revoie son appréciation de légitimité. L'évaluateur peut souhaiter engager un processus d'appréciation de la légitimité, sans toutefois nécessairement réviser son jugement. L'individu a alors recours à un mode évaluatif pour formuler son évaluation. Pourquoi sort-il de son cadre cognitif ? L'explication avancée par Tost (2011) se réfère à la théorie du **paradoxe de l'acteur enraciné** (traduction retenue pour « embedded agency »). Cette théorie soulève l'ambiguïté d'une situation où l'individu construit son environnement et néanmoins est déterminé par l'environnement dans lequel il se trouve enraciné. Les travaux en psychologie démontrent qu'il s'extrait de la phase d'utilisation du jugement pour réévaluer son jugement lorsque des mécanismes d'alarme sont activés dans ses mécanismes de pensée. Ainsi des évènements négatifs exogènes à l'entité sociale, tels des changements technologiques ou des offensives concurrentielles, peuvent amener ces mécanismes d'alarme à se déclencher. Pour Tost (2011), des évènements personnels individuels, tels la perte d'un emploi ou une maladie, peuvent aussi conduire à une révision du jugement de légitimité. Des contradictions entre plusieurs environnements dans lesquels évolue l'individu peuvent aussi l'amener à déclencher une nouvelle phase d'évaluation. Enfin il est capable de mécanismes réflexifs qui lui permettent consciemment de prendre de la distance par rapport à des normes en vigueur. Quelques individus seraient d'ailleurs prédisposés à remettre en cause les schémas cognitifs en vigueur.

Le processus de construction de l'évaluation de la légitimité au niveau individuel est schématisé en figure 8.

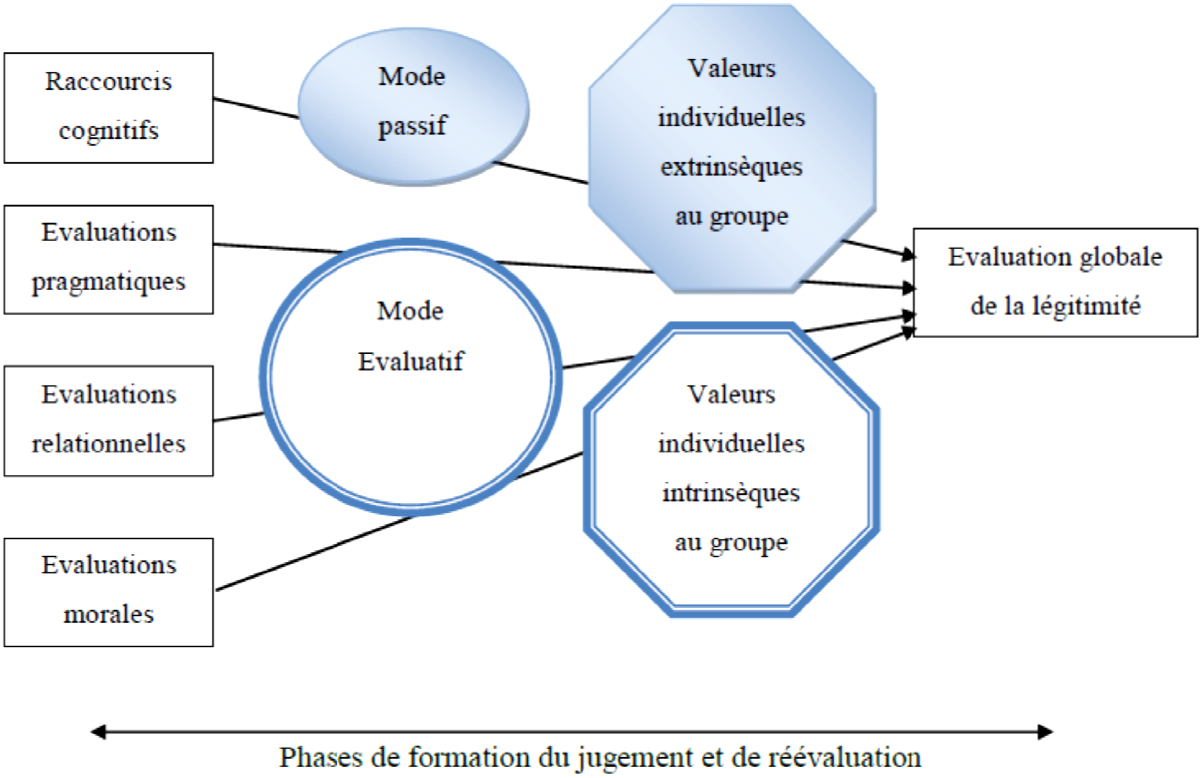


Figure 8. Les phases du processus de construction et de réévaluation du jugement en légitimité à l'échelle individuelle, d'après Tost (2011)

Les travaux de Tost nous permettent de faire le lien entre le processus de construction de la légitimité organisationnelle et celui de la légitimité individuelle. Du point de vue individuel, les natures de légitimité, c'est-à-dire les référentiels mobilisés par les évaluateurs, sont similaires à ceux étudiés pour les organisations. En effet le processus de construction de légitimité organisationnelle résulte de dynamiques de jugement individuel. Bien que la légitimité soit finalement un phénomène collectif, les référentiels et sources auxquels elle s'adosse ne peuvent se comprendre qu'en revenant à l'échelon individuel, par la compréhension des jugements et perceptions qui en sont le « micromoteur » (Powell et Colyvas, 2008). Bourgeois et Nizet (1995) affirment en ce sens que la légitimité comporte une dimension psychologique. Elle induit donc une « *perception, un jugement, une évaluation de la part de l'acteur* » (Bourgeois et Nizet, 1995, p 36). Les natures de légitimité, mises en évidence pour une organisation, prennent donc forme à un niveau plus micro, c'est-à-dire individuel. Nous retenons en ce sens, dans notre modèle conceptuel de la construction de la légitimité individuelle, les natures de légitimité pragmatique, morale, cognitive et

réglementaire, puisqu'elles sont le point de départ de la constitution des natures de légitimité organisationnelles.

Qu'en est-il des sources de légitimité sur lequel peut s'adosser un individu ? Pour Zimmerman et Zeitz (2002, p 416), il est avéré que *« la légitimité existe finalement uniquement pour son évaluateur »*. Sur quoi repose cette évaluation ? D'après Bitektine (2011), l'évaluateur sélectionne la forme la plus appropriée de jugement, en fonction du contexte et des objectifs de son évaluation, puis conduit une recherche d'information sur les caractéristiques de l'objet en légitimité, en l'occurrence l'organisation dans son étude. Enfin l'évaluateur jauge la fiabilité des données collectées et délivre son jugement.

L'une des sources de légitimité organisationnelle, que nous avons mises en évidence dans ce chapitre, à savoir les acteurs internes et externes, s'intègrent de fait dans cette perspective d'évaluation.

Peut-on retenir pour un individu, les autres sources de légitimité organisationnelles identifiées, à savoir les structures et cadres rationnels et l'individu lui-même ?

Dans la mesure où nous avons précisé que les natures de légitimité cognitive, morale ou normative et réglementaire étaient opérantes pour la construction de la légitimité individuelle, il en découle que les structures et cadres rationnels dans lesquels évolue l'individu sont des sources de légitimité potentielles. Le même parallèle peut être fait entre légitimité pragmatique et sa principale source de légitimité potentielle : l'individu lui-même.

Enfin, pour un individu en contexte organisationnel, ce qui est le cas du contrôleur de gestion, les caractéristiques de l'organisation, à savoir sa taille, son activité, la personnalité de ses membres, son appartenance à un groupe, etc., peuvent être des fondements de légitimité non négligeables.

Ces quelques développements, sur le processus de construction de la légitimité organisationnelle puis individuelle, nous amènent à proposer un cadre conceptuel adapté au sujet de légitimation individuelle, qui est celui retenu dans notre recherche. La figure 9 présente ce cadre d'analyse, qui constitue notre cadre conceptuel à priori.

En conclusion, dans ce travail sur la légitimité d'un individu, et en nous inspirant des théories organisationnelles, nous considérons que la légitimité individuelle est l'acceptation au sein d'un groupe donné d'un sens commun accordé aux actions de cette personne. Ainsi la

légitimité individuelle se manifeste dans l'utilité des actions et par les principes au nom desquels cette personne agit dans un contexte donné. L'individu construit sa légitimité en se confrontant à l'évaluation de ses interlocuteurs. Il joue un rôle actif dans cette construction en usant de stratégies de légitimation et en s'adossant à des sources potentielles de légitimité (les attentes et représentations des évaluateurs, les structures et cadres rationnels en vigueur dans l'organisation, et les caractéristiques de l'organisation, mais aussi l'individu lui-même). Mais ces stratégies sont d'abord la traduction d'une intentionnalité de devenir légitime et doivent aussi tenir compte des représentations des interlocuteurs. En ce sens, les stratégies de l'individu ne le conduisent pas nécessairement à la légitimité. Il doit aussi tenir compte des impressions et des attentes de ses évaluateurs. Ces stratégies s'inscrivent dans un jugement sur le rôle joué par le sujet de légitimation. Pour autant, les stratégies mises en œuvre à titre individuel, même si elles répondent aux exigences des évaluateurs, ne lui garantissent pas de devenir légitime sur tous les référentiels. Certaines stratégies peuvent ne pas avoir d'incidences sur l'évaluation de légitimité, ou avoir un impact négatif, contraire à l'objectif initial. Qui plus est, l'individu peut être légitime sur certaines natures de référentiels adoptés par ses évaluateurs (morale, cognitive, pragmatique notamment) et ne pas l'être sur d'autres. Aussi, le processus de construction de légitimité se forme également à travers le processus d'évaluation des personnes qui accordent cette légitimité individuelle en interaction avec les stratégies de légitimation de l'individu à légitimer.

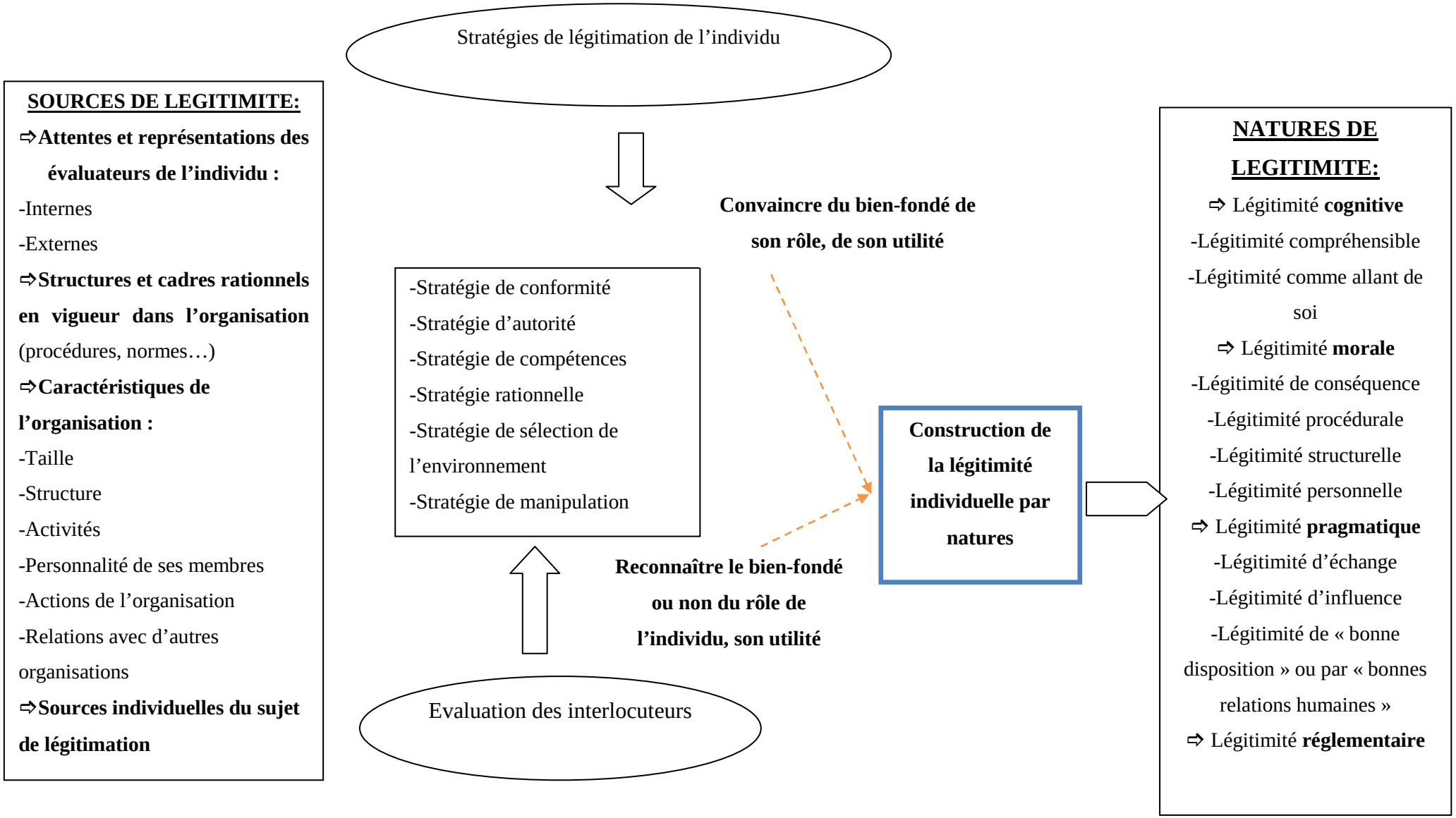


Figure 9. Cadre d'analyse du processus de construction de la légitimité individuelle dans l'organisation

Conclusion de la section :

L'objet de la section 3 était d'examiner les travaux sur la légitimité, souvent centrés sur les organisations.

Nous avons décrit les courants majeurs en matière de théories de légitimité organisationnelle, à savoir le **courant stratégique** et la **pensée institutionnelle**.

Les travaux stratégiques considèrent que l'organisation, pour gérer et obtenir des ressources, doit obtenir de la légitimité. Les auteurs représentatifs de ce courant sont notamment Ashforth et Gibbs (1990) et Dowling et Pfeffer (1975).

Le deuxième type de théorie de légitimité, décrite dans la revue de la littérature, est la légitimité institutionnelle qui implique, pour une organisation, de se conformer aux mythes institutionnalisés en vigueur dans l'organisation.

Nous avons également rappelé qu'il n'existe pas une mais des légitimités. En ce sens une légitimité particulière s'adosse à un référentiel donné mobilisé par les évaluateurs lorsqu'ils exercent leur jugement. Nous avons donc distingué plusieurs « **natures** » de légitimité, notamment la légitimité **cognitive**, **morale**, **pragmatique**, ou **réglementaire** en étudiant les travaux de Suchman (1995) et de Scott (1995), mais également d'Aldrich et Fiol (1994), et Zimmerman et Zeitz (2002).

La revue de littérature nous a aussi permis de distinguer les sources de légitimité mobilisées par l'organisation pour construire les natures de légitimité.

Enfin nous avons examiné les modèles théoriques proposés sur le processus de construction de légitimité pour les organisations, à travers les travaux de Suchman (1995) et avons choisi d'approfondir les processus de construction au niveau individuel. En effet les travaux de Tost (2011) optent pour une étude du processus de la construction de la légitimité, pour une organisation, comme pour tout autre sujet de légitimation, par les dynamiques intra-individuelles qui aboutissent à un jugement de légitimité.

Un cadre conceptuel du processus de construction de la légitimité individuelle est proposé à titre de conclusion.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Comment se construit et évolue la légitimité individuelle du contrôleur de gestion en situation dans une organisation ? Afin d'apporter des éléments de réponse à cette question, ce premier chapitre propose une approche conceptuelle de la légitimité en revenant aux origines du terme puis en étudiant à travers les théories de la légitimité, notamment organisationnelle, les natures, sources et les stratégies de légitimation.

La légitimité s'avère un objet d'études difficilement appréhendable, au caractère mouvant et ambigu. En effet, nous avons choisi de la définir **comme la reconnaissance d'un droit à agir, octroyé par soi-même et par les autres**. Elle est donc issu d'un **construit social** qui relève de la conscience humaine.

La légitimité correspond à une évaluation sociale qui se fonde sur des principes auxquels le ou les évaluateur(s) attribue(nt) de la valeur. Elle peut donc se concevoir comme un **processus de confirmation d'évaluation, argumenté par l'individu légitimé et par ses évaluateurs**. La légitimité résulte donc d'un jugement collectif qui s'applique à un objet individualisé. Il en découle une multiplicité des sources et des référentiels à l'aune desquels elle s'apprécie.

Enfin la légitimité peut s'assimiler à une construction permanente du sujet de légitimation qui se fonde sur l'action, notamment en contexte professionnel. L'individu est donc placé au cœur du processus par son intentionnalité d'être légitime. Il met en œuvre, en ce sens, des stratégies de légitimation. Ces stratégies peuvent s'avérer fructueuses, mais d'une manière plus générale, les sources légitimatrices auxquelles s'adosse la construction de légitimité peuvent s'avérer positives, négatives, et fluctuantes car elles sont sensées influencer la perception que les évaluateurs se font de la légitimité. L'étude de ce processus de construction suppose donc d'examiner les **interactions entre les évalués et leur environnement.**

La réponse et l'évaluation de l'environnement sont tout aussi fondamentales à la compréhension du processus de construction de la légitimité sur le long terme. Nous avons retenu les travaux de Tost (2011) pour analyser les évaluations des acteurs et appréhender, comment au niveau individuel, une personne porte un jugement de légitimité sur le sujet à légitimer. Tost propose notamment de décortiquer cette évaluation en trois phases : comment se forme le jugement, comment est-il utilisé par l'individu puis réévalué ?

Ces travaux organisationnels nous ont permis de proposer un cadre conceptuel a priori, adapté au processus de construction de légitimité pour un individu dans un cadre organisationnel.

Ce cadre général d'analyse de la construction de la légitimité dans une organisation doit être adapté, dans la suite de notre étude, à la situation particulière du contrôleur de gestion. Ceci permettra notamment de préciser comment des évaluateurs en légitimité peuvent aussi s'avérer de potentielles sources pour le contrôleur. Le chapitre suivant permettra également d'appréhender le recours aux sources de légitimité par le contrôleur pour être évalué sur tel ou tel référentiel de légitimité.

CHAPITRE 2 : CONSTRUCTION DE LA LÉGITIMITÉ PROFESSIONNELLE, LE CAS PARTICULIER DU CONTRÔLEUR DE GESTION

Introduction

« Les contrôleurs de gestion ne se ressemblent pas. Chacun a pu en faire l'expérience au hasard des rencontres et des contacts professionnels : ce sont des individus fort différents par leur caractère, leur façon de travailler, les priorités qu'ils se donnent dans leur travail, et pourtant tous font en théorie le même métier… » (Chiapello, 1990a, p 7).

La légitimité individuelle est l'acceptation, au sein d'un groupe donné, d'un sens commun accordé aux actions d'un individu de ce groupe. Appliquée à un contexte professionnel (Beaulieu, 2001), la légitimité désigne **la reconnaissance de la validité des actions d'un individu par ses interlocuteurs professionnels, et s'inscrit dans une évaluation sur le rôle joué** (cf. chapitre 1, section 3, 4., figure 9), **étayé par une représentation collective professionnelle**. Pour cet individu, l'obtention d'une légitimité représente le moyen de conforter une marge de manœuvre nécessaire pour asseoir sa trajectoire personnelle. En effet, les remises en cause de sa mission, de ses actes, de sa personnalité tendent alors à s'atténuer car la légitimité va de pair avec la confiance des interlocuteurs et la démonstration de son utilité.

Certains métiers nécessitent des efforts plus importants pour se légitimer que d'autres. Qu'en est-il des contrôleurs de gestion, dont les profils sont extrêmement variés ? A notre connaissance, si quelques articles sur les contrôleurs évoquent des stratégies de légitimation (Bessire, 1995 ; Lambert et Sponem, 2003 ; Morales et Pezet, 2010 ; Siegel et al., 2003 ; Lambert et Morales, 2009), il n'existe pas de travaux qui leur sont dédiés, qui structurent les sources et les natures de légitimité, ni qui envisagent le processus de construction de sa légitimité.

Dans ce chapitre, nous montrerons, après un rappel des objectifs initiaux de la démarche de contrôle de gestion, que la fonction à laquelle il est rattaché traverse une crise de légitimité en France. Nous établirons ensuite une synthèse sur le métier de contrôleur à travers la revue de littérature existante, notamment en termes de représentation collective professionnelle de son rôle, et des attentes de ses interlocuteurs (Section 1). Puis nous tenterons de catégoriser les natures et sources de légitimité du contrôleur de gestion, ainsi que les stratégies de légitimation évoquées dans la revue de littérature (Section 2).

Section 1. Le contexte de l'étude : le degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion, la profession de contrôleur et la représentation collective de son rôle

Qu'entendons-nous par fonction de contrôle de gestion ? Pour Lambert (2005, p 15), la fonction de contrôle de gestion est un construit, c'est-à-dire *« l'agrégation de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion »*. Elle désigne donc l'ensemble des contrôleurs de gestion réunis sous un même regroupement organisationnel. Le contrôle de gestion pour sa part, consiste en une méthodologie et une démarche applicable dans les organisations. *« L'initiateur et l'utilisateur, le principal acteur de ce processus de contrôle »* en est le manager, alors que la fonction de contrôle, l'ensemble des contrôleurs mettent plutôt en place les dispositifs (Livian et Sokoloff, 2003, p 116).

Afin d'appréhender le degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion, nous préciserons les objectifs initiaux de la méthode, incontournables pour les managers des organisations (1.1). Cette dernière est d'ailleurs remise en cause sous sa forme classique depuis les années 1980, ce qui peut avoir des incidences sur son degré de légitimité (1.2.1). La fonction souffre d'un stéréotype négatif qui rejaillit sur les contrôleurs de gestion (1.2.2). La méthode, elle-même, se confronte au culturalisme français (1.2.3).

Après avoir clarifié les termes de métier, fonction, profession, inhérents à l'étude du travail d'un individu (2.1), et la notion de légitimité professionnelle individuelle (2.2), nous examinerons comment le contrôleur de gestion est perçu, en tant que membre d'une profession (2.3). Nous étudierons ensuite quelles sont les attentes vis-à-vis de la profession de contrôleur, dans ce contexte mouvant (2.4).

1. Le degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion

Pour comprendre le contexte autour de la fonction, il nous faut aborder trois principaux éléments. Tout d'abord, nous rappellerons les objectifs initiaux de la démarche (1.1). Ensuite, nous exposerons les interrogations sur la démarche (1.2.1), les stéréotypes autour de la profession (1.2.2) et les spécificités culturelles françaises (1.2.3) qui conduisent à s'interroger sur le degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion en France.

1.1 Des objectifs initiaux de la démarche, incontournables pour le management d'une organisation…

D'après Anthony (1965, p 17), « *Le contrôle de gestion ou ″management control″ est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». Cette définition de la démarche de contrôle de gestion met l'accent sur la bonne gestion des ressources allouées en fonction des objectifs. Anthony (1965) distingue notamment trois processus dans l'entreprise pour assurer son fonctionnement :

- la planification stratégique ou contrôle stratégique ;
- le contrôle de gestion ("management control") qui est un processus d' « *ajustement entre managers* » d'après Bouquin (2005, p 9) ;
- le contrôle opérationnel ou contrôle d'exécution qui est en charge du détail des tâches confiées aux exécutants.

Cette définition initiale d'Anthony, jugée trop réductrice dans les années 80, est revue par ce dernier qui incorpore le contrôle de gestion dans la réalisation de la stratégie de l'organisation. « *Il est un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (*Anthony, 1988, p 10).

Dans les années 90, Simons (1995, p 5) conçoit plutôt le contrôle de gestion en lien avec l'information. Le contrôle de gestion réside dans « *les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». L'auteur cherche notamment à comprendre comment les managers équilibrent l'innovation et le contrôle. Il propose en ce sens une typologie des systèmes de contrôle de gestion pour appréhender comment les managers contrôlent la stratégie.

Pour Chatelain-Ponroy et Sponem (2007), trois orientations communes peuvent être retenues des définitions d'Anthony et de Simons. Le contrôle de gestion est une démarche qui permet la diffusion d'une culture économique dans l'organisation, en puisant dans les données comptables, mais pas exclusivement. Le contrôle de gestion permet la « traduction » de la stratégie au niveau opérationnel. Enfin il peut être qualifié d'outil de direction par objectifs,

notamment par centres de responsabilité. Ces objectifs sont incontournables pour les managers des organisations.

Toutefois, Bessire et Nifle (1996, p 1) remarquent qu'appréhender « *le contrôle de gestion est un exercice particulièrement difficile, tant les pratiques au sein des entreprises et les conceptions exposées dans divers ouvrages et articles recouvrent des notions variées. Tantôt l'expression contrôle de gestion reçoit une acception si large qu'il devient difficile de faire la différence avec la gestion ou avec le contrôle en général, tantôt au contraire cette expression est interprétée d'une manière tellement restrictive que l'on pourrait imaginer que cette fonction se limite à la mise en œuvre de méthodes et d'outils standardisés* ». En ce sens, de nombreuses typologies de contrôle ont été proposées dans la littérature, comme celles d'Ouchi (1980) et Hofstede (1981), à la suite de celle, fondatrice, d'Anthony (1965).

Chiapello (1996, p 57) a notamment proposé une synthèse des objets de contrôle en posant la question de savoir sur quoi s'exerce le contrôle. Il ressort de son étude que le contrôle est une démarche incontournable pour le management d'une organisation, parfaitement intégrée dans son fonctionnement, car il s'agit de maîtriser : les comportements, les résultats, les actions, activités, tâches, et les procédures en vigueur dans l'organisation, mais également les caractéristiques du personnel et leur dimension affective, le choix des objectifs et de la stratégie.

Bessire (2002) révèle notamment l'existence d'un contrôle de légitimité dans l'entreprise, qui s'appuie sur la conformité des démarches de contrôle au système de valeurs de l'organisation, ce qui explique pouquoi ces démarches sont incontournables. Ce contrôle s'insère dans une typologie de contrôle en 4 axes :

- le contrôle de **conformité,** qui fait référence à une structure fonctionnelle, est basé sur une approche rationnelle et présuppose que le contrôle s'exerce par l'application d'outils structurés tels le budget, les standards… ;
- le contrôle d'**opportunité** qui renvoie à une conception de l'organisation portée par une communauté humaine. Seules les motivations des individus et les objectifs qu'ils se sont fixés rentrent en compte ;
- le contrôle de **productivité** où le contrôle se focalise sur la vérification de la consommation des entrées, mises en relation avec les sorties produites (quantités produites, temps passé…) ;

- le contrôle de **légitimité** en revanche s'appuie sur la mise en adéquation des actions avec le système de valeurs de l'entreprise.

La figure 10 présente les conceptions du contrôle de gestion.

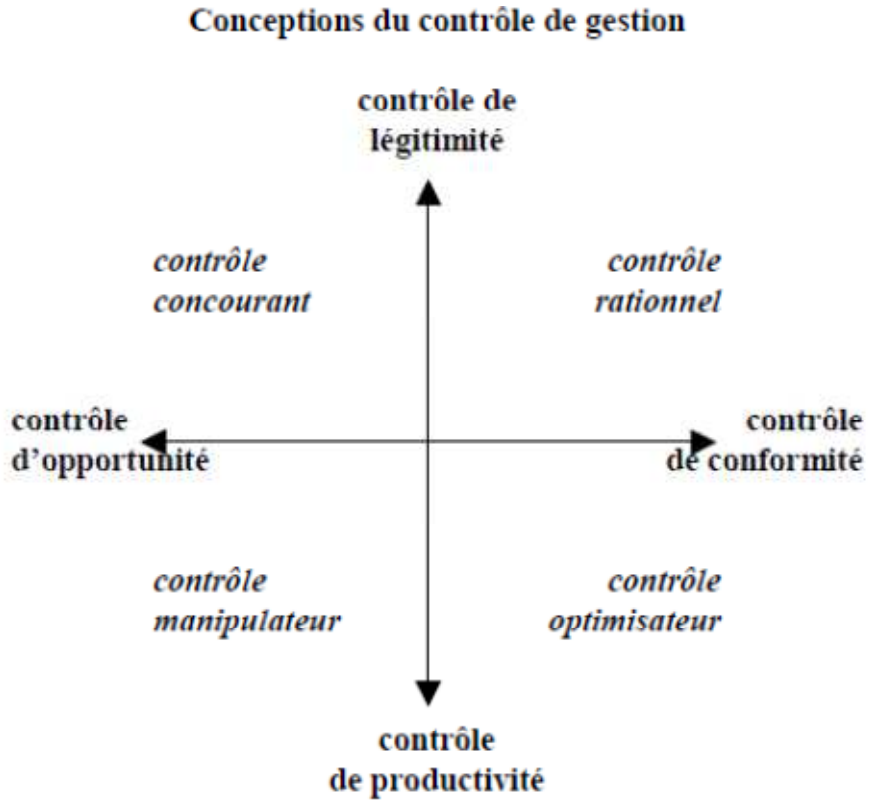


Figure 10. Conceptions du contrôle de gestion (Bessire, 2002, p 7)

Les dispositifs de la méthode sont donc récurrents et reconnus. En d'autres termes, les outils traditionnels du contrôle sont déployés dans les organisations car ils assurent une articulation des horizons temporels (entre court terme et long terme, Bouquin, 1995) et relaient un modèle d'amélioration cybernétique. Pour Chatelain-Ponroy et Sponem (2007), le contrôle de gestion se décline notamment à travers les plans et les budgets qui offrent une visualisation économique de l'entreprise de un à cinq ans par responsabilités. La mesure, sur laquelle s'appuient les outils de contrôle, leur confère « *une légitimité historique et sociale forte* » (Berland, Chevalier-Kuszla et Sponem, p 160).

L'apogée de l'adhésion à cette démarche de contrôle de gestion par le management des organisations se situe à la fin des années 1970 pour Fiol et Jouault (1991). Lui succède une phase de remise en cause dans les années 1980, phase toujours d'actualité.

1.2 … A une crise de légitimité de la fonction de contrôle de gestion en France ?

Confrontée à des contestations, la fonction de contrôle de gestion en France connaîtrait une crise de légitimité. Nous retenons trois étapes qui permettent d'en rendre compte : **les remises en cause de la méthode,** le **stéréotype négatif** autour de la fonction, les **spécificités du contexte français**.

1.2.1 Une remise en cause de la méthode

La crise du contrôle de gestion et de ses dispositifs les plus répandus a été largement abordée dans la littérature (Lorino, 1989 ; Tanguy, 1992 ; Scapens, 1990, Dupuy et Rolland, 1991). Pour Amintas (1999), cette remise en cause concerne notamment trois dimensions du contrôle de gestion : la dimension économique, la dimension managériale et la dimension organisationnelle.

La première critique économique à l'égard du contrôle de gestion porte sur le contexte dans lequel il a été élaboré, c'est-à-dire en période de stabilité et de prévisibilité. Le modèle cybernétique évoqué précédemment, permettant la correction des déviances par l'action, paraît aujourd'hui plus difficile à mettre en œuvre dans un contexte incertain, ou encore dans des structures matricielles et multinationales.

Hofstede, dès 1978, apporte une deuxième critique au modèle de contrôle en déplorant la « pauvreté » du processus cybernétique. Ce processus est associé à une segmentation des tâches. Hofstede note que cette animation du cycle de gestion va de pair avec des standards de coûts calculables, des actions mesurables et des actions correctives envisageables.

Parmi les argumentations à l'encontre de la démarche de contrôle de gestion, Drucker (1990), Kaplan (1984), Kaplan et Johnson (1987), ont formulé une critique des systèmes comptables, notamment sur l'obsolescence de la comptabilité analytique traditionnelle. Ils affirment, en particulier, que les systèmes comptables ne délivrent plus une information pertinente et adéquate pour la prise de décisions. Le calcul des coûts analytiques se fonde sur une structure de répartition des charges, calquée sur l'affectation des charges directes. A leur sens, ce système d'allocation des charges était cohérent pour une entreprise des années 1920. Mais aujourd'hui les firmes supportent des charges indirectes bien supérieures aux charges directes qui ne représentent que 8 à 12% des coûts (Drucker, 1990), ce qui rend le calcul erroné. Drucker déplore également le fait que chaque entité est considérée comme autonome « comptablement » parlant. Ainsi, la démarche comptable analytique est orientée sur une

logique de court terme et calquée sur des principes opératoires tayloriens (Amintas, 1999). Plus grave, les variables prises en compte sont d'orientation financière (Besson, 1989) et ne restituent pas l'ensemble des processus de production dans les organisations.

Le processus budgétaire, lui aussi, est remis en cause par les adeptes du « better budgeting » et du « beyond budgeting » (Hope et Fraser, 2003 ; Hope et Fraser, 1997) qui souhaitent le réformer, voire le supprimer des pratiques des organisations.

Derrière ces critiques, une volonté de modifier ou de changer le système de calcul des coûts, voire la démarche de contrôle de gestion, émerge avec l'influence du CAM-I[10], créé en 1986.

Ce cercle de réflexion, composé de dirigeants d'entreprises multinationales, de consultants, de comptables, de directeurs financiers de grands groupes et d'universitaires, a créé notamment le groupe de réflexion du « beyond budgeting » et préconisé la remise en cause des pratiques de budget. Il a également élaboré, dans les années quatre-vingts, une démarche permettant de relier les frais indirects à leur objet d'activité finale, c'est-à-dire la méthode ABC (« activity based costing »). La méthode alloue les consommations de ressources par activité en les répartissant par le volume d'inducteur, et non plus par un volume d'unité d'œuvre.

Il réfléchit toujours actuellement à la modification du système de calculs des coûts, notamment sur les sujets du « target costing » et du « management par les coûts ».

Les remises en cause de la démarche de contrôle de gestion ne se limitent pas seulement à sa dimension économique.

De nombreuses interrogations ont été soulevées sur la capacité des systèmes de contrôle de gestion à fonctionner avec les modes de management récent (Bouquin, 1994 ; Johnson, 1992 ; Bromwich, 1990). En effet, le contrôle de gestion est associé au taylorisme (ou à l'organisation scientifique du travail). Le système repose donc sur une division des activités et sur des responsabilités formalisées dans une ligne hiérarchique. Mais comme le souligne Lorino (1995), cette vision favorise un système de management où les opérationnels ne prennent pas part à la stratégie mais exécutent les instructions du « top management ». Johnson (1992) préconise plutôt une remontée des informations de la base de l'organisation

[10]« Cam-i » est le sigle de "Consortium for Advanced Manufacturing – International *Inc*"

vers la direction, avec chaque acteur qui intervient dans le contrôle des processus qui le concerne. Cette multiplication des acteurs, dans les démarches de contrôle, rend le système traditionnel de management sur lequel repose le contrôle de gestion inadéquat.

La remise en cause touche aussi le modèle organisationnel sur lequel repose le contrôle de gestion. En effet Amintas (1999) rappelle que le contrôle de gestion repose sur un modèle d'organisation dont il peut « *façonner rationnellement* » les comportements. Néanmoins « *ce sont les membres de l'organisation qui interprètent l'environnement interne et externe dans leurs actions et leurs décisions quotidiennes et l'information de gestion, et les outils qui en sont les supports n'interviennent qu'indirectement dans ce processus* » (Amintas, 1999, p 16).

Ainsi les processus de fonctionnement d'une entreprise naissent de multiples interactions, qui façonnent des règles progressivement, de manière formelle et informelle. Le système de contrôle de gestion doit donc évoluer d'une orientation technique vers la prise en compte de dimensions sociales et cognitives.

Ces critiques sur la méthode impliquent une potentielle remise en cause de la légitimité de la fonction de contrôle de gestion. En d'autres termes, sur quels fondements s'appuie-t-elle, si la méthode qu'elle met en place est l'objet de doutes sur son bien-fondé ? S'y associe un stéréotype de la fonction qui apporte une image négative sur l'ensemble des contrôleurs de gestion.

1.2.2 Un stéréotype négatif de la fonction de contrôle de gestion

La fonction de contrôle de gestion, dans le sillage de la profession comptable, peut évoquer spontanément, auprès des autres acteurs de l'organisation, une image dévalorisante. Cette image relève d'un stéréotype, c'est-à-dire d'une *« caractérisation symbolique et schématique d'un groupe qui s'appuie sur des attentes et des jugements de routine* » (Larousse). Oakes et al., 1994, cités par Hoffjan (2004), précisent qu'un stéréotype peut s'appréhender comme un ensemble de caractéristiques attribuées à des gens selon leur appartenance à un groupe particulier.

La notion de « stéréotype » comptable[11] a été fréquemment évoquée dans la littérature américaine et anglaise, notamment sur la pratique du contrôleur (Friedman et Lyne, 1997).

[11] Nous étudions le stéréotype véhiculé par la profession comptable au sens anglo-saxon du terme (c'est-à-dire les métiers de contrôle de gestion et de la comptabilité)

L'étude d'un stéréotype de la fonction permet d'identifier la dévalorisation de l'image des contrôleurs de gestion, associée à celle des comptables. Ce stéréotype négatif constitue une potentielle source de délégitimation pour la fonction.

La description du « compteur de haricots » de Friedman et Lyne (1997, p 20) dépeint un individu qui « *n'a aucune compréhension ou sens des affaires, qui peut uniquement compter des haricots, dans un processus mécanique déconnecté de la réalité du terrain, qui étouffe les initiatives et pousse à des décisions nuisibles aux affaires* ».

Afin de confirmer l'existence d'un stéréotype des professions comptables, Hoffjan (2004) a réalisé une étude de l'image des comptables dans des ouvrages littéraires (Robert, 1957, Stacey 1958 ; Cory 1992), des films populaires (Beard 1994 ; Holt 1994 ; Smith et Briggs 1999 ; Dimnik et Felton 2000 ; Kyriacou 2000), et des études plus théoriques (Ewing et al. 2001 ; Friedman and Lyne, 2001). Le tableau 12 qui suit, présente notamment une synthèse sur les stéréotypes de la profession comptable.

Auteurs	***Média***	***Stéréotypes de la personnalité des contrôleurs de gestion***
Robert (1957)	Littérature	Stable, prudent, compétent, homme d'affaires
Stacey (1958)	Littérature	Ennuyeux, non romantique
Cory (1992)	Littérature et films	Négatif, ennuyeux, obtus, monotone, répétitif, manque d'intérêt
Holt (1994)	Film	Manque de compétence en communication et d'ouverture au changement –manque d'éthique
Beard (1994)	Film	Quatre stéréotypes : comique, anormal, subordonné, expert
Smith et Briggs (1999)	Film, littérature	Négatif, dévoué, timide, antisocial, incompétent, ennuyeux, intellectuel
Dimnik et Felton (2006)	Film	Quatre stéréotypes : héroïque, travailleur, malin, soumis à l'autorité
Friedman et Lyne (2001)	Presse commerciale	Le stéréotype du ″beancounter″ présente des nuances mais est majoritairement négatif
Ewing et al (2001)	Presse commerciale	Intéressant, aime l'aventure et les sports d'action

Tableau 12. Le portrait de la profession comptable dans les médias (Hoffjan, 2004)

Il ressort de cette étude que si le stéréotype autour du comptable présente quelques aspects positifs, l'image autour de la profession est négative. A mettre au crédit de la profession comptable, son intégrité et sa rigueur, son honnêteté, sa précision et son impartialité (DeCoster et al., 1971 ; Bougen, 1994) qui peuvent être appréciées par les managers et leur inspirer confiance. Le comptable est alors le garant de la bonne information de l'organisation. Pour Dimnik et Felton (2000, p 18), ce stéréotype comporte des dimensions positives et négatives à travers l'image :

- d'un comptable héroïque (optimiste, digne de confiance et faisant preuve d'empathie) ;
- d'un comptable au travail qui est défini par son environnement professionnel ;
- d'un comptable servile (préoccupé, sans pouvoir, naïf, attentionné et honnête) ;
- d'un comptable malveillant (puissant, insensible, qui a de l'assurance, impudent).

Des articles datant des années 1990 ont prédit que ce stéréotype du « beancounter » était en voie de disparaître (Friedman et Lyne, 1997 ; Bougen, 1994, Hopwood, 1994 ; Beard, 1994). Friedman et Lyne ont notamment mis en évidence, dans leurs études, que suite à la mise en place de la méthode ABC, l'image des contrôleurs s'était considérablement améliorée. *« Dans les sociétés où les contrôleurs étaient considérés par leurs pairs comme ennuyeux, incapables de comprendre les tâches des managers opérationnels, et producteurs d'une information qui peut partir directement à la poubelle, leur image s'est significativement revalorisée* » (Friedman et Lyne, 1997, p 2).

Et pourtant, quelques années plus tard, la revue de littérature montre que le stéréotype négatif est toujours présent (Wells, 2010 ; Canergie et Napier, 2010 ; Bollecker, 2007, 2009 ; Caron et al., 2011).

L'étude conduite par Wells (2010) montre notamment que s'il perdure, cela peut s'expliquer par les comptables eux-mêmes qui se comportent exactement comme le stéréotype les décrit. La théorie de Holland (1973) citée par Aranya et al. (1978) corrobore ce résultat. L'individu, lorsqu'il décide d'exercer tel ou tel métier, s'oriente vers celui qui lui correspond le mieux en termes de personnalité. Choisir un métier est affirmer la façon dont on se représente soi-même (Holland, 1973, cité par Aranya et al., 1978).

La deuxième explication, avancée par Wells (2010), montre que les associations professionnelles comptables ont échoué à communiquer sur les nouveaux rôles et les qualifications de ces comptables de gestion.

La formation en gestion met, en ce sens, plus l'accent sur l'analyse d'écarts et la comptabilité financière, que sur les interactions de la comptabilité avec d'autres services.

Enfin, d'après Wells (2010), le grand public n'a aucun intérêt à revoir son jugement sur les comptables.

Si cette image du « teneur de livre » est encore répandue, et en particulier, chez les managers, quelles en sont les conséquences sur l'image de la fonction de contrôle de gestion ? Ce ressenti sur la fonction de contrôle de gestion, s'il vient à être renforcé par quelques expériences antérieures des managers, finit par faire office de preuve pour ces derniers. Les travaux cités laissent entrevoir une certaine défiance, des critiques facilement formulées. Si ce stéréotype négatif est avéré, les missions attribuées à la fonction de contrôle, et ses relations avec les autres fonctions en sont affectées. Pour l'ensemble de ces raisons, le stéréotype négatif qui entoure la profession comptable semble avoir des répercussions sur la fonction de contrôle de gestion, même si le jugement des interlocuteurs des contrôleurs de gestion ne peut se fonder sur ces seuls a priori.

Si le stéréotype des comptables, et par voie de conséquence, de la fonction de contrôle de gestion, est abondamment décrit dans la littérature française et internationale, les spécificités culturelles françaises influencent aussi l'image de la fonction, et son degré de légitimité.

1.2.3 Fonction de contrôle de gestion et culturalisme: adaptation du contrôle au contexte français

Plusieurs outils de contrôle de gestion comme le «balanced scorecard », la méthode « EVA » (Bourguignon et al., 2002), le management par objectifs (Hofstede, 194), ont été importés des États-Unis.

Dès lors, la question de l'adoption de ces outils en France, et l'accueil réservé à ces méthodes de management américaines, pourrait avoir une incidence sur l'image de la fonction, qui les installe et les anime.

Les travaux, notamment d'Hofstede (1980, 1984, 1986, 1991), de D'Iribarne (1989) et de Bourguignon et al. (2002), visent à montrer l'influence culturelle dans l'adoption et l'usage des systèmes de contrôle de gestion. Comme le souligne Kais (2008, p 2), « *l'effet des différences culturelles dans l'appropriation et l'efficacité du contrôle de gestion est maintenant reconnu* ».

Entre les principes et valeurs véhiculés par le contrôle de gestion et la spécificité du management français, des divergences profondes existent, et sont susceptibles de desservir la fonction de contrôle en renforçant notamment les stéréotypes négatifs.

Quelles sont ces contradictions au regard du contexte socioculturel français ? Elles résident essentiellement dans la représentation culturelle des relations sociales (Bourguignon et al., 2002). A « la logique d'honneur » française, s'oppose la logique du contrat américaine (1.2.3.1). A une obéissance naturelle aux États-Unis fait face une obéissance française (1.2.3.2), préservant l'honneur individuel. Nous verrons quelles peuvent en être les incidences sur la diffusion des outils de contrôle de gestion en France (1.2.3.3).

1.2.3.1 la logique d'honneur versus la logique contractuelle

En France, l'individu est guidé par la « logique d'honneur » (D'Iribarne, 1989). En ce sens son appartenance à un groupe social lui fournit les devoirs, privilèges et obligations inhérents au fait d'être membre du groupe. Aussi, si l'individu faillit aux normes en vigueur dans son groupe, il « déshonore » la profession dont il est le représentant. L'individu n'a pas non plus besoin qu'on lui fixe des responsabilités pour se sentir impliqué dans une tâche. Cette liberté affichée va de pair avec un sens du devoir à accomplir. Il est donc fondamental de « bien faire son travail » selon les normes et schèmes en vigueur. En ce sens, il agit conformément aux attentes du groupe professionnel auquel il appartient. L'image qu'il se fait de la fonction professionnelle à laquelle il est rattaché détermine pour lui ce qu'il convient de faire. Dans ces conditions, un contrôle de gestion qui fixe des objectifs, apparaît quelque peu contradictoire pour cet individu.

« *Le contrôle a alors un sens très différent de celui qu'il revêt dans un contexte américain. Contrôler n'est pas s'intéresser en bon client, à la qualité du produit dont on a passé commande à son fournisseur, ce qui n'a rien d'offensant. Cela devient une sorte d'ingérence indue dans ce qui ne devrait relever que des rapports entre l'individu et sa conscience […]. Contrôler passe pour témoigner d'un manque de confiance offensant envers quelqu'un que l'on juge incapable de remplir les devoirs de son ˝ état ˝* » (D'iribarne, 1989, p 46).

Aussi un contrôle de gestion fondé sur l'évaluation de la performance individuelle par les chiffres serait mal perçu par les managers en France. Remonter des informations chiffrées à une direction, ce qui est l'essence même de l'activité de reporting des contrôleurs, est acceptable pour les cadres français, mais uniquement dans un but d'amélioration des processus. Un reporting destiné à rendre compte du bon déroulement d'un engagement

budgétaire et à mesurer la performance d'un individu est plus difficilement tolérable en contexte français.

Aux États-Unis, les représentations culturelles diffèrent. « *Chacun doit avoir la possibilité d'agir librement, en engageant sa responsabilité personnelle dans des contrats dont il apprécie souverainement les termes. Et il convient simultanément d'être fidèle à un impératif moral de˝ fairness˝ qui demande que la juste pesée des mérites individuels s'associe au respect dû à tout homme »* (D'Iribarne, 1989, p 159-160). Ainsi selon cette vision, la liberté ne réside pas dans le fait de faire selon ses désirs, mais plutôt de « *faire sans crainte ce qui est juste et bon* » (Tocqueville, 1981, cité par D'Iribarne, 1989, p 162). La conception américaine de la vie sociale repose sur la notion de contrat social. « *Et le mode d'organisation des entreprises qui lui correspond est conçu comme un emboîtement de relations contractuelles* » (D'iribarne, 1992, p 22). L'individu américain, en contexte professionnel, se fait donc préciser ses objectifs par contrat par son supérieur direct. « *Il travaille pour quelqu'un, qui doit précisément définir ce qu'il désire obtenir* » (D'iribarne, 1989, p 22). Il se positionne donc comme un mandataire vis-à-vis de sa hiérarchie.

Le contrôle de gestion consiste à la mise en œuvre de pratiques, issues de cette logique contractuelle américaine : fixation d'objectifs individuels, outils de contrôle budgétaire…

En France, néanmoins, ce sont plutôt les « *droits, devoirs et prérogatives* » attachés à des postes qui régissent le mode d'organisation des entreprises (D'iribarne, 1992).

1.2.3.2 Obéir, certes, mais sous certaines conditions…

Aux États-Unis, la société trouve ses fondements dans l'Acte de 1620[12] qui stipule que l'individu doit « *soumission et obéissance* » (D'Iribarne, 1989, p 162). Ainsi l'obéissance est perçue comme naturelle ainsi que le respect du contrat que l'individu a souscrit librement.

---

[12] «The *Mayflower* Compact » - (11 novembre 1620) est une convention entre les colons de New-Plymouth dont voici le texte original :
Au nom de Dieu, Amen, Nous soussignés, loyaux sujets de notre auguste souverain Jacques, par la grâce de Dieu Roi de Grande-Bretagne, de France et d'Irlande, Défenseur de la Foi...
Ayant entrepris, pour la gloire de Dieu et le progrès de la Foi chrétienne, pour l'honneur de notre roi et de notre Patrie, un voyage à cette fin d'établir la première colonie dans la partie nord de la Virginie ; par la présente, solennellement et mutuellement, en présence de Dieu et les uns pour les autres, nous convenons de nous constituer tous ensemble en un Corps politique civil, en vue de notre meilleure organisation et sécurité, et de la poursuite de ces susdites Fins ; en vertu de quoi décrétons, constituons, établissons telles justes lois, égales pour tous, et ordonnances, actes, constitutions, charges, selon que de temps à autre il sera jugé opportun et convenable pour le bien général de la Colonie ; à quoi dûment promettons soumission et obéissance.

De ce fait, *« le contrôle, indissociable du contrat, est considéré comme une activité évidente et positive et ses conséquences éventuellement négatives […] légitimes : un contrat qui n'est pas respecté doit être dénoncé* » (D'Iribarne, 1989, p 19).

En France, les choses sont très différentes. Une classification sociale existe de fait entre ce qui peut être qualifié de noble d'un côté et de vil de l'autre. Sur la base de ce constat, le fait d'obéir en France est porteur de contradictions. Obéir relève à la fois d'une logique marchande, c'est-à-dire se conformer à des lois et contrats. En ce sens, cet acte peut s'apparenter à un « avilissement » dans la dignité de l'individu. Bourguignon et al. (2002, p 13) soulignent que « *le contournement des règles* » est le sport national français. En même temps, l'héritage d'une tradition absolutiste explique que l'action d'obéir soit considérée comme un *« fait de nature, pourvu que l'individu soit traité avec les honneurs dus à son rang* » (Bourguignon et al., 2002, p 13). Ainsi le supérieur ne doit contrôler que des éléments dignes de son rang alors que son subordonné évite de trop se conformer à « l'autorité ». « *Le fait même qu'un supérieur puisse contrôler de près un subordonné semble déplacé. Cela est interprété à la fois comme une défiance et comme un comportement vil de la part du supérieur* » (D'Iribarne, 1989, p 96).

1.2.3.3 Les incidences de ces spécificités culturelles sur l'adoption des outils de contrôle de gestion

Hofstede (1984) illustre l'implication des différences culturelles pour les méthodes de contrôle de gestion en choisissant notamment l'exemple de la direction participative par objectifs (DPPO ou « management by objectives »). Ce type de management suppose un objectif commun, fixé par le supérieur et son subordonné, puis une évaluation de cet objectif après une période donnée. Pour que cet accord fonctionne, le subordonné doit jouir d'une certaine indépendance vis-à-vis du supérieur, afin qu'une négociation puisse avoir lieu entre les deux parties. D'après les études d'Hofstede (1984), la France présente une forte distance hiérarchique entre le responsable et le subordonné. Pour cette raison, la méthode de DPPO a conduit à de réels échecs lors de son introduction en France. La négociation entre les deux parties n'a pas réellement lieu et les responsables ne sont guère enclins à respecter les objectifs convenus avec leurs subordonnés. En ce sens, Gervais (2005) affirme que la DPPO et l'évaluation individuelle qui en découle, impliquent une sanction ou récompense financières, reflets des valeurs culturelles américaines. Son étude montre que dans des

entreprises, françaises, chinoises et africaines, ce type de management est peu adapté au contexte culturel donné.

Un autre exemple d'adaptation culturelle périlleuse d'outils de gestion est mis en évidence par Bourguignon et al. (2002), avec le cas du « balanced scorecard ». L'outil est en réalité rejeté par les cadres français qui lui préfèrent le tableau de bord, plus conforme à leur contexte culturel. Ce dernier permet au manager de gérer sa performance, ce qui est conforme à la « logique d'honneur » à la française. Le « balanced scorecard », en revanche, est mis en place par une logique verticale descendante dans l'organisation, ce qui a pour effet d'amoindrir les marges de manœuvre des managers. Par ailleurs il permet une évaluation de la performance financière, conforme à la logique contractuelle américaine. Les normes véhiculées par l'outil sont donc en contradiction avec les schémas culturels français.

Une autre illustration nous est fournie par Lebas et Mévellec (1999), qui mentionnent également le rejet de la méthode ABC.

Ainsi la question de l'adaptation des outils et méthodes du contrôle de gestion aux caractéristiques culturelles et sociales françaises renvoie à des représentations peu favorables de la démarche de contrôle, et par voie de conséquence de la fonction de contrôle de gestion. Ceci vient renforcer la remise en cause de la légitimité de la fonction. Les spécificités culturelles, qui entourent la fonction de contrôle de gestion, sont donc porteuses de doutes et de remises en cause. En réponse à cet état de fait, un « nouveau » contrôle de gestion (Gleadle et Cornelius, 2000) a été décrit dans la littérature depuis une trentaine d'années. De nouvelles méthodes sont apparues pour remédier aux faiblesses du modèle initial.

Bourguignon (2003) cite notamment la méthode « ABC », le « balanced scorecard » ou encore la méthode « EVA » (valeur économique ajoutée) comme des innovations managériales en contrôle de gestion. Néanmoins dans les organisations, l'adhésion à ces pratiques est loin d'être avérée. Quelques auteurs (Bourguignon, 2003 ; Gosselin, 1997 ; Evans et al. 1996) affirment que ces méthodes ne sont pas réellement issues de principes novateurs. Elles se fondent sur les mêmes bases que les outils de contrôle traditionnels. Ainsi, sous couvert d'une communication active sur le renouveau du contrôle de gestion, « l'essentiel demeure » (Bourguignon, 2003). La vision financière et centralisatrice de la démarche s'en trouverait renforcée.

Si nous venons de préciser les doutes et les remises en cause sur la méthode et la fonction, entraînant une potentielle délégitimation de la fonction de contrôle de gestion en France, qu'en est-il de l'individu ? Nous nous interrogeons sur ce contrôleur de gestion et la représentation de son rôle par ses interlocuteurs, alors qu'il est adossé à une fonction, soumise à des interrogations sur son degré de légitimité. Le contrôleur n'est par ailleurs pas réellement mentionné par les pères fondateurs de la discipline.

2. Le contrôleur de gestion et sa représentation collective professionnelle

Nous proposons tout d'abord de clarifier le terme de métier par rapport à d'autres concepts comme la fonction qui vient d'être citée, mais aussi la profession, la pratique, la discipline. Notre étude porte en effet sur le travail d'un individu. L'utilisation d'un terme plutôt qu'un autre est la traduction de perspectives théoriques sur la notion de travail (2.1). Nous examinerons ensuite les travaux portant sur la légitimité professionnelle et individuelle, concept approprié à notre objet d'étude (2.2). Ces éclaircissements ayant été opérés, nous nous interrogerons sur la représentation collective de son rôle par ses interlocuteurs. Comment le contrôleur est-il perçu par ses interlocuteurs (2.3) ? Nous étudierons ensuite quelles sont les attentes vis-à-vis de ce contrôleur. Quelles descriptions de son métier sont fournies par les études réalisées sur le sujet (2.4) ? Ces deux questionnements sont au cœur de notre étude sur la construction de la légitimité des contrôleurs car la légitimité professionnelle suppose une utilité perçue des actions du contrôleur, adossée à des impressions et des attentes de ses interlocuteurs.

2.1. Du concept de fonction à celui de profession

Si l'on souhaite appréhender le travail d'un individu, en l'occurrence le contrôleur de gestion, une clarification des sens possibles du terme de « métier » et de ses concepts voisins (fonction, profession) apparaît incontournable dans le cadre de cette recherche. Dans les disciplines de ressources humaines, de sociologie, de psychologie du travail et des organisations, les acceptions des termes de métier, fonction, profession sont assez fluctuantes. Face à ce flou sémantique, et à la diversité des termes employés pour désigner le travail d'un individu, nous avons choisi de nous inspirer du découpage polysémique proposé par Lambert (2005) au sujet du contrôleur de gestion.

A partir de cette classification, nous avons rajouté les notions de missions, activités et tâches car ces mots sont fréquemment utilisés dans les travaux de la discipline.

La figure 11 présente la terminologie polysémique de l'activité du contrôleur de gestion.

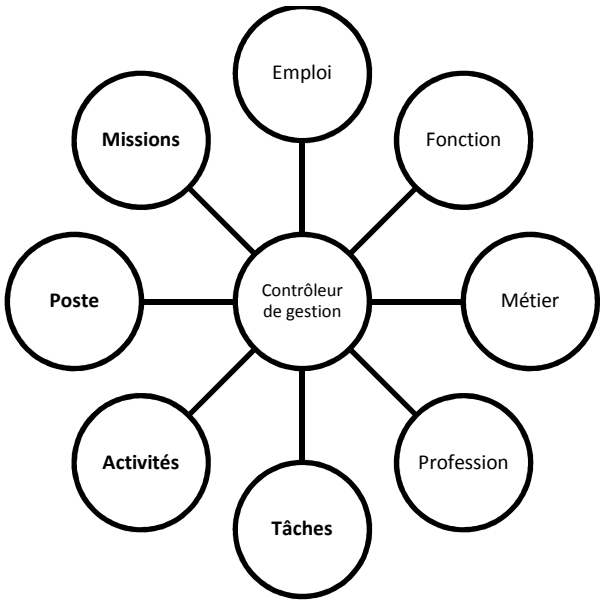


Figure 11. La terminologie polysémique de l'activité du contrôleur de gestion, inspiré et adapté de Lambert (2005, p 124)

D'après l'approche de Lambert (2005), selon le cadre conceptuel attaché aux disciplines s'intéressant à la notion de travail (ressources humaines, sociologie…), l'utilisation des termes est très différente. La figure 12 présente quelques disciplines s'intéressant à l'individu au travail.

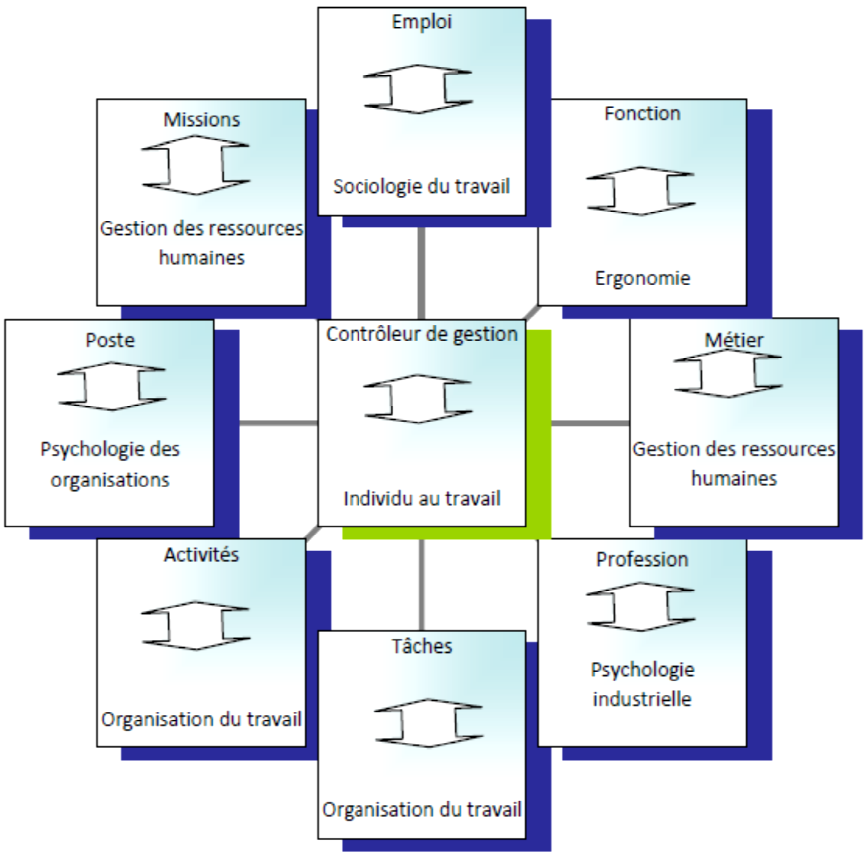


Figure 12. Quelques disciplines s'intéressant à l'individu au travail, adapté de Lambert (2005, p 124).

Nous allons successivement essayer de définir ce que l'on entend par métier et profession, termes polysémiques, au cœur de notre étude.

2.1.1 Le métier

Le terme de métier nous renvoie à « l'identité de métier » pour Osty et al. (1995). Dans les années 1960, les ouvriers et les cadres étaient porteurs d'une identité de métier forte, créée à travers les activités au travail et les relations qui s'y nouaient. Le modèle d'identité collective de métier « *et ses codes d'honneurs (D'Iribarne, 1989), s'inscrivent dans une filiation directe avec les gens de métier (Sewel, 1983) qui se vouaient au perfectionnement d'un art dit mécanique, mais aussi avec les ouvriers qualifiés de l'artisanat urbain ou de la grande industrie, où la relation maître/apprenti structurait le mode de transmission des savoirs (Noiriel, 1986). La dimension de réalisation de soi et d'élévation par l'œuvre produite est toujours apparue comme constitutive de l'identité de métier ».* (Osty et al., 1995, p 119).

Cette identification collective a ensuite décliné dans les années 1980 -1990. Plus récemment, de nouvelles formes de métiers se sont affirmées (Dubar, 1996) par la mobilisation du concept de compétence. Le travail devient moins concret et s'appuie sur des compétences poussées. Ces dernières sont d'abord délivrées par une formation, puis l'individu les construit (Dubar, 2001).

Le métier est donc historiquement un savoir partagé collectivement, comme le souligne Acquier et Eyherabide (2005, p 192) : *« Le métier est défini comme un attribut de l'individu autour de la possession d'un savoir utile et dont la base est partagée au sein d'une communauté de métier* ». Le métier désigne également aujourd'hui une certaine expertise et technicité, reflets de la compétence de l'individu. Pour Boyer (2002, p 152), « *au sens large, le métier est constitué par un ensemble d'acquis, de connaissances et d'habiletés appliqués à la transformation d'un produit ou à la fourniture d'une prestation, et utilisés dans le cadre d'une technique dominante susceptible d'évoluer* ».

L'exercice d'un métier sous-tend également l'exercice d'un art pour Descolonges (1996, p 7). « *Un métier n'est pas assimilable à un emploi, à un travail, à un statut économique et juridique - même si ceux-ci ont leur importance -, parce que l'essentiel d'un métier est l'exercice d'un art. […] La maîtrise d'un art et les règles qui y étaient attachées ordonnaient le monde et élevaient ceux qui l'exerçaient. Les récits diffusés parmi les associations de compagnons se réclamaient de l'habileté et de l'art détenus par leurs fondateurs, insistant ainsi sur la dimension intellectuelle, et pas seulement manuelle, de leur activité* ». Aussi lorsque l'on utilise le mot de « métier », les notions d'expertise, de savoir-faire, d'acquis techniques, sont sous-jacentes. L'usage du mot, en ce sens, le démarque nettement des notions de postes, tâches, emploi (Lambert, 2005).

2.1.2 La profession

Dubar et al. (1998, p 11) proposent de définir la profession d'abord comme une vocation, puis comme une activité rémunérée, et enfin comme *« l'ensemble des personnes exerçant un métier* ». En ce sens le terme regroupe les individus qui ont le *« même statut professionnel ou noms de métiers* » (Dubar et al., 1998, p 11).

Néanmoins Dubar et al. (1998) insistent sur le fait qu'il ne suffit pas d'occuper un emploi pour être qualifié de « professionnel ». « *La profession est une fonction, une compétence*

reconnue au sein d'une organisation : le terme « reconnaissance » est au cœur de ce dernier univers de signification récemment remis à l'ordre du jour par le discours politique » (Dubar et al., 1998, p 12). La profession désigne donc tantôt une vocation, tantôt une classification professionnelle, un groupe professionnel, ou la compétence reconnue.

2.1.3 Apport de la polysémie et positionnement de la recherche

Cette polysémie peut s'avérer utile car elle permet « *la manipulation symbolique* » (Dubar et al., 1998, p 12). L'usage d'un mot plutôt qu'un autre révèle le point de vue avec lequel est abordée la notion de travail. Alors que la compétence désigne plutôt un processus individuel d'acquisition, le métier insiste plutôt sur la dimension collective, voire communautaire du travail. La profession paraît plus large dans ses acceptions et surtout, véhicule l'idée d'une reconnaissance au sein des organisations. En ce sens **elle est particulièrement adaptée à l'étude de la légitimité d'un individu, qui se fonde sur le sens commun accordé aux actions de cet individu, par un groupe donné**. Nous retenons donc, pour objet d'étude, le concept de légitimité professionnelle plutôt que de légitimité d'une fonction, comme étant plus approprié.

2.2. La légitimité professionnelle d'un individu

Très peu de travaux sont consacrés à la légitimité professionnelle individuelle. L'essentiel des études sur le sujet se concentre sur le dirigeant ou créateur d'entreprise (Laufer, 1996 ; Petit et Mari, 2009 ; Messeghem et Sammut, 2007 ; Cullière, 2009).

Messeghem et Sammut (2007) proposent notamment une définition de la légitimité professionnelle appliquée à un créateur d'entreprise. « *La légitimité professionnelle correspond à la capacité à être reconnu par sa profession. Cette conformité aux normes et aux valeurs du milieu professionnel dépend du niveau d'intégration professionnelle. L'expérience passée du créateur et l'importance des liens tissés avec le milieu professionnel constituent des indicateurs* » (Messeghem et al., 2007, p 73). Au-delà des notions de valeurs, cette définition place l'individu comme l'artisan de sa légitimation, et identifie des sources de légitimité professionnelles telles l'expérience antérieure et le réseau professionnel du dirigeant.

Les travaux de Beaulieu (2001, p 92) sur la légitimité professionnelle de l'ordre des comptables agréés du Québec viennent compléter cette définition. « *La légitimité professionnelle consiste en la* ***reconnaissance****, par les parties prenantes, de* ***l'autorité d'une***

***profession**, du **bien fondé de sa mission et de ses actes, dans un domaine d'expertise donné**. À cette reconnaissance est associée une série de privilèges, dont le nombre et la nature varient d'une profession à une autre ».* La définition de Beaulieu (2001) précise notamment quels éléments professionnels sont reconnus par les évaluateurs. Ils désignent toutes les personnes ou groupes de personnes, ou organisations, ayant des relations directes ou indirectes avec la profession et qui véhiculent des attentes et requis par rapport à celle-ci. Le domaine d'expertise donné, cité dans la définition de Beaulieu, renvoie à l'exercice professionnel. « *À chaque profession (officiellement reconnue) correspond un domaine d'expertise donné. Et à ce champ d'expertise correspond une série d'actes professionnels* » (Beaulieu, 2001, p 92). Beaulieu précise également que le bien-fondé d'une mission et de ses actes, renvoie à *« la pertinence, à la recevabilité du projet professionnel et à l'accomplissement des actes professionnels en rapport avec les besoins spécifiques du marché et autres responsabilités sociales* » (Beaulieu, 2001, p 92). Pour Beaulieu, la légitimité professionnelle est donc liée à l'autorité de la profession en jeu et à l'adéquation du comportement professionnel aux requis du domaine d'expertise donné.

Les travaux de Petit et Mari (2009), sur la légitimité des dirigeants, apportent une orientation individuelle complémentaire aux définitions professionnelles citées. La légitimité du dirigeant apparaît en premier lieu comme le fruit d'un processus de reconnaissance. L'individu, partie prenante de l'entreprise, va accorder de la légitimité au dirigeant, en se fiant à sa perception propre. L'attribution de cette légitimité repose pour ces auteurs sur *« les croyances de chaque partie prenante dans la validité du pouvoir du dirigeant* » (Petit et Mari, 2009, p 16). Les sources de cette validité reposent, pour ces auteurs, sur la compétence et l'équité dont témoigne le dirigeant dans l'attribution des ressources, ainsi que son sens de la moralité, perçu à travers ses actes.

Les auteurs proposent, suite à ces affirmations, une définition de la légitimité individuelle du dirigeant : « *La légitimité managériale du dirigeant désigne la reconnaissance (formelle/informelle ; explicite/implicite) par des parties prenantes internes et externes de son droit à gouverner l'entreprise : cette reconnaissance s'appuie sur la croyance desdites parties prenantes dans la validité du pouvoir du dirigeant au regard de valeurs et de normes partagées à propos de la direction d'entreprise»*, (Petit et Mari, 2009, p 18).

Leur proposition de définition, bien que réduisant la légitimité à un attribut de pouvoir, permet de mettre en évidence que l'évaluation en légitimité repose sur des croyances et des représentations, sur le profil du dirigeant et sur son comportement adéquat. La légitimité

individuelle du dirigeant est donc fortement liée à la représentation sociale de son rôle dans son entreprise et pour la société de manière générale.

Ces études diffèrent de notre angle d'analyse. En effet Petit et Boulocher (2009), à travers leur questionnaire, dans le deuxième volet de l'étude sur la légitimité des dirigeants, mesurent la légitimité comme un état, du fait des attributs d'autorité du dirigeant qui se concentrent sur les dimensions du pouvoir. Pour un contrôleur de gestion, membre de la technostructure, sans autorité décisionnelle, l'approche ne nous semble pas appropriée.

Ces travaux nous permettent toutefois d'établir des comparaisons avec la situation de notre objet d'étude, le contrôleur de gestion, en termes de légitimité. En effet, nous avons déjà précisé que la légitimité désigne la reconnaissance de la validité des actions d'un individu par ses interlocuteurs. Ces travaux viennent conforter l'idée que la légitimité s'inscrit dans un jugement sur le rôle joué, étayé par une représentation collective professionnelle. Les représentations collectives, d'après Durkheim (1912), assurent un lien entre les membres de l'organisation, et leur permettent de collaborer ensemble et d'agir uniformément.

Nous sommes ainsi amenés à nous interroger sur la manière dont les interlocuteurs perçoivent le contrôleur pour appréhender le processus de construction de sa légitimité professionnelle. Ceci permet notamment d'éclaircir les représentations qui amènent un individu évaluateur à accorder de la légitimité au contrôleur de gestion.

2.3. La représentation du rôle du contrôleur de gestion par ses interlocuteurs

La représentation collective du rôle du contrôleur de gestion suppose d'étudier les recherches sur sa perception par ses interlocuteurs, en d'autres termes, son image professionnelle. Si les travaux sur l'image du contrôle de gestion et de la fonction ont été évoqués précédemment, ceux qui s'intéressent au contrôleur de gestion, aux impressions ressenties par ses interlocuteurs professionnels sont peu nombreux, comme l'ont remarqué Bollecker et Niglis (2009), mais aussi Lambert (2005) et David (2006). Au-delà du stéréotype négatif de la fonction qui peut peser sur son image, le contrôleur, en tant que membre des services fonctionnels, échappe-t-il aux antagonismes décrits entre opérationnels et fonctionnels ? Plus largement, comment, à partir de représentations collectives des interlocuteurs professionnels, une évaluation en légitimité du contrôleur est-elle portée ? D'autres facteurs pèsent sur cette évaluation, au-delà des représentations collectives en vigueur dans l'organisation. La figure 13 présente le cheminement vers l'évaluation en légitimité du contrôleur par ses interlocuteurs, tel que nous l'avons appréhendé à la lecture des travaux portant sur le

contrôleur de gestion et ses rapports avec ses interlocuteurs, et en lien avec notre revue de littérature du chapitre 1 et du chapitre 2.

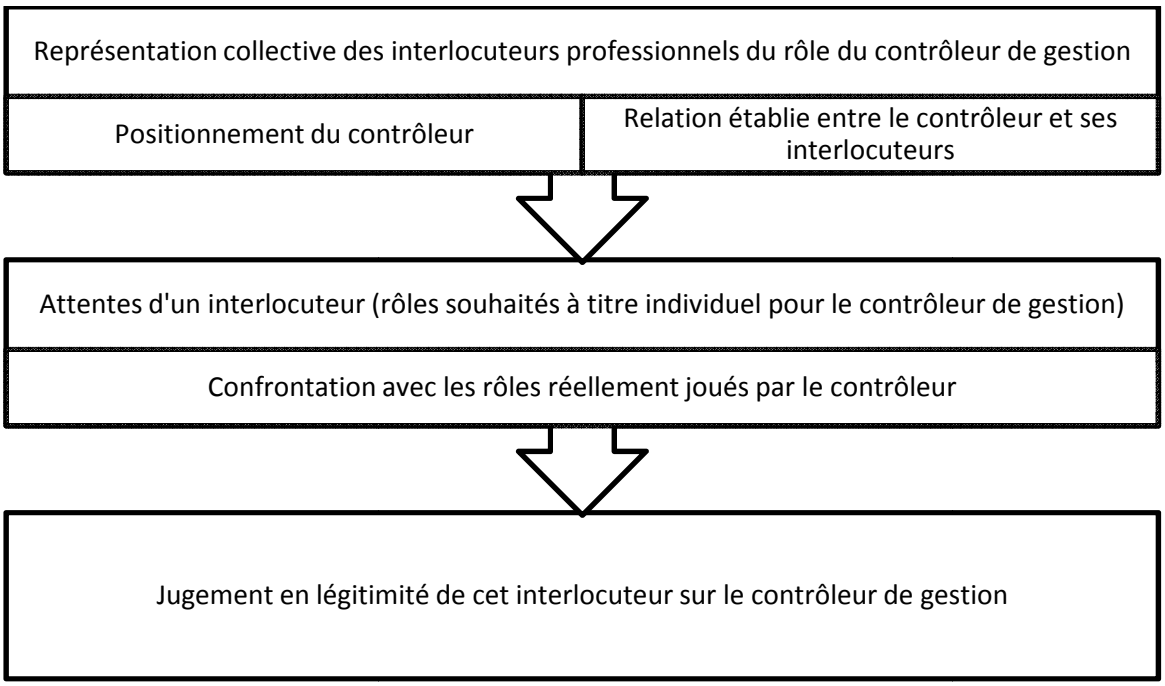


Figure 13. De la représentation collective du contrôleur de gestion par ses interlocuteurs professionnels à l'évaluation en légitimité du contrôleur

Nous examinons donc la littérature autour des relations entre « staff » et « line » (2.3.1). Le positionnement du contrôleur dans un service fonctionnel a des impacts sur ses relations avec ses interlocuteurs terrain, mais également son positionnement et son rattachement hiérarchique (2.3.2). Enfin, nous étudions les travaux portant sur les rôles souhaités à titre individuel par les interlocuteurs et les confrontons aux rôles réellement joués par ce contrôleur (2.3.3).

2.3.1 Les relations entre les services fonctionnels et les opérationnels

Pour comprendre ces relations, il nous paraît important d'aborder deux principaux éléments. Tout d'abord, nous décrivons les objectifs des services fonctionnels. Ensuite, nous exposerons les relations entre « line » et « staff ».

2.3.1.1 Les objectifs des services fonctionnels

Les travaux, sur les services fonctionnels dans l'organisation, nous permettent de comprendre leur place dans l'organisation et leurs relations avec les opérationnels.

Galbraith (1967) définit la technostructure comme le centre névralgique des prises de décisions dans les grands groupes, qui élaborent notamment les systèmes de planification. Au sein de la technostructure, œuvrent des salariés aux compétences très spécialisées. Leur utilité auprès des managers opérationnels provient de l'aide et de l'expertise qu'ils fournissent.

Mintzberg (1979) précise la définition de la technostructure, en lien avec l'activité de contrôle. « *La technostructure est composée des analystes préoccupés par le contrôle et ceux qui s'occupent de l'adaptation : contrôle par stabilisation et standardisation des activités, adaptation permettant à l'organisation de faire face aux changements de l'environnement. Dans la technostructure, on trouve les analystes (et les employés qui les aident) qui servent l'organisation en agissant sur le travail des autres. Ces analystes sont dissociés du flux direct du travail : ils peuvent le concevoir, le planifier, le changer ou assurer la formation des opérateurs, mais ils ne font pas le travail eux-mêmes. Ainsi la technostructure est efficace quand elle utilise des techniques analytiques pour rendre le travail des autres plus efficace. Aux trois types de standardisation correspondent trois sortes d'analystes de contrôle : les analystes du travail (tels les spécialistes des méthodes), qui standardisent les procédés de travail ; les analystes de planification et de contrôle (planification à long terme, budget et comptabilité) qui standardisent les résultats, et les analystes du personnel (recrutement, formation, etc.) qui standardisent les qualifications »* (Mintzberg, 1979, p 41).

Les membres de cette technostructure sont donc dédiés à l'analyse et à la formalisation des activités des opérationnels. Mintzberg identifie, outre les membres de la technostructure, les équipes de « soutien logistique », qui sont plutôt des prestataires de service pour les opérationnels, spécialisés dans certaines tâches. Technostructure et soutien logistique constituent pour Mintzberg les services fonctionnels. L'auteur conditionne donc l'utilité de la technostructure à sa capacité à agir sur l'efficacité des personnes qu'elle assiste.

Ainsi Malleret (1993) souligne que l'utilité des services fonctionnels pour les opérationnels réside à la fois dans leur capacité à centraliser, collecter, harmoniser, encadrer, et aussi dans leur rôle d'assistance et de prestataire de services envers ses clients internes.

2.3.1.2 Les relations entre « line » et « staff »

Comment s'articulent les relations entre les services support et les opérationnels ?

Les travaux de Dalton (1950) étudient les rapports entre deux pôles de management : la « line » et le « staff ». Alors que les membres du « staff » sont principalement concernés par la recherche et le conseil, les membres de la « line » exercent leur autorité sur les processus de production. Dalton (1950) positionne les comptables dans les équipes du « staff ». Leurs objectifs sont de *« développer et appliquer leurs connaissances spécialisées à la résolution de problèmes* » (Dalton, 1950, p 343). L'auteur souligne que dans les faits, ce type de fonctionnement organisationnel peut aboutir à des impasses.

Parmi les tensions susceptibles de survenir, les membres du « staff » n'exercent pas d'autorité formalisée sur la « line »[13] et leurs recommandations sont potentiellement des sources de conflit. Dalton explique tout d'abord ces conflits par le comportement ambitieux et individualiste des équipes du « staff ». A travers les cas étudiés, les cadres du « staff » sont à la recherche de promotion et de distinctions personnelles. Ils se comportent de manière à fournir « une bonne impression ». Paradoxalement, ils ne parviennent guère à obtenir le statut qu'ils ambitionnent et ce type d'équipe connaît un taux de turnover conséquent. La relative jeunesse des équipes du « staff » explique en partie ses comportements et ses frustrations. Les relations avec les équipes de production, plus âgées et expérimentées, sont donc éprouvantes pour le « staff » qui, fraîchement embauché et hautement qualifié, n'est guère préparé à voir ses recommandations ignorées ou moquées par les cadres opérationnels. *« Les cadres de la « line » plus âgés détestaient recevoir des instructions de cadres plus jeunes qu'eux, et les membres du « staff » en étaient bien conscients. Dans les comités, les membres du « staff » voyaient leurs idées fréquemment évincées ou tournées en ridicule par les supérieurs de la « line ». Que ceci se produise ou non, les effets étaient démotivants pour les jeunes cadres du « staff ». Souvent sélectionnés par l'organisation du fait de bons résultats académiques, ils ont intégré l'industrie avec la conviction qu'ils pouvaient beaucoup apporter, et que la reconnaissance et la progression de carrière seraient rapides. Ils n'auraient jamais pu envisager que leurs apports pourraient être mal accueillis. Cette naïveté était le fruit d'un manque de première expérience industrielle (ou de relations pour ceux qui bénéficiaient déjà d'une expérience) et de l'omission dans leur formation des problématiques de sciences sociales »* (Dalton, 1950, p 345). En réaction à ce choc professionnel, les membres du « staff » quittent l'entreprise ou déploient des stratégies d'intégration. Ils essaient alors de

[13] Dalton précise que s'ils exercent de l'autorité, les cadres du "staff" le font au sein de leurs services mais pas avec les personnels de production (Dalton, 1950, p 343)

comprendre les idées et valeurs en vigueur parmi les cadres expérimentés de la « line » pour pouvoir progresser dans la hiérarchie.

La deuxième explication avancée par Dalton, sur ces relations conflictuelles, réside dans le fait que les membres du « staff » vont chercher à se faire accepter par les cadres de la « line » et développer des techniques pour parler le langage des opérationnels. Ceux-ci ne sont guère dupes car les cadres du « staff » sont relativement empressés dans leurs stratégies d'acceptation. Ils vont surtout donner l'impression de vouloir user d'autorité sur les membres de la « line », ce qui aggrave le conflit déjà existant. Dalton le qualifie de « lutte de conflit » avec les membres du « staff ».

Le troisième facteur aggravant des relations entre opérationnels et fonctions support porte sur l'autorité des membres de la « line » sur la promotion des cadres du « staff ». Cet état de fait développe des comportements stratégiques des agents du « staff ». Lorsque le cadre support souhaite rejoindre des fonctions opérationnelles, il doit alors persuader les hauts décisionnaires de la « line » qu'il est indispensable et compétent. De ce fait, il établit des compromis avec les membres de la « line » et invoque les déficiences de ses collègues du « staff » pour justifier les manquements de sa fonction.

Les travaux de Mintzberg (1986) abordent également les relations entre les « analystes » (membres de la technostructure) et les cadres, qui œuvrent dans la ligne hiérarchique. Ces recherches viennent renforcer la perspective conflictuelle décrite par Dalton (1950). Toute l'ambigüité du statut des analystes provient du fait qu'ils ne disposent d'aucune autorité formelle, mais néanmoins aspirent à acquérir du pouvoir.

L'analyste ne dispose pas d'un pouvoir formel. Il n'est pas directement dans la ligne hiérarchique. De ce fait, il ne dispose pas de la possibilité d'allocations directes de ressources. Il agit donc et soutient les cadres sans exercer de pouvoir. Ce paradoxe peut conduire à créer des frustrations chez l'analyste (Cummings et Elsami, 1968), car il comprend et aide aux décisions sans décider (Danziger, 1995). L'analyste peut donc être tenté d'user de son pouvoir d'influence, bien réel au demeurant.

Son influence, pour Mintzberg (1986), est toutefois bien réelle, du fait de ses compétences spécialisées. L'analyste est également présent pour substituer les contrôles individuels des cadres par des contrôles standardisés, appliqués à toute l'organisation et élaborés par ce même analyste.

Le profil de l'analyste est également déterminant dans l'exercice de son pouvoir d'influence sur les cadres. Les techniques administratives des analystes sont valables dans la plupart des organisations, ce qui implique un faible attachement à l'entreprise, contrairement au cadre. Pour accroître leur pouvoir d'influence, les analystes incitent l'entreprise à des changements organisationnels. Ils deviennent donc indispensables puisqu'ils créent les « *systèmes d'adaptation et de contrôle* » (Mintzberg, 1986, p 202*).* Ce changement doit être toutefois modéré pour ne pas mettre en péril leurs propres systèmes d'analyse et de contrôle. Le développement de leurs propres structures permet aux analystes de démontrer leur contribution.

Ces stratégies de pouvoir et de déploiement d'outils standardisés ont donc tendance à créer des tensions entre cadres et analystes, et à engendrer de la méfiance des cadres vers les analystes. Mintzberg (1986) démontre que les cadres intermédiaires opérationnels qui sont en charge d'entités, sont assimilables à des « *mini-PDG avec tous les types de pouvoir qu'a le PDG sur l'organisation entière…[…] Le cadre a de plus un rôle de centre nerveux dans son unité, il est le seul membre ayant l'accès officiel à tous les autres membres et au cadre qui lui est hiérarchiquement supérieur, tout en ayant l'accès officieux aux autres cadres de même niveau qui dirigent des unités parallèles »* (Mintzberg, 1986, p 192). Cummings et Elsalmi (1968) démontrent que les cadres de ce type manifestent un réel besoin d'autonomie. Ainsi ils aspirent à diriger « seuls » leurs entités et rejettent les supports et outils de contrôle proposés par les analystes. Ainsi, « *le fonctionnel irrite l'opérationnel et l'opérationnel frustre le fonctionnel* » (Hofstede, 1977, p 165, cité par Bollecker, 2003).

En conclusion, les fonctionnels n'ont guère l'avantage en termes de positionnement hiérarchique, et en termes de profils (jeunesse, inexpérience) pour exercer leurs missions de support auprès des opérationnels. Ils en viennent donc à utiliser leurs compétences pointues et leur pouvoir d'influence pour entrer dans le jeu et peser sur les décisions prises dans l'organisation. Les opérationnels, à travers la ligne hiérarchique et la capacité à promouvoir les fonctionnels, peuvent bloquer ces stratégies de pouvoir du « staff » ou les détourner. L'absence d'autorité des membres du staff n'est toutefois pas toujours aussi avérée que dans les travaux de Mintzberg (1986) ou Dalton (1950). Filley et House (1969) démontrent que le « staff » peut exercer quatre niveaux d'autorité formelle auprès des membres de la « line » :

- **les recommandations du « staff »** : les équipes fonctionnelles fournissent des informations, des suggestions et en dernier ressort les cadres de la « line » décident de suivre ou non ces conseils ;
- **le conseil obligatoire** : beaucoup de cadres de la « line » sont contraints de consulter les équipes du « staff », mais n'ont aucune obligation de suivre les avis émis. L'exemple des dépenses en investissement fournit une bonne illustration d'un cas où les chefs de production consultent les contrôleurs de gestion, puis décident de l'achat en dernier ressort ;
- **l'autorité conjointe « line-staff » :** dans certaines situations, les membres de la line et ceux du « staff » prennent des décisions en commun (par exemple sur des développements de projets) ;
- **l'autorité limitée du « staff » :** dans certains cas, les cadres du « staff » disposent d'un droit de véto sur les décisions des personnels de la « line », ou d'une autorité limitée à certains sujets (par exemple une autorisation de seuils de dépenses pour un membre de la « line »).

Le tableau 13 présente une comparaison entre opérationnels et fonctionnels.

Travaux	*Opérationnels*	*Fonctionnels*
Dalton	Autorité exercée dans la ligne hiérarchique, notamment sur les fonctionnels	Pas d'autorité formelle
	Équipes confirmées/ Ancienneté	Équipes jeunes / Fort turnover/ Inexpérience
	Formation acquise par la pratique	Haut degré de formation et d'expertise
	Rejet et méfiance envers les jeunes fonctionnels	Ambition/ frustration/Comportements stratégiques empressés
Mintzberg	Mini-PDG qui gère son entité	Compétences spécialisées
	Centre hiérarchique nerveux de son unité	Pas de pouvoir formel mais pouvoir d'influence
	Forte envie d'autonomie	Tendance au développement de systèmes d'adaptation et de contrôle standardisés
	Fortement attaché à l'organisation (compétences ad-hoc)	Faible attachement à l'organisation (compétences généralisables)
Filley et House		Autorité limitée à certains sujets sur les membres de la « line »

Tableau 13. Synthèse des caractéristiques des opérationnels versus celles des opérationnels dans la littérature organisationnelle

En conclusion, on peut s'attendre à ce que le contrôleur de gestion, en tant que « fonctionnel », véhicule une image dévalorisée auprès de ses interlocuteurs. Plus jeune, moins attaché à l'organisation, plus expert, et doté d'un pouvoir d'influence, le contrôleur se trouve dans une position où les antagonismes susceptibles d'apparaître avec les membres de la « line » peuvent être nombreux. Ces relations conflictuelles peuvent contribuer à dévaloriser son image professionnelle au sein de l'organisation. En effet, l'image peut se définir comme l'ensemble des perceptions ressenties par les interlocuteurs (cf. supra, chapitre 1, section 1, 2.4.3). Qui plus est, ces relations façonnent les représentations collectives des opérationnels au sujet des contrôleurs, et peuvent le réduire à un acteur source de « conflits ». Avant d'étudier les travaux portant sur la représentation collective des interlocuteurs du contrôleur de gestion, ce qui peut s'apparenter à « l'image professionnelle », nous préciserons en quoi le positionnement du contrôleur intervient sur la relation construite avec ses interlocuteurs, et contribue à la représentation collective du rôle du contrôleur dans son environnement professionnel.

2.3.2 Positionnement et rattachement hiérarchique du contrôleur

Le positionnement dans l'organisation du contrôleur et son rattachement hiérarchique n'est pas neutre. Pour Fornerino et Godener (2004, p 5), « *le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion influence la perception des managers de l'entité* », vis-à-vis de ce dernier.

Au-delà des tensions sous-jacentes entre équipes fonctionnelles et équipes opérationnelles, un contrôleur de gestion positionné sur site mais rattaché à la direction financière du groupe ne construira pas la même relation avec son manager de site qu'un contrôleur exerçant sur site et rattaché au directeur de site. Deux types de positionnement sont envisageables : un contrôleur central (exerçant au siège ou dans une direction de business unit) et un contrôleur décentralisé dans une division, un site…

Aux origines des configurations de rattachement des contrôleurs, se démarquent deux définitions proposées par le « financial executive Institute » américain et par l'association nationale des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion[14]. D'après Livian et Sokoloff (2003, p 117), *« le premier organisme préconise que le "controller" soit rattaché à la*

[14] ANCG, ancienne association avant le changement de nom pour la DFCG

direction financière et ait la responsabilité de la comptabilité et de l'audit interne, des politiques et procédures comptables et fiscales, des assurances prises par le groupe. Dans cette approche le contrôleur est membre à part entière de la direction financière ».

En 1969, le deuxième organisme, français, recommande plutôt le rattachement du contrôleur à la direction générale.

L'étude réalisée en 1976 par Jordan et Ardoin clarifie les divers rattachements envisageables pour un contrôleur de gestion central.

Le contrôleur de gestion central aide à la démarche de contrôle de gestion pour tous les centres de responsabilité. En ce cas, pourquoi le rattacher plutôt à la direction financière, qu'à la direction technique par exemple, voire la direction générale ?

Et pourtant dans nombre de cas de figure, le contrôleur est rattaché directement à la direction financière. Dans l'étude de Jordan de 1976, 43% des contrôleurs étaient hiérarchiquement reliés à la direction financière. Dans cette même enquête reconduite en 1998, ils étaient 62% dans cette configuration pour les entreprises de plus de 500 salariés, et 58% dans les entreprises de moins de 500 salariés. Le phénomène s'est-il donc amplifié ?

L'étude de l'observatoire international du contrôle de gestion (2011) de la DFCG vient contredire cette évolution. D'après l'étude, 55% des contrôleurs sont rattachés hiérarchiquement à la direction générale et moins de 30% à la direction financière.

Dans le cadre d'un rattachement à la direction financière, le contrôleur peut être déconnecté du terrain, sauf s'il assiste à des comités opérationnels, et surtout s'il est perçu par les opérationnels comme un financier, éloigné des réalités opérationnelles. Fornerino et Godener (2004) soulignent toutefois les synergies créées par le financier avec les services comptables dans ce cas de figure. Giraud et al. (2002) mettent aussi en évidence l'indépendance du contrôleur vis-à-vis du décideur, qui est précieuse dans l'objectivation des résultats.

Dans le cadre d'un rattachement à la direction générale (32% dans les entreprises de plus de 500 salariés et 40% dans les entreprises de moins de 500 salariés, d'après l'étude de Jordan de 1998), le contrôleur acquiert de l'autonomie et une marge de manœuvre, mais peut susciter des rivalités avec la direction financière (Jordan et Ardoin, 1979). Le contrôleur est toutefois au plus près de la stratégie (Giraud et al., 2002). Dans les faits, la place occupée par ce contrôleur central conditionne l'image et oriente les actions des contrôleurs opérationnels décentralisés (Jordan et Ardoin, 1979).

Ainsi, le rattachement du contrôleur de gestion centralisé n'est pas sans conséquence sur la représentation de ses interlocuteurs. Relié à la direction financière, il apparaît comme un

émissaire financier, mais dispose d'une autonomie par rapport aux équipes opérationnelles. Rattaché à la direction générale, il est au fait des décisions stratégiques.

Lorsqu'il est décentralisé sur une entité ou un site, il peut bénéficier d'un double rattachement, hiérarchiquement au directeur d'entité ou d'usine, et fonctionnellement au directeur financier du groupe ou au contrôle de gestion central du groupe, voire à la direction générale. Un autre rattachement est possible : Il peut également rapporter fonctionnellement à un directeur d'entité ou d'usine et hiérarchiquement au directeur financier du groupe ou au contrôle de gestion central du groupe, voire à la direction générale (Bouquin, 2001).

Dans leur étude de 2004 sur le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion décentralisé, Fornerino et Godener établissent un lien entre perception et rattachement.

Cette relation est démontrée pour les contrôleurs qui sont rattachés hiérarchiquement à la direction générale et qui sont perçus par les managers comme des « *conseillers de la direction et organe de surveillance* ». L'explication de cette perception provient du soutien de la direction générale dans les missions du contrôleur décentralisé, ce dernier lui étant rattaché.

Etonnamment, le lien n'a pu être établi, dans cette étude, entre rattachement à la direction de l'entité et perception positive des managers.

La figure qui suit présente le double rattachement du contrôleur de gestion décentralisé (figure 14).

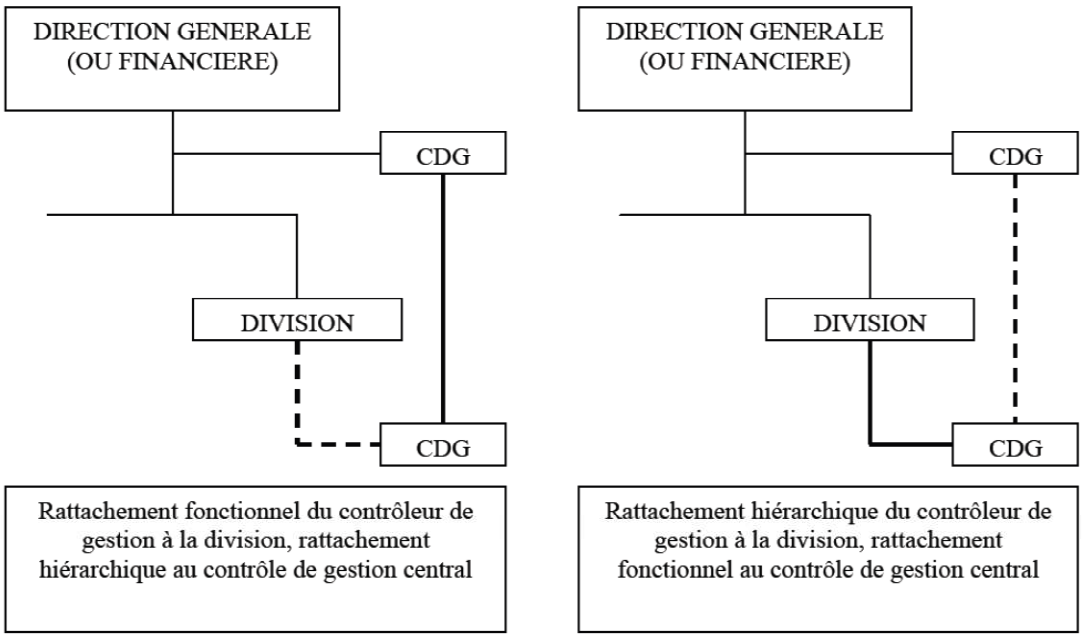


Figure 14. Double rattachement du contrôleur de gestion décentralisé (Bouquin, 2001)

En résumé, le rattachement du contrôleur centralisé ou décentralisé oriente la perception que les managers ont de son rôle. Le rattachement hiérarchique influence donc la représentation collective des interlocuteurs sur le rôle du contrôleur de gestion. Ceci permet notamment d'entrevoir les représentations qui amènent un individu évaluateur à lui accorder de la légitimité. L'étude des travaux sur la représentation de son rôle auprès de ses interlocuteurs permet dès lors d'approfondir les mécanismes qui amènent un individu à lui accorder de la légitimité.

2.3.3 Représentation collective du contrôleur par ses interlocuteurs

2.3.3.1 Une image professionnelle peu étudiée

A notre connaissance, peu d'études récentes ont été réalisées sur l'image du contrôleur de gestion en France. L'étude de Chiapello de 1990(b, p 13), dont l'objectif initial est « *de mesurer si l'image de la fonction contrôle de gestion est aussi médiocre que les confusions habituelles de langage sur le mot ˝contrôle˝ (permettant d'assimiler le contrôleur à un inspecteur) le laissent penser* », a permis d'interroger directeurs et responsables opérationnels (15% étant situés dans des services fonctionnels autres que le contrôle de gestion, 54% dans des fonctions opérationnelles telles que marketing, production, commercial, 27% étant des directeurs de filiales, de départements…).

Parmi les enseignements tirés, il apparaît que les directeurs et opérationnels appréhendent difficilement le fonctionnement, voire le positionnement de la fonction de contrôle dans l'organisation. Il en ressort une relative méconnaissance du contrôle de gestion. Concernant l'image du contrôleur de gestion, les résultats sont plutôt encourageants de la part des opérationnels et des directeurs, alors que les contrôleurs s'avèrent pessimistes sur les résultats les concernant. Les contrôleurs se perçoivent-ils comme des mal-aimés ? Ou ont-ils le succès modeste ? Quoiqu'il en soit, ils bénéficient d'une meilleure image auprès des directeurs que des opérationnels.

L'étude permet également de corréler les relations entre les contrôleurs et ses interlocuteurs à l'image du contrôleur. Ainsi 31,5% des opérationnels et 51,5% des directeurs estiment entretenir des relations au « beau fixe » avec leurs contrôleurs. 60 % des directeurs et 69% des opérationnels estiment que leurs prévisions sont plutôt bonnes. Fornerino et Godener (2004, p 6) remarquent en ce sens que « *la perception du contrôle de gestion pourrait également influencer la qualité des relations. Si les managers ont une opinion défavorable du contrôle*

de gestion, ils devraient se montrer réticents dans les relations avec le contrôleur de gestion et peu coopératifs. Bouin et Simon (2000) suggèrent un tel lien lorsqu'ils déclarent qu'une étiquette de type ˝inspection pour le compte de la direction˝ attachée au contrôle de gestion est préjudiciable aux rapports contrôleur de gestion – opérationnels ».

La tendance des résultats montre une image meilleure auprès de la direction générale, et une mésestime de son image par le contrôleur.
Chiapello (1990b) fournit également des résultats sur l'utilité perçue de la démarche de contrôle de gestion auprès des acteurs du système de gestion, c'est-à-dire les interlocuteurs des contrôleurs. Ainsi 83% des directeurs affirment considérer le contrôle de gestion comme très utile, alors que seulement 16% estiment qu'il n'est utile que partiellement.
Toutefois, si les directeurs attribuent une image positive voire très positive aux contrôleurs, dans la mesure où ils sont actifs dans le processus de gestion, leurs perceptions sont plus subjectives que celles des opérationnels, ce que corroborent Fornerino et Godener (2004). Ceci vient amoindrir leur évaluation positive. Les directeurs et opérationnels évoquent également, dans cette étude, les qualités réelles des contrôleurs de gestion. Ils sont compétents, rigoureux, francs et droits, impliqués au quotidien et aimables. En revanche, ils ne sont pas toujours sans préjugés, ni de bon conseil. Ils ne fournissent pas toujours la bonne analyse, ne sont pas nécessairement de bons animateurs, de bons négociateurs ou de bons managers. Enfin d'après leurs interlocuteurs, ils n'acceptent pas facilement la critique.

Les travaux d'Hoffjan (2004), viennent compléter cette connaissance de l'image des contrôleurs. Hoffjan (2004) confirme le lien entre perception du contrôleur et acceptation de son travail par les opérationnels. « *L'acceptation des services délivrés par le service comptable dépend de la composante relationnelle (Lanter, 1996, p 137). Si le destinataire du service ressent le comptable comme peu imaginatif et restricteur, il se peut qu'il ne fasse pas plein usage de l'information fournie par le comptable »* (Hoffjan, 2004, p 2).
En conclusion, ces travaux démontrent que l'image des contrôleurs de gestion est satisfaisante et qu'elle s'appuie sur la qualité de la relation. La perception du contrôleur par les opérationnels semble reliée aux relations qu'ils entretiennent, mais aussi à l'utilité perçue de la démarche de contrôle. Dans notre étude des représentations collectives vis-à-vis des contrôleurs de gestion, si l'image professionnelle fournit un état des lieux des perceptions de ses interlocuteurs, l'analyse de la relation entre contrôleurs et opérationnels permet de

comprendre comment les représentations collectives se construisent progressivement dans l'organisation.

2.3.3.2 De la représentation collective à la relation entre contrôleurs et opérationnels

Les travaux de Bollecker (2003) étudient les relations entre contrôleurs et opérationnels et viennent préciser l'image dont les contrôleurs bénéficient. Bollecker identifie deux courants de recherche en la matière. Le premier souligne **les conflits inhérents entre opérationnels et fonctionnels** avec les travaux de Dalton et Mintzberg. Le contrôleur en tant que membre de la technostructure, s'oppose aux opérationnels, comme nous l'avons relaté. Des différences culturelles entre les métiers financiers et opérationnels sont également susceptibles d'intervenir (Dent, 1991). Le contrôleur se trouve en situation d' « *isolement culturel* » pour Bessire (1995, p 8). « *L'équipe du contrôle de gestion a 28 ans d'âge moyen, 4 ans d'expérience en moyenne […] Les contrôleurs sont des marginaux par la formation, le profil, la carrière. Ils ont le salaire de gens qui ont 45 ans et 25 ans d'expérience. Il y a beaucoup de ˝ gens maison[15]˝ très compétents dans leur domaine…* ». Le contrôleur peut donc se trouver en concurrence avec des ingénieurs (Dent, 1991 ; Armstrong, 1985) mais également des commerciaux (Bessire, 1995), des auditeurs internes, des directeurs financiers, des qualiticiens, des directeurs d'achat (Danziger, 2009). Par ailleurs, le contrôleur est un rationnel, orienté vers la réflexion, préalablement à l'action, qui utilise son hémisphère gauche (Mintzberg, 1998) à la différence de l'opérationnel. Ces divergences peuvent conduire à la méfiance et à un mauvais dialogue.

Le deuxième courant de recherche, apparu dans les années 1990, sur les relations contrôleurs-opérationnels pour Bollecker est « **constructif** ». Ces travaux s'attachent à montrer qu'il existe une véritable coopération entre ces deux parties.
Cette convergence peut s'expliquer par les objectifs individuels de réussite professionnelle qui poussent ces deux groupes professionnels de l'entreprise à trouver des points d'entente. Les contrôleurs et les opérationnels deviennent en ce sens interdépendants (Jedidi et Khlif, 2011). Les contrôleurs, pour mener à bien leurs missions, doivent s'appuyer sur la coopération des opérationnels, alors que ces derniers, dans leur progression de carrière, doivent gérer leurs « ressources » en s'appuyant sur un expert dédié, le contrôleur. L'étude de Jordan (1998)

[15] L'interlocuteur qui parle qualifie de « gens maison » les opérationnels qui se font formés sur le tas, par comparaison aux jeunes fonctionnels tels les contrôleurs de gestion

démontre que la coopération entre contrôleurs et managers s'est renforcée entre les enquêtes de 1976 et 1998, sur les aspects de suivi et d'analyse des résultats, ainsi que de proposition d'actions correctives. Elle va de pair avec une évolution dans les missions du contrôleur.

Dans le même sens, les travaux de Russell et al. (1999), de Friedman et Lyne (1997) et de Savall et Zardet (1994) abondent vers la démonstration d'une coopération entre les deux parties. Ainsi Russell et al. (1999) notent dans une étude commandée par l'IMA[16] qu'en 1995, 48% des contrôleurs travaillaient en interaction avec les équipes opérationnelles, alors qu'en 1999, la proportion passe à 56%.

Friedman et Lyne (1997) démontrent, à propos de la mise en œuvre de la démarche d' « activity-based costing », que l'image des contrôleurs a évolué très favorablement en cette circonstance. Un accroissement de l'utilité perçue des informations délivrées par eux et des relations entre managers opérationnels et contrôleurs a conduit, pour les auteurs, à la disparition de l'image de « compteur de haricots ».

L'enquête menée par Durand (2006) renforce ce constat en établissant que dans 41% des entreprises interrogées, les interactions entre contrôleurs et managers sont très élevées, spécialement en période budgétaire.

Ainsi, l'image du contrôleur semble intrinsèquement liée à la nature des relations qu'entretiennent les contrôleurs avec leurs interlocuteurs.

L'étude récente d'HEC et de la DFCG (2010) vient quelque peu nuancer les chiffres positifs des études sur l'image des contrôleurs et leurs relations avec leurs interlocuteurs. Nguyen et De Laigue (2010, p 18) remarquent que « *la disjonction entre opérationnels et contrôleurs de gestion se confirme. Il s'agit de l'évolution la plus préoccupante. L'enquête de 1998 faisait état d'un taux d'implication des opérationnels dans les activités de suivi de résultats et d'analyse des écarts de près de 50%. Ce taux, qui n'a cessé de décroître (31% en 2004, 28% aujourd'hui), traduit à la fois l'isolement des contrôleurs de gestion et la bureaucratisation des systèmes de management de la performance »*. Les contrôleurs, pour les auteurs, seraient « lost in number(s) ».

[16] « Institute of management accountants », association professionnelle américaine créée en 1979 aux États-Unis. Il s'agit aujourd'hui de l'association des comptables et des financiers dans le monde des affaires.

En résumé, les représentations des interlocuteurs des contrôleurs seraient donc façonnées par les relations, le positionnement hiérarchique, et les stratégies et comportements du contrôleur. Ainsi Lambert (2005) précise que les qualités relationnelles et les compétences de ce dernier sont essentielles. La confiance des managers en découle. Ainsi les travaux de Bollecker (2003, 2009) et de Durand (2006) montrent que la relation avec les contrôleurs se fonde sur une réelle confiance. Bollecker (2003) rappelle que la confiance est la certitude que ressent un individu sur le fait qu'un autre individu agisse de manière conforme à ses engagements (Breton et Wintrobe, 1982) ou à minima, qu'une personne ne cherche pas à nuire à l'autre dans le cadre d'une relation inter-individus (Dupuy et Guilbert, 1995).

Cette confiance semble être le fruit de qualités démontrées par le contrôleur, comme sa disponibilité, son apport. Jordan et Ardoin (1979) affirment que pour créer une relation de confiance, il doit démontrer des qualités d'écoute et faire preuve de tact, se faire insistant mais discret. Pour les deux parties, la qualité de la relation est primordiale : elle permet au contrôleur d'être reconnu et d'agir et à l'opérationnel d'être efficace dans le pilotage de sa performance économique.

La qualité de ses relations avec ses interlocuteurs provient donc en partie de sa capacité à gérer des « impressions ». Afin de pouvoir appréhender d'éventuelles stratégies de gestion de ces impressions, la compréhension des attentes du contrôleur et de ses interlocuteurs sur sa profession apparaît indispensable.

2.4 Attentes vis-à-vis de la profession de contrôleur

Avant les années 1990, les études sur les contrôleurs sont rares en France comme à l'étranger (Bollecker, 2004 et 2007). Elles sont bien souvent suscitées par une demande d'une association professionnelle (Jordan et Ardoin, 1979 ; Jordan, 1998 ; Bescos, 2002 ; Burns et Scapens, 2000). Elles ne se sont que très peu intéressées au contrôleur en tant qu'individu, ce que Caron et al. (2011) dénomment l'axe sujet-individuel. En effet pour les auteurs, il existe un courant volontariste centré sur le sujet contrôleur et un courant déterministe centré sur la technique, la fonction, « l'objet ». Pour David (2006), d'une manière générale, les études sur les rôles des contrôleurs sont moins nombreuses que celles portant sur la fonction de contrôle de gestion. Il remarque que les études ne sont pas issues du monde de l'entreprise, et s'appuient essentiellement sur des études de cas (Lambert, 2005 ; Morales, 2009, Savall-Ennajem, 2011) ou des questionnaires (Chiapello, 1990a, 1990b, Durand, 2006, Fornerino et

Godener, 2004 et 2006, Bollecker, 2003, 2009 et 2009). Les travaux ont évolué d'une démarche très normative (Jordan et Ardoin, 1979 ; Khemakhem (1984) ; Launois, 1970 ; Bühler, 1979) vers une littérature plus descriptive et orientée vers l'analyse du rôle et de l'influence du contrôleur (Morales [2009], Lambert [2005], Danziger [1995 et 2009], Bollecker [2003, 2004, 2007, 2009], Bessire [1995], Sathe [1983], Nobre [2001], Russell et al. [1999], Lambert et Sponem [2009], Lambert et Pezet [2007], Pezet et Morales [2010], Ahrens [1997]…)

Avec la fonction de contrôle dont la légitimité est questionnée, et l'émergence d'un « nouveau contrôle de gestion », un regain d'intérêt pour l'animation du système de contrôle semble se dessiner. Plusieurs recherches actuelles, depuis les années 1990 s'intéressent aux rôles que les contrôleurs doivent jouer dans les organisations.

Nous tenterons ainsi d'étudier ces travaux autour de deux constats. La profession est encore peu institutionnalisée en France (2.4.1). Les profils des contrôleurs sont très variés (2.4.2). Nous montrerons enfin que l'évaluation en légitimité d'un contrôleur de gestion résulte en partie des attentes (rôles souhaités pour le contrôleur), confrontées aux rôles réellement joués par ce contrôleur (2.4.3).

2.4.1 Une profession aux contours mal définis

Contrairement aux professions d'audit ou de comptabilité, les missions du contrôleur ne sont pas réellement encadrées par des référentiels comparables au COSO[17] ou aux normes IFRS ou au Plan Comptable Général en France. Les seules définitions des missions proviennent d'associations professionnelles telles l'APEC, la DFCG, ou l'IMA.

Pour l'APEC (2013), *« le contrôleur de gestion fournit à sa direction le résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise ou de la division à laquelle il est rattaché. En cela, il accompagne le responsable opérationnel dans la gestion de l'activité et la prise de décision* ». L'association propose une description de ses activités dans le tableau 14 qui suit.

[17] Le COSO est un référentiel de contrôle interne défini par le « Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission », en 2002 et qui a évolué en COSO 2.

1. Elaboration des procédures et outils de gestion	- Élaborer et mettre en place les outils de reporting destinés à la direction générale. - Définir les principales orientations des contrôles et indicateurs à mettre en place, et le cadre du reporting destiné à la direction générale. - Concevoir les tableaux de bord de l'activité (hebdomadaires, mensuels ou trimestriels). - Mettre en place et améliorer les procédures de gestion et d'optimisation des flux d'information financière : en garantir la fiabilité. - Veiller au respect des procédures.
2. Prévisions	- Participer à la définition des objectifs. - Réaliser des études économiques et financières. - Élaborer le plan à moyen terme. - Établir des prévisions de fin d'année sur la base des budgets corrigés des événements de la période en cours. - Construire les principaux états financiers sur 3 ou 5 ans en projetant les résultats actuels de l'entreprise, les estimations de l'année en cours et les objectifs stratégiques définis par la direction générale.
3. Analyse et reporting	- Obtenir et collecter toute information susceptible d'agir sur le résultat de l'entreprise, la traduire en éléments financiers. - Analyser mensuellement les performances de l'entreprise par l'étude des écarts des résultats par rapport aux budgets et objectifs. - Rédiger les synthèses de commentaires de l'activité.
4. Elaboration et pilotage du processus budgétaire	- Définir les procédures de construction budgétaire et les faire appliquer par les opérationnels non financiers. - Collecter, analyser et synthétiser les données budgétaires venant des départements opérationnels et des centres de profit. - Produire les documents de synthèse budgétaire, formaliser et éditer le document complet qui servira de guide tout au long de l'année. - Intégrer les éléments budgétaires aux grilles de suivi des résultats mensuels ou trimestriels.

5. Supervision, contrôle des clôtures comptables	- Effectuer les rapprochements entre les états de la comptabilité et les résultats provenant des reporting et tableaux de bord. - Contrôler les opérations d'inventaire des marchandises et produits finis. - Fournir à la comptabilité les éléments extracomptables à intégrer dans les résultats pour une meilleure conformité à la réalité économique de l'activité.
6. Amélioration des performances de l'entreprise	- Anticiper les dérives, mener des actions correctrices. - Contrôler que ces actions correctrices aient bien les effets escomptés. - Déterminer les zones d'optimisation et aider les responsables opérationnels à réaliser des économies.
7. Mise en place ou optimisation du système d'information	- Participation à la mise en place de certains modules d'ERP dans la définition des flux d'information, le paramétrage de certaines applications, l'animation de réunions projets concernant les tableaux de bord et l'information financière.
8. Activités éventuelles	- Le contrôleur de gestion peut être amené à s'occuper de la consolidation des données budgétaires lorsqu'il n'y a pas de service dédié à cette fonction. Le ″credit management″ peut aussi faire partie de ses attributions. Il assure le suivi du recouvrement des créances clients et le suivi du paiement des factures fournisseurs. - En termes de logistique, il analyse les stocks et leurs variations lors des clôtures mensuelles. - Il peut chercher à réduire les coûts en renégociant les principaux contrats récurrents avec les fournisseurs en collaboration avec l'opérationnel acheteur.

Tableau 14. Activités du contrôleur de gestion d'après l'APEC (2013)

Le contrôleur de gestion, tel qu'il est décrit, est un profil rare au regard de l'étendue des compétences demandées. En réalité, derrière le descriptif de ses activités, il semble que plusieurs profils de contrôleurs se dessinent, d'où la nécessité d'un référentiel explicitant les profils de contrôleurs et leurs tâches. Il ressort également que le contrôleur est d'abord décrit comme étant en charge de la collecte et du traitement des données financières. Peu d'activités de conseil aux opérationnels sont mentionnées. Face à ces descriptifs techniques mais éclairants sur les profils de contrôleurs, les rares tentatives de création de référentiels se limitent, à notre connaissance, à l'établissement par l'IMA d'une définition du contrôle de

gestion en 2006, d'un code de bonne conduite pour les contrôleurs émis en 2005[18] et de préconisations thématiques comme par exemple la mesure des coûts directs, la mise en place de la méthode ABC ou la comptabilité dans une entreprise ayant adopté la démarche de « lean management ».

Des tentatives de référentiels de reporting sont également en cours avec le langage XBRL[19]. En effet un consortium international regroupant des professionnels de l'information financière, veut faire adopter réglementairement un format électronique, sorte de référentiel commun dans l'élaboration et la diffusion d'états financiers pour les entreprises en interne comme en externe. Ce langage est déjà recommandé voire imposé par la SEC[20] qui a lancé depuis 2005 un programme de déclaration volontaire où les multinationales déclarantes à la SEC ont, pour l'instant, l'obligation d'utiliser le XBRL. La DFCG soutient également cette initiative.

Ainsi, les missions du contrôleur restent encore insuffisamment institutionnalisées. Pour Danziger (2009, p 635) il en résulte que, *« le contrôleur exerce un métier aux contours imprécis. Il peut être cantonné dans la fonction de base qu'est le contrôle budgétaire mais il peut se voir confier d'autres missions ponctuelles ou permanentes : opportunité de sous-traiter la fabrication d'un composant, répartition des frais de siège, consolidation…* ».

Il en résulte que certaines organisations n'hésitent pas à officialiser leurs propres référentiels sur les missions du contrôleur de gestion, qu'elles souhaitent lui voir dévolues, et les grilles et indicateurs qu'il doit remplir, comme le Ministère de l'Emploi, de la Cohésion sociale et du Logement et Ministère de la Santé et des Solidarités qui en 2007 promulgue une circulaire[21] sur les missions du contrôleur dans ses services, ses méthodes et outils.

Si les contours des missions des contrôleurs sont flous, nous sommes amenée à nous interroger sur les différents profils de contrôleurs envisageables dans la mesure où le contenu de l'activité est fluctuant.

---

[18] Code de bonne conduite fourni en annexe 2

[19] "Extensible Business Reporting Language"

[20] "Securities and exchange commission"

[21] Circulaire N°DAGPB/AF2/2007/60 du 2 février 2007 relative au référentiel ministériel de contrôle de gestion

2.4.2 Les différents types de contrôleurs

Plusieurs auteurs proposent des typologies de contrôleurs. Hopper (1980, p 2) identifie un contrôleur comptable (« book-keeper ») qui limite la production de son reporting au « *quantifiable, tangible et vérifiable* ». Ce type de contrôleur se situe très fréquemment dans un service fonctionnel séparé des opérationnels et centralisé.

Le contrôleur au service (« service-aid »), pour Hopper, répond plutôt prioritairement aux cadres intermédiaires et opérationnels et essaie de fournir les informations permettant aux managers de « s'autocontrôler ». Si Dew et Gee (1973) et Hofstede (1968) relient ce profil de contrôleur à une position décentralisée, Hopper souligne que l'on trouve des contrôleurs décentralisés qui ne sont pourtant pas réellement aux services des managers.

En France, Chiapello (1990a, p 7) part du constat que « *les contrôleurs de gestion ne se ressemblent pas. Chacun a pu en faire l'expérience au hasard des rencontres et des contacts professionnels* ». Dans son étude menée auprès de 168 entreprises, sur la conception par les contrôleurs de gestion de leur fonction, l'auteur propose une typologie soulignant trois profils possibles pour un contrôleur de gestion :

- les techniciens (28% en proportion dans son enquête) qui se consacrent à des tâches techniques essentiellement ;
- les conseillers (49%) qui donnent la priorité au conseil sur la technicité ;
- les consultants-évaluateurs (23% des contrôleurs interrogés) qui privilégient les activités de conseil au rôle technique, et essaient d'évaluer les performances des individus.

La figure 15 présente la typologie des contrôleurs de Chiapello (1990a).

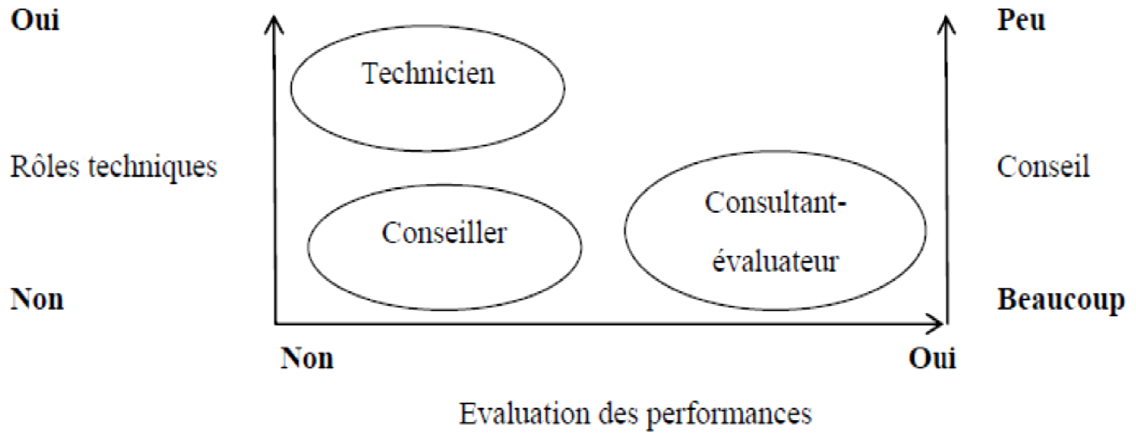


Figure 15. La typologie des contrôleurs (Chiapello, 1990a, p 8)

Plus précisément, dans cette enquête, les techniciens ont jugé prioritaire leur rôle dédié au fonctionnement des outils, de diagnostic et de création d'outils, de fiabilisation des données et d'analyse des résultats. Pour leur part, les consultants évaluateurs estiment que les rôles les plus importants des contrôleurs de gestion sont ceux de conseil auprès de la direction générale, et d'aide à l'évaluation des performances individuelles. Les conseillers donnent la primauté au conseil auprès de la direction générale, au conseil auprès des opérationnels, et à l'incitation à penser au futur et à former.

Les travaux de Fornerino et Godener (2006), complémentaires de ceux de Chiapello, notamment sur la description des missions par profil, ont permis de faire ressortir des types de postes existants en France, ce qui était l'objectif initial de leur étude.
A partir d'une analyse des dimensions des missions des contrôleurs interrogés, deux groupes ont pu être distingués : le groupe des « contrôleurs de gestion-techniciens » (dans leur échantillon 35%) et le groupe des « contrôleurs de gestion-conseillers » (65% des personnes interrogées).

Trois missions principales sont rattachées, dans leur étude aux contrôleurs-techniciens, à savoir la définition du système de gestion et le contrôle du respect des procédures, l'adaptation des outils de gestion aux besoins des décideurs et le traitement des données budgétaires. En ce qui concerne les contrôleurs-conseillers, leurs missions majeures sont le conseil opérationnel et stratégique.

Caron et al. (2008 et 2011) aboutissent à une typologie de profils de contrôleurs nord-américains en fonction du temps dévolu à certaines activités. Ainsi les contrôleurs se décomposent en :

- analystes qui gèrent les ressources financières, analysent les affaires, font les recommandations et gèrent la performance de l'organisation ;
- fiduciaires qui s'occupent en priorité de préparer et de communiquer les états financiers et d'assurer l'intégrité de l'organisation ;
- transactionnels dédiés aux activités transactionnelles et techniques ;
- hybrides qui travaillent sur des tâches comptables mais aussi sur des tâches administratives et de rencontres.

Néanmoins les auteurs notent que l'analyste comme le fiduciaire ou l'hybride consacrent une part non négligeable de leur temps à des activités de manipulation de chiffres (25% pour les analystes, 62% pour les fiduciaires, 38% pour l'hybride).

En réalité, du contrôle budgétaire à l'analyse, de la fiabilisation du chiffre au reporting, du chiffrage d'affaires à la validation de « business plan », de la formation à la gestion au conseil, les palettes d'activités du contrôleur de gestion sont vastes. Qu'y a-t-il de commun en réalité entre un contrôleur budgétaire et un contrôleur de gestion projet ? Même si des socles partagés comme la diffusion de l'information, le conseil aux opérationnels existent, ces études confirment la variété des profils de contrôleurs rencontrés dans les organisations.

En ce sens, de grands groupes commencent à différencier la gestion des carrières de leurs contrôleurs de gestion selon leur type. Ils se sous-segmentent en consolideur-reporting, analyste-conseiller, contrôleur interne, « business-partner », contrôleur de gestion-manager, contrôleur de gestion achat, contrôleur de gestion social, contrôleur de gestion processus-méthodes-systèmes d'information, contrôleur de gestion projets d'investissement et affaires. Les types de contrôleurs foisonnent. Löning et al. (2013, p 194) rapportent qu'un grand groupe industriel français a élaboré sa propre typologie de contrôleurs pour mieux garantir l'adéquation des compétences aux postes. Trois profils ont été mis en évidence :

- le spécialiste de la production de chiffres, centrés sur le reporting et l'agrégation des marges ;
- le spécialiste du conseil et des études, sorte de « business-partner » ;
- le spécialiste des méthodes qui procède au contrôle interne et garantit la fiabilité de l'information.

Sur le terrain, des types de contrôleurs sont donc distinguables en étudiant leurs aspirations et les attentes de leurs clients internes, qui sont également déterminées partiellement par l'organisation elle-même (Hopper, 1980, p 1). Pour ce dernier, « *le comportement des contrôleurs doit être replacé dans son contexte social, notamment la culture professionnelle et la professionnalisation des contrôleurs et la légitimité des différents buts comptables, telle que ressentie par les managers. Le concept de rôle est un outil utile pour étudier de tels sujets car il relie trois concepts centraux :* ***les attentes*** *(ce que le comptable et les autres croient qu'il doit faire),* ***le comportement*** *(ce qu'il fait de facto),* ***la position*** *(comment sa position est imbriquée à celle des autres, et dessine l'ensemble de ses rôles)* ». Ainsi l'étude des rôles souhaités pour le contrôleur par ses interlocuteurs, et les rôles réellement joués, permet de comprendre les attentes. Ceci contribue à éclaircir comment un interlocuteur du contrôleur, à partir d'une représentation collective d'un groupe professionnel, du positionnement du contrôleur dans l'organisation, de ses propres attentes (rôles souhaités pour le contrôleur), de la réalité des rôles joués par le contrôleur, et de l'établissement d'une relation avec ce dernier, formule un jugement en légitimité sur ce contrôleur de gestion.

2.4.3 Rôles souhaités par les interlocuteurs du contrôleur

L'étude de Chiapello (1990b) permet d'explorer les rôles souhaités par les contrôleurs et leurs interlocuteurs.

Les résultats montrent que les contrôleurs, les directeurs et les opérationnels jugent très importants les rôles de conseil et d'aide de la direction. Les contrôleurs souhaitent conseiller et aider leurs interlocuteurs en proportion plus forte que ne l'attendent ces derniers. Les opérationnels attribuent plutôt aux contrôleurs la tâche d'analyser les résultats et de les guider dans la lecture du chiffre. Il semble donc que les opérationnels aspirent à cantonner les contrôleurs dans des aspects techniques. Bouquin (2001, p 128) lui aussi abonde dans ce sens en affirmant que les opérationnels souhaitent laisser les contrôleurs aux mains des techniciens, c'est-à-dire de la direction financière. « *Peut être faut-il voir une explication de ce paradoxe dans le souhait qu'expriment les opérationnels de voir les contrôleurs de gestion maintenus dans une fonction technique, et ne pas intervenir dans le processus de décision, intervention qui, est clairement souhaitée par les contrôleurs* ».

De manière complémentaire, l'étude de BDO Marque et Gendrot (2004) montre que l'attente principale des interlocuteurs du contrôleur se concentre sur sa capacité à garantir un processus fiable de production de chiffres. Lorino (2009) partage ce constat en affirmant que de très

nombreux managers attendent qu'ils puissent leur fournir un chiffre juste et effectuer des prévisions à court terme. En cause d'après l'auteur, l'environnement fluctuant depuis la crise de 2008. Les managers pilotent d'abord à brève échéance.

Pourtant plusieurs travaux relatent aussi que les interlocuteurs des contrôleurs attendent plus de soutien opérationnel. D'après Byrne et Pierce (2007), il est avéré que les contrôleurs manquent à leur rôle de soutien managérial, notamment dans la compréhension des processus d'affaires. Les travaux de Mouritsen (1996) et de Chenhall et Langfield-Smith (1998), ont fait état de leur faible implication à ce niveau. Les managers attendraient notamment plus de souplesse et de dialogue avec les services opérationnels, faute de quoi les contrôleurs appréhenderaient mal la valorisation des coûts (Nulty, 1992).

De manière plus large, les managers attendent avant tout de l'information utile à leur prise de décision. D'après Bescos et Mendoza (1999), les managers utilisent à 86,6% les informations qui leurs sont communiquées, dont un tiers seulement provient des services de contrôle de gestion et de comptabilité. Loin d'être insatisfaits de la quantité produite, ils développent des grilles de lecture sélectives. Néanmoins, l'étude révèle aussi que les responsables opérationnels (qui ne sont pas nécessairement les décideurs examinés dans l'étude) sont aussi susceptibles de produire de l'information, s'ils l'estiment nécessaire, au pilotage de leur périmètre (15,8% de l'information est délivrée par eux). Les managers se voient fournir une multitude d'informations sur les coûts de fonctionnement des unités et les coûts de revient des produits, mais très peu sur les clients ou les concurrents (seuls 37,5% des managers sont satisfaits des informations clients). Ainsi la contribution du contrôleur, en tant qu'assistant du manager, laisse entrevoir des zones de faiblesse dans son apport. Certains managers font rebâtir un tableau de bord ad hoc par un proche collaborateur pour l'aider dans son pilotage, comme le rapportent Bescos et Mendoza (1999).

Ces quelques développements démontrent qu'il est difficile pour un contrôleur de tout concilier : peut-il à la fois satisfaire les attentes de ses interlocuteurs tout en s'orientant vers ses propres priorités ? Pour Lorino (2009, p 4), « *Il n'est pas évident que ces deux orientations du contrôle – contrôle indépendant et traduction en langage financier, d'une part, compréhension mutuelle et coopération empathique avec les managers opérationnels, d'autre part – soient toujours compatibles. Les mettre en œuvre toutes deux simultanément exige des profils de personnes de très haut niveau, capables de jouer sur plusieurs registres intellectuels et relationnels, donc émotionnels. Ce n'est pas impossible, mais gageons que,*

dans une proportion non négligeable de situations, on évoluera plutôt vers une certaine scission de la fonction ». A supposer qu'un contrôleur arrive à jouer plusieurs rôles, il ne peut, à en croire Sutthiwan et Clinton (2008), n'être qu'harassé par l'ensemble des tâches à accomplir. Ainsi ils avancent que la fonction de contrôle serait gagnante à être scindée en deux : les contrôleurs en charge de la « maîtrise » des ressources et ceux qui veillent sur la « conformité »[23].

Les grands groupes commencent aussi à embaucher des contrôleurs qui disposent déjà d'une expérience opérationnelle pour venir « décloisonner l'entreprise ». Ces contrôleurs sont alors dotés des armes nécessaires pour assurer les deux rôles évoqués dans la littérature : celui de technicien et celui de conseiller (Loning et al., 2013).

[23] Notre traduction pour « Controllership » et « Compliance »

Conclusion de la section :

Cette section nous a permis de préciser le contexte de l'étude, à savoir qu'elle s'applique à la fonction de contrôle de gestion, mais surtout à une profession : celle de contrôleur. Bien que le degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion soit diminué par les remises en cause de la démarche de contrôle, et les spécificités culturelles en France, la représentation collective du contrôleur par ses interlocuteurs est décrite à travers les études d'associations professionnelles et de chercheurs comme relativement bonne. Subsiste néanmoins un doute sur la validité de ces études, plutôt anciennes, où plus de contrôleurs que d'opérationnels ont été interrogés. Qui plus est, les attentes des interlocuteurs sur les rôles souhaités ne coïncident pas toujours avec les rôles réellement joués par les contrôleurs.

L'étude de Nguyen et De Laigue (2010, p 18) montre qu'« *en plus du manque d'implication des opérationnels, les contrôleurs de gestion souffrent vraisemblablement du manque de valeur ajoutée de leur fonction. Ils sont trop souvent confinés dans leur rôle de gardien du temple financier, dont ils sont les serviteurs les plus zélés. La production de données pour 55% d'entre eux et l'amélioration de leur fiabilité pour 30% font partie de leurs deux principales activités* ».

A la question : ˝ à quoi aimeriez-vous consacrer plus de temps˝ ?, ils répondent que leurs deux principales activités devraient être le conseil auprès de la direction générale (43%) et le conseil auprès des opérationnels (39%). Ils aimeraient pouvoir consacrer plus de temps à initier des discussions de nature stratégique. Dans cette étude, 53% des personnes interrogées souhaitent jouer ce rôle, alors qu'elles ne sont aujourd'hui que 34% à le mettre en pratique.

Le contrôleur, malgré les aspirations de la profession et des académiques à en faire un « business partner », semble encore éloigné de ce rôle souhaité, même si de nouveaux rôles peuvent lui être dévolus. Dans ces conditions, il véhicule encore une représentation ambigüe dans l'organisation. Il doit donc faire ses preuves, dans certains cas pour se voir évalué positivement en légitimité, voire améliorer les évaluations initiales de ses interlocuteurs. Sur quelles sources de légitimité doit-il s'adosser ? Quelles sont les stratégies envisageables dans la construction de sa légitimité ? La section 2 a pour but d'explorer les natures, sources et stratégies de légitimation évoquées dans la littérature, pour contextualiser, au cas particulier du contrôleur de gestion, le cadre général d'analyse proposé en figure 9 (chapitre 1, section 3).

Section 2. La légitimité individuelle professionnelle du contrôleur de gestion

Comme nous l'avons vu dans la section précédente, le contrôleur de gestion peut rencontrer des obstacles dans sa construction de légitimité. Les représentations collectives au sein de son organisation peuvent en effet lui être défavorables. Il en est de même du positionnement dans l'organisation. En ce cas, il doit s'adosser à des sources fortement légitimantes pour être évalué légitime sur tout ou partie des référentiels. Pour se faire, il décline une ou plusieurs stratégies de légitimation. L'objet de cette section est d'adapter notre cadre conceptuel à la situation particulière du contrôleur de gestion. Il n'existe pas à notre connaissance de travaux spécifiques sur la construction de la légitimité du contrôleur de gestion. En revanche, leur pouvoir (Bollecker, 2007), leur autorité (Henning et Moseley, 1970 ; Lambert et Sponem, 2011) et leur influence (Bühler, 1979 ; Bessire, 1995) ont fait l'objet d'études.

Nous examinons, en reprenant le cadre conceptuel du premier chapitre, quelles sont les natures de légitimité du contrôleur de gestion qui sont évoquées dans la revue de littérature (1).

Puis nous mettons en perspective ces natures avec les sources de légitimité du contrôleur mentionnées dans les travaux sur de dernier (2).

Enfin nous analysons quelles stratégies de légitimation ont été décrites dans les travaux s'intéressant aux contrôleurs de gestion (3).

1. Les natures de légitimité pour un contrôleur de gestion

Quelles catégories de référentiels est-on susceptible de mobiliser pour évaluer un contrôleur de gestion ?

Quelques travaux abordent la question de la légitimité du contrôle de gestion, notamment Burlaud (2009), Laufer et Burlaud (1997), Chatelain-Ponroy et Sponem (2011). Des articles s'intéressent à la légitimité de la discipline (Messner et al., 2008 ; Lunkes et al., 2012). Celle des contrôleurs transparaît en filigrane dans les études sur son rôle et son influence (Bollecker, 2009 ; Lambert et Sponem, 2003 ; Morales et Pezet, 2010).

1.1 De la légitimité du décideur…

D'après Bourgeois et Nizet (1995), la légitimité se construit d'abord par l'usage du principe d'autorité sur ses interlocuteurs. Il s'agit de la légitimité du décideur. Nous avons précisé dans notre premier chapitre que la légitimité est un attribut du pouvoir. Laufer (1996) s'est intéressé notamment à la légitimité du pouvoir du dirigeant. Pour le dirigeant d'entreprise (Petit et Boulocher, 2009), la légitimité du décideur va de pair avec les rôles qu'il joue. Il donne la vision stratégique, pilote, explique les performances de l'entreprise. Par son « leadership », il peut prétendre à une légitimité charismatique (Weber, 1922).

Si le cas du dirigeant semble relié par le pouvoir qu'il détient à la légitimité, qu'en est-il du contrôleur de gestion, membre d'un service fonctionnel ?

Le contrôleur est souvent décrit comme dépourvu d'autorité hiérarchique, ne participant pas à la prise de décision. Il participe, fournit les éléments mais n'a pas vocation à décider. La décision revient au manager opérationnel. Pour Jordan et Ardoin (1979, p 108), le contrôleur de gestion est un responsable fonctionnel qui n'a donc pas, à proprement parlé, d'autorité. *« Il est facile d'affirmer qu'un fonctionnel ne devrait pas avoir d'autorité, faute de quoi le principe d'unicité du commandement opérationnel serait transgressé ».* Cette idée est également reprise par Lambert (2005) qui envisage les services fonctionnels, tels ceux du contrôle de gestion, comme pourvus d'une autorité uniquement fonctionnelle (cf. supra section 1, 2.3.1). Ces services sont composés de spécialistes qui ne peuvent fournir que des avis et disposent de rares et exceptionnelles délégations d'autorité. Pour Koontz et O'Donnell (1974) et Etzioni (1964) la prise de position est claire : les fonctionnels doivent se limiter à conseiller l'autorité hiérarchique. Gerardin (1996), en ce sens, insiste sur le fait que le

contrôleur de gestion doit absolument éviter de se croire investi d'un pouvoir de décision. Faut-il en conclure qu'il ne pourrait bénéficier d'une nature de légitimité de décideur ? S'y ajoute l'absence de responsabilité de la fonction (Besson et Bouquin, 1991, p 70). D'après les auteurs, « *on ne peut rester longtemps légitime sans être responsable* ».

Dans la définition fondatrice du contrôle de gestion d'Anthony (1988), le contrôleur n'est pas mentionné. Il est admis qu'il n'a pas d'autorité hiérarchique hors de la fonction finance-contrôle dans l'organisation. Néanmoins contrôler est un mot très fort qui « *touche au pouvoir et aux fondements de l'organisation* », Bouquin (2005, p 13). Il rappelle que *« la notion de contrôle fait référence à des dispositifs divers d'influence plus que de commandement direct par une hiérarchie. Bien sûr, la vérification peut faire partie de l'ensemble. En ce sens, le contrôle est un résultat, la conséquence d'une situation de pouvoir, découlant de l'organisation ou d'une autre source. Précisément le "control"- au sens anglo- saxon de maîtriser- installe le pouvoir qui légitime le contrôle*. ».

Le contrôleur, en tant qu'animateur du processus de contrôle, ne peut réellement être neutre dans l'organisation. Cette conception paraît illusoire. La neutralité, souvent décrite dans les articles ou ouvrages en contrôle de gestion, est mise à mal par son intervention dans les processus de pratiques prévisionnelles, de budget et sur sa proximité des décisions et des managers. Henning et Moseley (1970) lui reconnaissent une autorité sur des aspects fonctionnels comme les outils de reporting par exemple. D'après l'étude, le contrôleur est totalement décisionnaire dans le choix des méthodologies et outils utilisés pour des missions de reporting et d'audit interne. Les décisions sont plus partagées dans la définition des outils de budget et de comptabilité.

Le contrôleur, s'il n'a pas d'autorité directe et formalisée dans un organigramme, dispose d'une influence (Bühler, 1979), voire d'un pouvoir (Hartmann et Maas, 2010). Fornerino et al. (2003) lui reconnaissent, par exemple, une influence sur le comportement des managers.

Mintzberg (1979) a déjà reconnu un pouvoir d'autorité des services fonctionnels et s'intéresse aux stratégies développées pour obtenir une influence : « *les conseils de la technostructure sont, en fait, parfois des décisions, mais elles sont prises en dehors du flux d'autorité formelle qui contrôle et dirige le centre opérationnel* ». La compétence individuelle constitue notamment un des fondements de la prise de pouvoir individuelle.

Qui plus est autorité et légitimité diffèrent. Même si le contrôleur n'a pas une autorité formalisée, l'autorité telle que la conçoit Weber émane de la légitimité de l'individu, comme nous l'avons vu au premier chapitre. Aussi, un individu reconnu et respecté peut bénéficier d'une certaine autorité informelle. Cette autorité est admise par les contrôleurs eux-mêmes, leurs collègues et les supérieurs hiérarchiques (Henning et Moseley, 1970).

Enfin, le contrôleur est au carrefour de l'information. En tant qu'animateur du processus d'apprentissage dans la production et diffusion de l'information, il n'est pas neutre car il utilise un langage (Burlaud et Simon, 1993). Il joue un rôle dans l'information des niveaux supérieurs de la hiérarchie. Selon son degré d'autorité, s'ouvre une marge de manœuvre sur les managers opérationnels (Lambert et Sponem, 2011). En ce sens, il produit une représentation du réel qui n'est pas le réel. Il peut donc influencer une décision, à défaut d'être le décideur. Toutefois seule la direction générale « *décide de donner une forme d'autorité aux services de contrôle de gestion, elle peut très bien s'y refuser* » (Mouritsen, 1996, p 299).

1.2 …A la légitimité de la pratique

Si le contrôleur peut bénéficier d'une légitimité de décideur, que dire de la légitimité du contrôleur par la pratique (Bourgeois et Nizet, 1995) ? Nous avons déjà envisagé que le jugement en légitimité soit la résultante d'une représentation collective, d'une dissonance entre les rôles souhaités par les évaluateurs et les rôles joués, ainsi que d'un positionnement et de l'établissement de relations entre les contrôleurs et ses interlocuteurs-évaluateurs. L'évaluation fondée sur les rôles joués par le contrôleur reviendrait à évaluer sa légitimité par ses actions, l'utilité des outils qu'il diffuse, la pertinence de ses analyses, ce que nous désignons par « légitimité de la pratique ». Bref, cela revient finalement à évaluer son apport sur le terrain. Ceci nous renvoie à une conception rationnelle-légale de son travail (Weber, 1922). Au sens wébérien, le contrôleur y est évalué sur sa capacité à respecter les règles édictées et à détenir des compétences individuelles. Pour Laufer (1996), les deux principes qui permettent de légitimer une action d'État sont la « raison scientifique » et les lois. Comment à partir de cette affirmation, évaluer les actions d'un individu dans le champ organisationnel, qui pour Laufer (1996) est de l'ordre de la vie privée, c'est-à-dire que l'État n'intervient pas dans ce jugement de légitimité ? Tout simplement, en ayant recours, pour justifier les évaluations, à des normes en vigueur au sein de l'entité où travaille l'individu. D'après Laufer (1996), à propos du dirigeant, la légitimité d'une action individuelle s'apprécierait plutôt par

le respect des normes scientifiques (procédures…) et légales et le succès pragmatique de ses actions (quel niveau de profit ?, etc.). « *La composante rationnelle est relative à la façon dont le dirigeant participe […] à la compétence scientifique et technique acquise, soit au moment de ses études, soit à travers l'expérience procurée par l'exercice direct de responsabilités au sein de l'entreprise ou encore à la façon dont le dirigeant a montré, dans le passé, qu'il a su assurer la légitimité et le succès des opérations dont il a eu la charge* » (Laufer, 1996, p 36).

1.2.1 Les actions rationnelles-légales du contrôleur

Cette perspective rationnelle-légale semble particulièrement bien adaptée au cas du contrôleur de gestion dans la mesure où il s'adosse à une démarche fondée sur la rationalité : le contrôle de gestion. D'après Chatelain-Ponroy et Sponem (2011, p 3), le contrôle de gestion est devenu un « mythe » de rationalité : « *Les outils, les procédures, les techniques qui donnent à celui-ci l'apparence d'une fonction centrée sur des outils quantitatifs, singulièrement monétaires – participe donc à sa légitimité* », rationnelle-légale (Chatelain-Ponroy, 2008).

De plus d'après Laufer et Burlaud (1997), le contrôle de gestion repose sur la norme, qui intervient elle-même sur la fixation des objectifs dans l'organisation. Ces normes sont basées sur des référentiels techniques issus d'un management scientifique du travail (temps nécessaire à la réalisation de telle ou telle tâche), mais également sur des référentiels légaux, comme le temps de travail, ou issues d'une concertation entre différents services. Selon la nature de ces normes, la légitimité n'a pas la même nature. Les normes basées sur des calculs techniques ou légales fournissent une légitimité moins contestable, alors que les normes obtenues par concertation dépendent plus de la représentativité des interlocuteurs entrant dans le dialogue. On sort ici du cadre rationnel-légal.

Néanmoins les normes permettent aussi la mesure et le contrôle de la réalisation des objectifs et rendent possible le jugement d'une performance des managers par centres de responsabilités. Le fait que le contrôleur anime et participe à l'acceptation par tous de la norme, permet de fournir un chiffrage et un contenu rationnel à des événements organisationnels. En ce sens, il est dans une démarche rationnelle-légale légitimante pour lui-même.

Enfin la démarche de contrôle, que supervise le contrôleur, construit et se construit sur des procédures (budgétaires, d'engagement, d'investissement, de contrôle…).

Pour Laufer et Burlaud (1997) le contrôle de gestion est également d'ordre contractuel. Il formalise l'accord de plusieurs individus dans l'organisation sur des budgets, des niveaux de marge, des objectifs. Ce contrat est à l'origine même du concept de légitimité et rend l'autorité hiérarchique légitime par la fixation d'objectifs « justes ». Le contrôleur de gestion, en tant qu'animateur de cette démarche, se trouve donc empreint d'une **légitimité rationnelle-légale**.

D'autres référentiels de légitimité sont-ils envisageables pour évaluer les actions du contrôleur ?

1.2.2 D'autres repères de légitimité pour le contrôleur

D'après notre synthèse sur les natures de légitimité (tableau 7), nous sommes amenée à nous interroger sur d'autres natures de légitimité pour un contrôleur.

Nous retiendrons, tout d'abord, la composante traditionnelle de Weber (1922). Pour Laufer (1996, p 36), elle résulte, pour le dirigeant, « *de son appartenance à la culture de l'entreprise qu'il dirige (comme dans le cas où le dirigeant est choisi parmi ses membres), soit de son appartenance à des groupes professionnels qui ont, au cours du temps, fourni de nombreux dirigeants d'entreprise, soit même de l'appartenance à la famille des dirigeants fondateurs de l'entreprise considérée* ». Transposée à la situation du contrôleur de gestion, la **légitimité traditionnelle** du contrôleur peut exister. Ainsi le cas d'un contrôleur de gestion, issu des opérationnels, et ayant évolué au fil de son parcours dans l'entreprise comme contrôleur de gestion opérationnel (chargé des stocks, des coûts de production, des coûts de non-qualité) se voit doté d'une nature de légitimité traditionnelle. Il en est de même d'un contrôleur de gestion recruté pour sa formation dans une école, reconnue par ses collègues dans l'organisation, comme étant de qualité. Le cas d'un contrôleur se réclamant d'une expérience professionnelle dans un cabinet d'audit, le même précisément qui accueillait quelques années auparavant le responsable du contrôle de gestion, le directeur financier de l'organisation ou un ancien contrôleur apprécié (phénomènes d' « autorecrutement »), sont d'autres illustrations d'évaluations de la légitimité selon un référentiel traditionnel.

Le contrôleur de gestion peut-il être évalué selon une composante charismatique ? Pour Laufer (1996, p 36), *« la composante charismatique est liée à la capacité propre du dirigeant à inspirer confiance par son comportement, en ses jugements, ne serait-ce que parce qu'il semble lui-même avoir confiance dans ses propres jugements* ». D'après l'étude de Fornerino

et Godener (2006) menée auprès des contrôleurs, la « capacité à convaincre » fait partie des éléments essentiels de la personnalité des contrôleurs pour pouvoir exercer leurs activités. Ils sont, à priori, également évalués sur **un référentiel charismatique**. Qu'il dispose d'une légitimité rationnelle-légale, traditionnelle ou charismatique, sa légitimité est avant tout de nature **morale ou normative** (Suchman, 1995), comme nous l'avons précisé dans notre classification des natures en chapitre 1 (tableau 7).

D'autres référentiels ont pu être identifiés au fil de la revue de littérature. Ainsi, à la lecture de l'article de Lambert et Pezet (2007), la nature de **légitimité cognitive** du contrôleur de gestion se dessine. En effet, dans l'une des entreprises évoquées, le contrôleur, lorsqu'il intègre le groupe, signe une lettre d'engagement avec ses responsables pour que les règles définies par la direction financière soient appliquées sur le terrain.

Une autre nature de légitimité est encore envisageable : la **légitimité pragmatique,** pour laquelle le contrôleur de gestion est évalué selon les valeurs partagées avec ses évaluateurs. Le contrôleur a-t-il leurs intérêts à cœur ? A ce sujet, Bessire (1995) évoque un contrôleur de gestion qui tente de modifier les valeurs de ses interlocuteurs (attitude qualifiée de subversion pour l'auteur) et le cas de figure d'un contrôleur proche culturellement de ses responsables. Elle mentionne notamment les responsables logistiques, dans les entreprises du commerce de détail, qui partagent de nombreuses valeurs avec les contrôleurs de gestion et qui sont susceptibles de lui accorder une légitimité pragmatique.

Ces natures de légitimité sont à mettre en perspective avec les sources de légitimité dont le contrôleur de gestion peut s'emparer pour construire sa ou ses légitimité(s).

2. Les sources de légitimité pour un contrôleur de gestion

Quelles sources le contrôleur de gestion peut-il mobiliser dans la construction de sa légitimité ? L'examen des sources potentielles n'est pas aisé, dans la mesure où il existe une grande variété de contrôleurs, et tant il est vrai que ces sources sont d'abord reliées aux types d'organisation dans lequel il œuvre.

En reprenant notre cadre conceptuel défini dans le premier chapitre (figure 9), quatre catégories majeures de sources de légitimité ont été identifiées : les attentes et représentations des **interlocuteurs** du contrôleur, les **structures et cadres rationnels** en vigueur dans

l'organisation, les c**aractéristiques de l'organisation** et le **sujet de légitimation**, à savoir ici le contrôleur de gestion. La mise en évidence de sources de légitimité le concernant n'est pas chose aisée, très peu d'articles laissant entrevoir des pistes.

2.1 Les sources provenant des interlocuteurs

La littérature mentionne que, pour établir un climat de confiance avec les opérationnels, les contrôleurs de gestion doivent bénéficier du soutien de la **direction générale** (Newman et Warren, 1977). D'après Hachmanian et Hussenot, 1984, cités par Bollecker (2004, p 159), « *les recherches empiriques montrent que le manque de soutien de la direction générale constitue une difficulté majeure* ». Siegel et Sorensen (2003) confirment que l'absence de soutien de la direction est un obstacle dans leur étude de cas chez Caterpillar.

Les opérationnels, et en particulier **les managers,** sont également souvent étudiés dans leurs relations avec les contrôleurs (Durand, 2006 ; Bollecker, 2003, 2004, 2009 ; Oriot, 2004).

Ils sont évalués sur la base du jugement de leurs interlocuteurs, leur légitimité provient donc aussi de leurs "clients", qui constituent des sources de légitimité potentielles. Au premier rang de ces interlocuteurs, sources de légitimité et évaluateurs, on retrouve la direction générale et les responsables opérationnels. La figure 16, ci-dessous, en nous inspirant de la démarche de Beaulieu (2001) sur la charte des intéressés de la profession comptable, permet de préciser quels sont les interlocuteurs évaluateurs des contrôleurs de gestion, potentielles sources de légitimité.

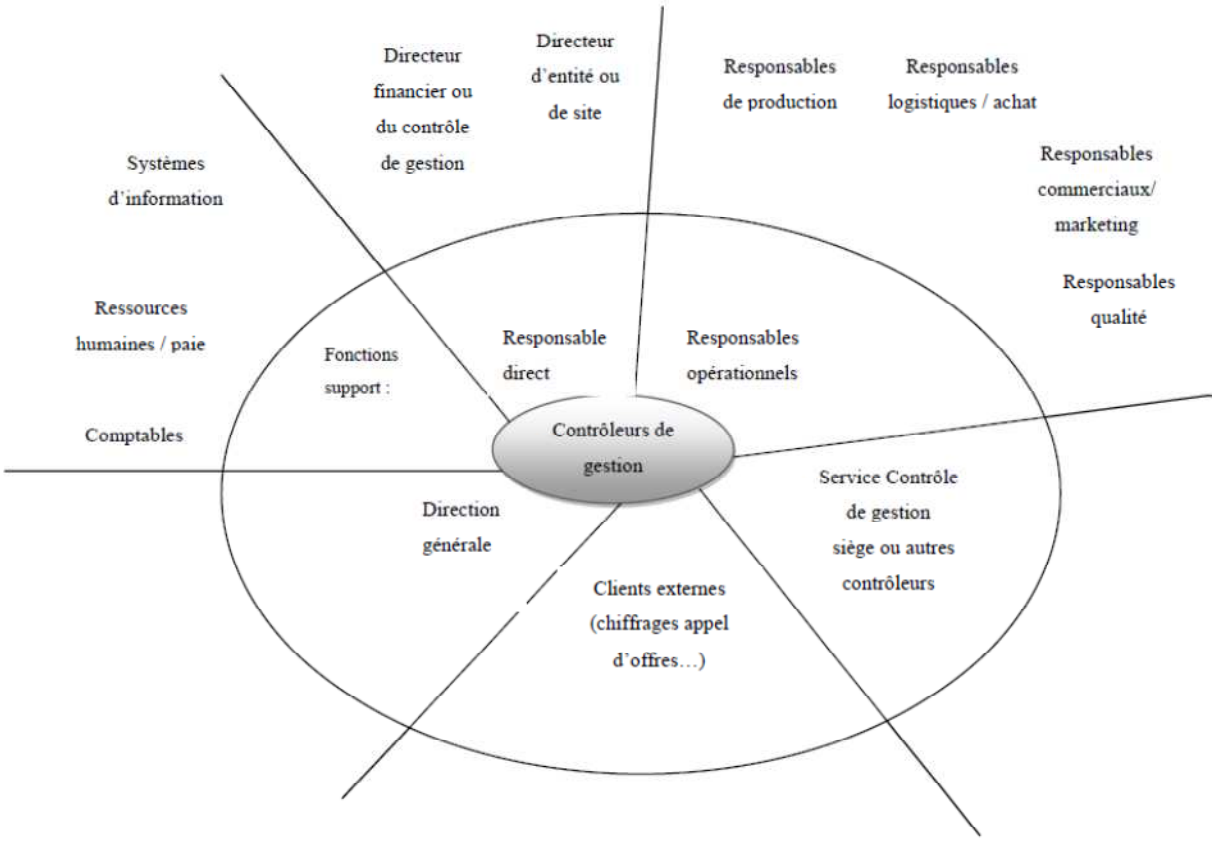


Figure 16. Les interlocuteurs évaluateurs du contrôleur de gestion, inspiré de Beaulieu (2001)

2.2 Les sources provenant des cadres rationnels en vigueur dans l'organisation

La revue de littérature nous permet d'identifier, à ce stade, deux sources émanant des cadres rationnels : la **culture de l'organisation** et les **représentations en vigueur dans une profession**, celle des contrôleurs de gestion.

Ahrens et Chapman (2000) montrent ainsi que la **culture du pays** dans lequel se situe l'organisation a une influence sur le rôle joué par le contrôleur, ou tout au moins sur la représentation collective de son rôle. La culture nationale peut donc avoir une incidence sur son évaluation en légitimité. Ainsi Segal (1991) démontre que les spécificités culturelles d'un pays peuvent compromettre la coopération entre contrôleurs et opérationnels.

La **culture interne à l'organisation** est également citée par Lambert (2005) ou Morales et Pezet (2010). Ces derniers évoquent une organisation où la culture d'ingénieur prédomine et où le contrôle de gestion est considéré comme une fonction subalterne. Lambert et Sponem (2009, p 21), dans leur typologie des fonctions de contrôle de gestion, identifient une fonction garde-fou qui résulte en partie de la suprématie technique dans l'entreprise. « *Les ingénieurs bénéficient d'une identité claire en raison de la reconnaissance dont ils bénéficient grâce à leur statut privilégié et également grâce à l'importance qu'ils ont toujours eu dans ces secteurs de l'industrie lourde. L'identité et la représentation que les acteurs se font des vendeurs est également très claire, bien que leur légitimité soit plus récente. En revanche, les fonctions support, dont l'objectif et la valeur ajoutée sont rarement définis, souffrent d'une ambiguïté dans la définition de leur activité et de leur mission. C'est le cas ici pour le contrôleur de gestion, dont l'image stéréotypée reste celle du ˝trésorier de l'État français ˝, au service la direction générale* ». La marge de manœuvre du contrôleur de gestion, dans la construction de sa légitimité, est alors tout à fait différente dans ce type de culture que dans une entreprise à forte culture financière. Les sources diffèrent aussi. Dans le premier cas, on peut supposer qu'il va s'adosser à des sources, témoignages de la « scientificité » de son travail, dans le deuxième à des sources démontrant une expertise financière.

Enfin, une autre illustration des cadres et schèmes cognitifs en vigueur dans l'organisation nous est fournie par les travaux d'Oriot (2008). L'auteur rappelle qu'une profession dispose de son propre langage, de ses propres normes et d'un « *système homogène de représentations* » (Segrestin, 1980). Ainsi l'usage de **normes issues de la profession** pourrait constituer une source de légitimité pour le contrôleur de gestion auprès de certains de ces interlocuteurs, familiers avec ce système.

2.3 Les sources provenant de l'organisation

A travers les articles relatifs au contrôleur de gestion, la première source de légitimité que nous identifions provient des **règles et procédures déjà instituées dans l'organisation**. Elles émanent vraisemblablement de la direction financière ou du contrôle de gestion central, voire de la direction générale ou d'autres services fonctionnels du siège (marketing, ressources humaines), et aussi des services de production (sur des mises en place de « lean management », chantier 5S, six-sigma…). Bühler (1979) évoque également les systèmes formels de planification, qui sont une illustration des procédures en vigueur. En ce sens Bollecker (2001) mentionne les systèmes d'animation, mis en œuvre dans une organisation,

qui peuvent modifier les activités du contrôleur de gestion et ses rapports avec les opérationnels.

Une deuxième source de légitimité lui vient de **son positionnement** dans l'organisation. Quel est son niveau hiérarchique (Bühler, 1979) ? A qui est-il rattaché ? De quelle proximité géographique (proximité des bureaux dans un siège, travail sur une unité délocalisée) bénéficie-t-il avec ses évaluateurs ? Quelle diversité de responsabilités lui est confiée (Bühler, 1979) ? Un contrôleur cantonné dans certaines tâches ne peut vraisemblablement pas activer autant de sources de légitimité qu'un contrôleur influant sur plusieurs domaines.

Enfin, nous identifions, dans la littérature, une troisième source potentielle de légitimité : **les outils de gestion**. Plusieurs articles (Besson, 1999 ; Meyssonnier et Pourtier, 2006 ; Caglio, 2003) traitent des conséquences de l'introduction des ERP sur le travail du contrôleur de gestion. Au-delà du fait de l'affranchir des tâches les plus automatiques dans la production de chiffres, l'ERP constitue une base de dialogue avec les opérationnels. Pour Caglio (2003), une hybridation prend forme entre les contrôleurs de gestion, qui naviguent fréquemment dans les systèmes, et les responsables opérationnels qui utilisent les informations issues de ces systèmes. L'ERP devient donc prétexte à échanger, croiser les connaissances. D'autres diffusions d'outils de gestion comme la méthode ABC (Friedman et Lyne, 1997) permettent de modifier l'image des contrôleurs. Ces derniers peuvent mobiliser les outils de gestion comme sources de légitimité. A contrario, l'ERP peut s'avérer déligitimant. Ces outils étant très complexes à manipuler, les contrôleurs se trouvent parfois enfermés dans la production de chiffres. Ainsi, paradoxalement l'ERP les éloigne des attentes des opérationnels. Qui plus est, ces mêmes opérationnels deviennent plus gourmands en information avec la mise en place de cet outil (Besson, 1999). Les contrôleurs se trouvent alors piégés dans une activité de technicien du chiffre.

2.4 Les sources provenant de l'individu

Les sources individuelles de légitimité du contrôleur se concentrent principalement sur ses **compétences individuelles**.

Pour Stone et al. (2000), les compétences consistent en l'ensemble des savoirs mobilisés par un métier. Parmi ce socle de savoirs, les **savoirs théoriques** qui proviennent de la formation du contrôleur, essentiellement en écoles de commerce ou en formation de gestion à l'université. S'y ajoute le **savoir-faire** qui s'est constitué au fur et à mesure de l'expérience du contrôleur. Enfin le **savoir-être** désigne les comportements sociaux et intuitifs de

l'individu au travail. Par exemple, encadrer une équipe, ou gérer sa progression de carrière rentrent dans cette catégorie. Ce triptyque du savoir est inspiré des travaux de Le Boterf (1994) et de Tremblay et Sire (1999). Une autre catégorie est mentionnée par Emery (1996) : le **savoir faire-faire**. Ainsi la compétence traduit une forme d'engagement dans le travail et renvoie à toutes les « *aptitudes qui se démarquent des savoirs techniques : savoir être, savoirs sociaux, capacité à communiquer, représentations* » (Osty, 2002, p 64).

Plusieurs travaux énumèrent les qualités que se doit de détenir les contrôleurs de gestion pour être conformes aux représentations collectives. Ainsi Chiapello (1990b) les interroge sur leurs qualités idéales. En termes de savoirs théoriques, une formation comptable et des connaissances informatiques sont jugées prioritaires. Pour le savoir-faire, les contrôleurs citent le fait d'avoir été opérationnels dans une expérience passée pour la moitié d'entre eux. Pour le savoir-être, la mobilité, les qualités de communication et d'ouverture, le dynamisme et la rigueur sont classés comme importants.

Danziger (2009, p 643) vient compléter les qualités requises : esprit rigoureux, sens de l'organisation, bonnes connaissances comptables, financières, informatiques et fiscales. Ces qualités relèvent du savoir technique et du savoir-être. L'auteur précise que le contrôleur doit démontrer des « *vertus comportementales, allier psychologie, diplomatie et pédagogie. Curiosité, présence sur le terrain ou à la machine à café sont indispensables pour recueillir les informations et diffuser les idées* ».

Jordan et Ardoin (1979) dressent, pour leur part, un portrait du contrôleur de gestion. Il doit être doté de qualités d'analyse et de synthèse et faire preuve de clairvoyance sur les systèmes qu'il crée. Il doit présenter des qualités de diplomatie. Enfin le contrôleur de gestion doit être un homme d'affaires plutôt qu'un homme de chiffres, aller de l'avant et ne pas se dédier uniquement à des dossiers ou des études, mais à l'action. Ils le décrivent comme une personne extravertie, pourvue de connaissances économiques de l'entreprise ainsi que familier de la comptabilité générale et analytique. Les auteurs, à travers les verbatims, soulignent qu'il doit « *avoir excellé dans un autre domaine que le contrôle de gestion* » (Jordan et Ardoin, 1979, p 118) préalablement à sa prise de poste.

Enfin, Bescos (2002) a réalisé une étude sur les compétences actuelles des contrôleurs de gestion auprès des membres de la DFCG. Le tableau 15 illustre les principaux résultats.

Compétences	*Grades (*)*			
	Junior	***Senior***	***Manager***	***Directeur***
Travailler en équipe	4,31	4,43	4,58	4,53
Réactivité	4,03	4,28	4,49	4,60
Communiquer aux autres (présenter,…)	3,46	3,98	4,55	4,81
Résoudre les problèmes	3,43	4,05	4,47	4,64
Compétences techniques	3,91	4,30	4,32	4,04
Travailler avec les décideurs internes des autres fonctions	3,08	3,82	4,47	4,67
Productivité	3,87	3,98	4,14	4,12
Compétences globales en informatique (réseau, tableur, ERP, etc.	3,43	3,69	3,77	3,62
Maitrise des langues étrangères	2,79	3,16	3,48	3,91
Expérience (ancienneté)	1,98	3,07	3,62	3,96
Expérience (diversité des postes occupés)	1,94	2,82	3,46	3,84
Connaissance du secteur d'activité	2,07	2,75	3,18	3,43
Aptitude à gérer sa carrière	2,49	2,72	2,99	3,10
Connaissance des normes comptables internationales	2,13	2,68	3,16	3,30

Tableau 15. Compétences décrites dans la littérature décomposées selon le modèle OCEAN, (Fornerino et Godener, 2006, p 16)

Au-delà de ces descriptifs sur la qualité et les compétences d'un « bon contrôleur », quelles sont celles qui peuvent devenir sources de légitimité pour ce dernier ?

Bescos (2002, p 9) identifie, dans cette même enquête, les enjeux auxquels il est confronté. Ils tournent principalement autour de l'automatisation des tâches, la sécurisation des informations, la réduction des délais et une meilleure communication. D'après l'auteur, les enjeux concernent principalement « *tout ce qui permet à la fonction gestion-finance de consolider ou de restaurer sa crédibilité* ». Ils seraient alors de potentielles sources de légitimité.

Fligstein (2001) cite les capacités relationnelles du contrôleur comme permettant de légitimer son intervention. En ce sens, elles constituent pour l'auteur une source de légitimité.

Enfin, Fornerino et Godener (2006) préfèrent appréhender les compétences individuelles du contrôleur de gestion par le modèle d'analyse de la personnalité OCEAN. Le modèle OCEAN décrit la personnalité selon cinq facteurs primaires mis en évidence par deux psychologues américains (Costa et Mc Crae) :

-O : L'ouverture (ou créativité / adaptabilité).

- C : La Conscience (ou rigueur au travail).

-E : L'Extraversion (ou leadership / influence).

-A : L'Agréabilité (ou Acceptation des autres)

-N : Le Névrosisme (ou Equilibre personnel) : cette caractéristique évalue la stabilité émotionnelle de l'individu.

Fornerino et Godener (2006) ont associé les compétences relevées dans la littérature à ces cinq facteurs. Le tableau 16 synthétise leur travail. Les catégories A et N n'ont pas paru adaptées aux auteurs, eu égard au profil du contrôleur. Quelques compétences n'ont pu être rattachées aux caractéristiques.

Compétences
Capacité d'analyse et de synthèse (C)
Rigueur (C)
Précision (C)
Respect des engagements (C)
Curiosité (O)
Sens du contact (O)
Ecoute (O)
Pédagogie (O)
Diplomatie (O)
Capacité à convaincre (O)
Capacité à travailler en groupe (O)
Autorité (E)
Capacité à gérer le système d'information
Compétences en comptabilité
Goût pour les chiffres
Connaissance de l'activité

Tableau 16. Compétences décrites dans la littérature décomposées selon le modèle OCEAN, (Fornerino et Godener, 2006, p 16)

Toutes ces compétences et qualités, décrites dans la littérature, constituent des pistes de légitimité à explorer dans l'étude de la construction de la légitimité du contrôleur de gestion. L'étude exploratoire et les études de cas approfondies nous permettront de confirmer ou

d'infirmer ces compétences comme de potentielles ressources dont il peut s'emparer pour construire sa légitimité.

Nous synthétisons en tableau 17 ces potentielles sources de légitimité, et adaptons notre cadre théorique du chapitre 1.

Sources de légitimité de premier rang	*Sources de légitimité de deuxième rang*
Interlocuteurs : - Internes (direction générale, responsables opérationnels, direction financière, services de contrôle de gestion, services fonctionnels) - Externes (clients externes)	- Attentes - Représentations culturelles
Structures et cadres rationnels :	- Culture du pays - Culture interne à l'organisation - Normes issues de la profession
Organisation	- Règles et procédures en vigueur dans l'organisation - Positionnement donné au contrôleur - Outils de gestion
Sujet de légitimation : le contrôleur de gestion	-Savoirs théoriques (formation) : -Savoir-faire (expérience pratique) -Savoir-être : • Capacités relationnelles • Capacités de pédagogie

Tableau 17. Sources de légitimité identifiées dans la revue de littérature pour un contrôleur de gestion

En croisant ces natures et sources de légitimité, il nous sera possible de suivre les stratégies de légitimation d'un contrôleur. Dans la littérature, nous présentons quelles stratégies de légitimation du contrôleur sont évoquées (3).

3. Les stratégies de légitimation d'un contrôleur de gestion

Les stratégies de légitimation étudiées au chapitre 1 nous ont permis de les classifier selon six axes : stratégies de conformité (passive), stratégies d'autorité, stratégies de compétences, stratégies rationnelles (proactives), stratégies de sélection de l'environnement, stratégies de manipulation de l'environnement.

Du point de vue académique, quelles sont les stratégies décrites auxquelles recourt un contrôleur dans la perspective de construire sa légitimité ?

Nous avons choisi de présenter les stratégies évoquées, en les complétant et adaptant au cas particulier du contrôleur de gestion.

Nous avons identifié l'usage de **stratégies de conformité**, mis en évidence dans les études sur les contrôleurs. Ainsi Bessire (1995) décrit un contrôleur de gestion qui, face à une répartition figée des pouvoirs dans l'organisation, adopte une **stratégie de repli**. Il s'agit d'une stratégie passive où le contrôleur se fait discret, en faisant coïncider ses normes avec celles de ses interlocuteurs légitimants. A l'inverse, avec les responsables culturellement proches, des **stratégies d'alliance** sont mises en place par les contrôleurs. Lambert et Sponem (2003) décrivent, par ailleurs, un comportement stratégique de la part des contrôleurs suite à leur étude auprès de 32 contrôleurs. En effet, ces derniers manipulent la présentation des résultats. L'impact de la pression des actionnaires est évoqué. Néanmoins, les auteurs évoquent, à travers cette manipulation, l'opportunité pour les contrôleurs de démontrer leur expertise technique et d'augmenter leur pouvoir dans l'organisation en faisant de l'opérationnel son allié. En jouant sur les provisions, ils entrent dans le jeu du responsable opérationnel, et adoptent donc une stratégie de conformité. Morales et Pezet (2010, p 17) mettent en évidence également leurs nombreuses tactiques pour obtenir la coopération des opérationnels. Parmi les évocations de stratégie, nous retenons celle **d'évitement de responsabilité** (« ce n'est pas ma faute mais celle du siège qui réclame ceci »). Cette stratégie de légitimation leur permet d'apparaître en phase avec leurs interlocuteurs opérationnels, et de s'affranchir de leur image « d'émissaire financier ».

La deuxième stratégie mise en relief est celle d'**autorité**. Les contrôleurs cherchent à faire admettre à leurs interlocuteurs légitimants leur autorité décisionnelle sur certains sujets. Ainsi

Bessire (1995) révèle, dans son étude, que les contrôleurs adoptent une attitude dominatrice avec les responsables fonctionnels détenteurs d'un faible pouvoir. Siegel et al. (2003), lorsqu'ils abordent les stratégies que les contrôleurs de gestion peuvent adopter pour devenir des « business partners », décrivent une stratégie où ils essaient de s'impliquer dans tous les stades de la décision, et donc de démontrer leur autorité, ou tout au moins leur influence.

La troisième stratégie est **la stratégie de manipulation de l'environnement**. Bessire (1995) cite la **stratégie offensive** des contrôleurs consistant à chercher un rattachement auprès de la direction générale. Ceci leur permet de participer aux comités de direction et de modifier les représentations de leurs interlocuteurs. Bessire (1995) identifie également des **stratégies de subversion** où les contrôleurs tentent de modifier les représentations de leurs interlocuteurs, éloignés culturellement mais détenteurs de pouvoir, pour asseoir leur légitimité. Ils utilisent, en particulier, le langage de gestion pour diffuser leurs **valeurs rationnelles-légales**. Caron et al. (2011, p 13) évoquent également ces stratégies d'acculturation des interlocuteurs aux pratiques de comptabilité et de contrôle de gestion. Ils les qualifient de « proto-professionnalisantes ». *« Le CPE doit convaincre l'utilisateur de la pertinence de sa pratique dans les circonstances précises de son action, dit autrement, il cherche à proto-professionnaliser les usagers de son savoir, c'est-à-dire qu'il les acculture à la comptabilité, en même temps qu'il s'acculture à l'organisation* ». Siegel et al. (2003) décrivent aussi des stratégies de promotion de la valeur des conseils financiers auprès des opérationnels, qui visent à modifier les normes des interlocuteurs légitimants en faveur des pratiques de gestion. Ils relatent aussi des stratégies pratiquées par des contrôleurs qui essaient de montrer de la valeur ajoutée.

La quatrième stratégie, qui ressort de ces contributions académiques, est la **stratégie de service**. Elle se distingue de la stratégie de conformité, en ce sens que les contrôleurs ne modifient pas leurs propres normes. Ils se positionnent simplement comme des prestataires de leurs interlocuteurs. Siegel et al. (2003) rapportent des situations où ils adoptent cette stratégie en aidant les utilisateurs de l'information financière à trouver des solutions, en assistant les personnes qui rendent des comptes à comprendre l'information, en comprenant les besoins des décideurs, même si ces derniers éprouvent des difficultés à exprimer leurs besoins.

Enfin la dernière stratégie distinguée est celle de **compétences**. Les contrôleurs, en donnant des conseils à forte valeur ajoutée (Siegel et al., 2003), font reconnaître à l'interlocuteur leur supériorité propre. Morales et Pezet (2010, p 17) montrent, en ce sens, des **stratégies de**

maîtrise technique sur un sujet, mais également de **communication intimidante** (mélange de propos techniques et de « jargon » comptable pour éviter les discussions). Lambert et Morales (2009) évoquent également des **stratégies de communication** de leur part qui crée une façade pour occulter les aspects les plus dégradants de leur métier et se valoriser auprès de leurs interlocuteurs.

Ces différentes descriptions de stratégies, à notre sens, participent à la légitimation du contrôleur de gestion, qui cherche à faire passer ses idées, à élargir son influence, à coopérer et à communiquer pour améliorer son image.

Nous synthétisons les stratégies issues de notre revue de littérature sur la légitimité et les contrôleurs dans le tableau 18.

Types de stratégies de légitimation	*Moyens d'action*
Stratégies de conformité	Stratégies de repli (Bessire, 1995)
	Stratégies de manipulation des chiffres : se conformer aux attentes du responsable opérationnel (Lambert et Sponem, 2003)
	Stratégies d'alliance (Bessire, 1995)
	Stratégies d'évitement de responsabilité : rejet affiché des normes du siège par le contrôleur (Morales et Pezet, 2010)
Stratégies d'autorité	Stratégies de domination (Bessire, 1995)
	Implication dans les décisions (Siegel et al., 2003)
Stratégies de manipulation de l'environnement	Faire modifier son positionnement dans l'organisation (Bessire, 1995)
	Modifier les représentations comptable et de contrôle de gestion des opérationnels (Bessire, 1995 ; Caron et al., 2008, Siegel et al., 2003)
Stratégie de service	Service fourni au client interne et qualité de la relation (Siegel et al., 2003)
Stratégie de compétences	Maîtrise technique (Morales et Pezet, 2010)
	Stratégie d'assistance auprès des opérationnels (Siegel et al., 2003)
	Mise en avant des actions du contrôleur (Siegel et al., 2003) – occulter le sale boulot (Lambert et Morales, 2009)

Tableau 18. Types de stratégies de légitimation décrites dans la littérature sur le contrôleur de gestion

Conclusion de la section :

Cette section a permis d'enrichir notre modèle conceptuel en l'adaptant au contrôleur de gestion. Les éléments saillants ont été précisés, telles ses natures de légitimité, les sources de légitimité auxquelles il peut s'adosser, et les stratégies de légitimation déployées. Nous tenons à souligner que si notre revue de littérature fournit des pistes de qualités et de compétences sur lesquelles le contrôleur peut se reposer, elle ne permet pas de préciser lesquelles sont des sources majeures de légitimité. De même, si des travaux fournissent des illustrations de stratégies de légitimation envisageables pour lui, aucune étude dédiée ne démontre qu'il construit sa légitimité, en ayant recours à ces stratégies. Nous nous interrogeons notamment sur la réponse des interlocuteurs du contrôleur à ces stratégies. Quelles sont les conditions qui rendent ces stratégies fructueuses, ou au contraire qui entravent leurs effets ?

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

L'objet de ce chapitre était de préciser le contexte de notre étude, et notamment le degré de légitimité de la fonction de contrôle de gestion. Nous avons expliqué la démarche de contrôle de gestion et ses dispositifs, incontournables pour les managers. Nous avons ensuite exposé pourquoi la fonction de contrôle est remise en cause. Elle souffre d'un stéréotype négatif relié aux professions comptables qui nuit à son image. Enfin le contexte culturel français vient accentuer ces stéréotypes négatifs. L'adoption des outils de contrôle de gestion s'en trouve entravée.

Nous nous sommes ensuite focalisée sur l'individu contrôleur de gestion. En premier lieu, nous avons retenu, comme plus adapté à notre étude, le concept de profession, plutôt que celui de fonction (section 1, 2.1). Nous avons ensuite examiné en quoi consiste la légitimité professionnelle d'un individu. Ceci nous a amené à étudier la représentation collective du rôle du contrôleur de gestion. Nous nous sommes intéressée à son image professionnelle auprès de ses interlocuteurs, puis aux relations qu'ils entretiennent, et enfin aux attentes vis-à-vis de sa profession. Les dissonances entre les rôles souhaités et réels des contrôleurs ont été évoquées. Le rôle de « business partner » semble être le rôle souhaité par ses interlocuteurs, d'après les travaux sur ce sujet et les associations professionnelles qui le représentent. Bien que « *figure héroïque du métier* » (Morales, 2009, p 483), la description de son travail ne peut résumer la diversité des tâches qui lui incombe. En effet, en pratique, la profession des contrôleurs évolue rapidement et nécessite de nouvelles compétences. Au moins 65% d'entre eux sont membres d'équipes fonctionnelles transversales (Russell et al., 1999). Leurs rôles évoluent certes vers plus de conseil aux opérationnels du fait de cette transversalité, mais 55% d'entre eux compilent encore des données et 30% valident ces chiffres (Nguyen et Laine, 2010).

Au vu des représentations collectives des rôles du contrôleur parfois divergentes, comment pouvons-nous opérationnaliser l'étude de sa construction de légitimité ? Nous avons choisi de l'appréhender en étudiant les natures de légitimité auxquelles il peut prétendre. De la légitimité du décideur à la légitimité de la pratique, les référentiels sur lesquels il peut être évalué sont multiples. Nous retenons notamment les référentiels wébériens, la légitimité morale, cognitive et pragmatique. Pour obtenir des évaluations positives de légitimité, le contrôleur va s'adosser à des sources qui désignent notamment les acteurs avec lesquels il

interagit, mais aussi les normes et caractéristiques de l'organisation dans laquelle il travaille, ainsi que ses propres compétences. En visant des référentiels de légitimité et en mobilisant les sources à sa portée, il décline une stratégie de légitimation. Notre cadre conceptuel peut donc être enrichi pour rendre compte du cas particulier du contrôleur de gestion (figure 17 présentée ci-après). La revue de la littérature ne nous a pas permis de mettre en évidence, à ce stade, un tel croisement entre natures, sources, et stratégies de légitimation. Nous retenons ce cadre pour l'analyse de nos cas pratiques dans les chapitres 3,4 et 5. Nous sommes consciente, à ce stade, que ces stratégies ne reviennent qu'à étudier des intentions. Elles ne reflètent qu'un aspect du processus de construction de légitimité individuelle dans un contexte professionnel. Nos cas pratiques doivent donc nous éclairer sur la réponse des interlocuteurs aux stratégies des contrôleurs et à l'interaction qui peut s'établir dans la quête de légitimité. Les dynamiques intra-individuelles qui aboutissent à un jugement de légitimité doivent donc être étudiées dans la suite de notre thèse.

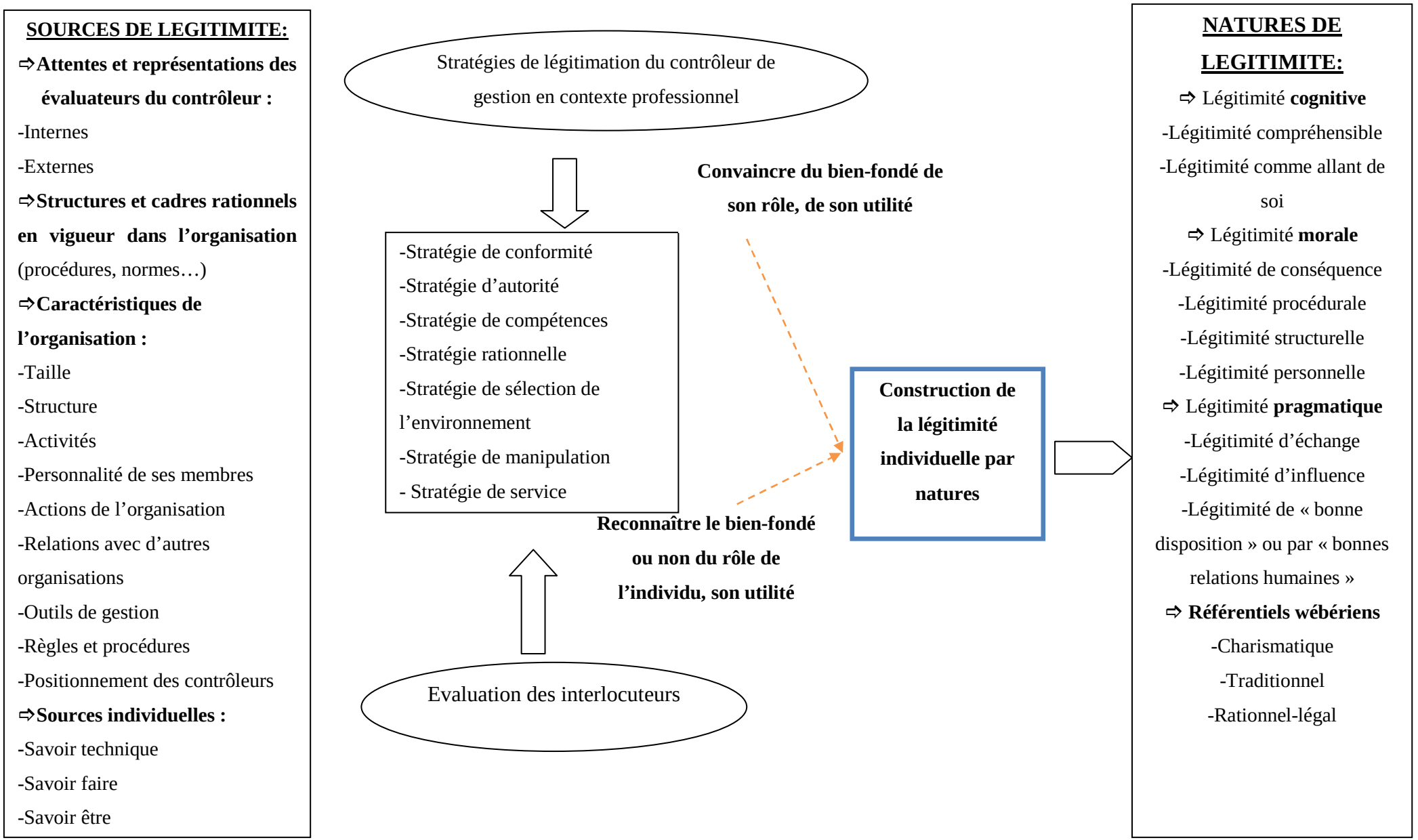


Figure 17. Cadre conceptuel d'analyse du processus de construction de la légitimité professionnelle d'un contrôleur de gestion

CHAPITRE 3 : MÉTHODOLOGIE DE LA RECHERCHE ET ÉTUDE EXPLORATOIRE

Introduction

« Il y a deux catégories de chercheurs dont les uns ne seraient que des manœuvres, tandis que les autres auraient pour mission d'inventer. L'invention doit être partout, jusque dans les plus humbles recherches de faits, jusque dans l'expérience la plus simple. Là où il n'y a pas un effort personnel et même original, il n'y a même pas un commencement de science » (Bergson).

D'après Martinet et Pesqueux (2013), les sciences de gestion sont relativement jeunes, du point de vue des scientifiques issus de disciplines établies, comme l'économie, la philosophie… Aussi « *c'est depuis l'apparition de la grande organisation comme phénomène social suffisamment important que se pose la question de la construction d'un champ de savoir qui lui soit spécifique, celui des sciences de gestion, la grande entreprise en étant la manifestation concrète majeure* » (Martinet et Pesqueux, 2013, p 39).

Aussi un chercheur en sciences de gestion doit-il prêter une attention particulière dans la constitution de son matériau empirique, et ne s'appuyer que sur des acquis récents. Pour Martinet et Pesqueux (2013, p 39), « *c'est la socialisation dans cet endroit spécifique qui constitue le matériau empirique et conceptuel et l'enjeu de la création de savoir, ce qui pose la question épistémologique de l'équilibre à trouver entre rigueur, pertinence et impact, le positionnement de la création de savoir sur chacun de ces extrêmes conduisant à des savoirs différents* ».

Dans ce contexte, le chercheur doit donc construire son protocole de recherche avec minutie, dans le choix de l'approche (pour notre étude, il s'agit d'une approche qualitative et processuelle), dans la stratégie d'accès au réel (par études de cas multiples dans une perspective enchâssée dans notre thèse), ainsi que dans la collecte et la fiabilité des données (dans notre étude, nous avons conduit la collecte en plusieurs phases).

Nous nous attachons à rendre compte de la démarche méthodologique, mobilisée dans ce travail de thèse, qui repose sur une approche qualitative par étude de cas (section 1).
Nous précisons notre démarche de chercheur (1), et la réalisation de l'étude empirique en trois étapes (étude exploratoire, première vague, puis deuxième vague de récits) (2). Nous explicitons ensuite notre posture épistémologique (3.1), le choix d'une analyse processuelle longitudinale (3.2) et la conduite d'une étude de cas multiples (3.3). Nous justifierons la

sélection des cas opérée (3.4). Enfin, nous décrivons comment nous avons recueilli (4.1), traité et analysé nos données (4.2). Enfin la validité et la fiabilité des résultats sont discutées (4.3).

Un travail préparatoire à l'étude des cas a été réalisé pour préciser le cadre conceptuel d'analyse, au-delà du repérage d'invariants du processus de construction de légitimité du contrôleur en situation professionnel. Les résultats de l'étude exploratoire sont présentés dans la deuxième partie de ce chapitre (section 2).

Section 1. Présentation de la démarche de recherche

Notre recherche vise à répondre à cette question : **Comment se construit et évolue la légitimité individuelle du contrôleur de gestion en situation dans l'organisation ?**

Notre question de recherche nous a amené à formuler plusieurs sous-questions :

1. Quelles sont les natures possibles de légitimité pour un contrôleur de gestion ?
2. Quelles sont les sources possibles de légitimité pour un contrôleur de gestion ?
3. Par quel(s) leviers d'actions les contrôleurs peuvent-ils orienter leurs trajectoires de légitimité, à supposer qu'ils y parviennent ?

Notre démarche de chercheur, pour répondre à cette question, ainsi que notre rapport à l'objet d'étude, ont été influencés par notre expérience personnelle de contrôleur de gestion. Aurions-nous sélectionné les mêmes cas, mené les entretiens de la même manière, si nous n'avions pas ce vécu ? Probablement pas.

1. La démarche de la recherche

Le but de ce paragraphe est d'exposer notre démarche de « praticien devenu chercheur » et de justifier le recours à une approche qualitative.

Nous souhaitons expliciter notre propre posture qui est essentiellement guidée par notre double identité de chercheur et de contrôleur de gestion. Notre étude est en effet inhérente à notre relation à certains de nos informateurs, et à notre propre réflexivité sur le métier de contrôleur de gestion.

1.1 Une double identité assumée

D'après De Lavergne (2007, p 28), le praticien-chercheur est un chercheur et un professionnel « *qui mène sa recherche sur son terrain professionnel, ou sur un terrain proche, dans un monde professionnel présentant des similitudes ou des liens avec son environnement ou son domaine d'activité* ». Le praticien - chercheur ne peut totalement s'affranchir de cette double filiation.

L'identification avec la pratique est notamment inéluctable lorsque l'on a été ou que l'on est encore praticien (Kohn, 2001). La logique scientifique induit d'ailleurs de reconnaître cette subjectivité (St-Cyr Tribble et Saintonge, 1999).
Pour autant, dans notre étude, nous sommes avant tout chercheur puisque nous n'étions pas l'informateur de la recherche. Par ailleurs, depuis 2008, nous n'exerçons plus notre métier de contrôleur, mais celui de maître de conférences associé, ce qui apporte une certaine distanciation avec l'objet d'étude.

C'est pourquoi nous nous qualifions plutôt de « *praticien devenu chercheur* » (Kohn, 2001). Ce « statut » nous a permis de nous situer entre une implication forte sur le terrain et une posture totalement extérieure au sujet de l'étude. Il présente des similitudes avec la posture de recherche dite de « *neutralité active* » décrite par Bois et Humpich (2007) qui allie à la fois une proximité marquée avec les sujets d'étude et une distanciation maintenue. Pour mettre en œuvre cette démarche, le chercheur combine une **activité**, c'est-à-dire la mise en place d'une interaction forte avec les interlocuteurs dans le cadre de sa recherche, avec une **neutralité** où il s'en tient à une approche phénoménologique, c'est-à-dire apporter des significations aux données collectées. Il alterne donc « *entre l'attitude active qui permet les réajustements perceptifs en relation avec la mouvance accueillie et un « laisser venir à soi » qui consiste à ne pas anticiper sur ce qui va advenir* » (Bois et Austry, 2007, p 10).

Ce statut de « praticien devenu chercheur » a facilité notre compréhension des représentations des personnes interrogées, et de leurs récits, dans la mesure où nous étions au fait de certaines pratiques des contrôleurs de gestion et de leurs interlocuteurs. Par ailleurs, le fait de se présenter aux contrôleurs comme un ancien contrôleur de gestion a pu également permettre aux échanges d'être plus nourris sur des aspects techniques, et de rentrer dans une relation de partage de leurs préoccupations, et d'empathie. Kohn (2001, p 20) décrit ce « *chercheur de l'intérieur* » dont « *l'appartenance lui donne accès à des connaissances sur ce groupe social* » et qui *« peut comprendre des choses incompréhensibles à quelqu'un venant ponctuellement* ». Toutefois, le risque de dévier d'un entretien de recherche vers un dialogue entre professionnels a été évoqué par De Lavergne (2007). La difficulté du praticien-chercheur réside également dans l'adoption d'une posture valide scientifiquement qui garantit la distanciation à l'objet de recherche (Perrault-Soliveres, 2001).

1.2 Le choix d'une approche qualitative

Les recherches qualitatives visent à comprendre les actions et les significations en contexte social. Elles mettent en relief le temps et les processus. Les modes de collecte des données peuvent être multiples (Silverman, 1993). Les méthodologies qualitatives visent à décrire un phénomène en profondeur, à en décortiquer les mécanismes, ainsi que l'influence du contexte sur son fonctionnement (Hlady-Rispal, 2000). Nos données étant collectées sur une période longitudinale, l'analyse qualitative est particulièrement adaptée à l'étude de processus (Miles et Huberman, 2007). Cette approche semble donc correspondre à notre objectif de compréhension du processus de construction de la légitimité individuelle des contrôleurs de gestion en situation dans une organisation, car elle s'attache à comprendre leurs représentations et celles des acteurs qui les entourent et leurs intentions (Allard-Poesi et Maréchal, 2003). Elle fournit une voie d'accès aux représentations des acteurs et permet de trouver les significations de l'univers organisationnel (Demers, 2003).

D'après Charreire-Petit et Durieux (2003, p 67), le fait de choisir, pour sa recherche, une démarche exploratoire ne signifie pas nécessairement qu'une méthodologie qualitative sera conduite. Toutefois, il semble que « *l'utilisation des démarches qualitatives est plus courante pour l'exploration parce que plus efficace compte tenu de la finalité de la recherche dans ce cas* ». L'exploration implique, pour le chercheur, d'établir des relations entre des concepts et/ou de faire entrer de nouveaux concepts dans un champ théorique donné (Charreire-Petit et Durieux, 2003). Les recherches de type exploratoire constituent un recours en l'absence de théories mobilisables, comme première étape d'une reconfiguration des connaissances dans un domaine (Wacheux, 1996). Le chercheur peut activer trois modes d'exploration : l'exploration théorique, empirique, et/ou hybride (Charreire-Petit et Durieux, 2003).

L'exploration t**héorique** implique d'établir une relation entre deux champs théoriques non reliés dans les recherches précédentes ou entre deux disciplines.
L'exploration **empirique** démarre sans faire cas des travaux antérieurs.
L'exploration **hybride** consiste en plusieurs allers-retours entre observations sur le terrain de recherche et la revue de littérature pendant toute la démarche de recherche. **Nous avons privilégié, dans notre étude, le dernier mode car il autorise une mise en perspective entre terrain et théorie, nécessaire à notre questionnement**.
Le concept de légitimité est complexe à appréhender et nous avons circonscrit notre objet d'étude au processus de construction de légitimité individuelle. Ceci suppose d'étudier aussi

bien les travaux sur la légitimité et les processus de légitimation, que de cerner le contexte dans lequel le processus se façonne. Ce processus est constitué d'étapes dans une perspective longitudinale. Les données qualitatives vont donc permettre d'observer comment se déroule l'évolution de la construction de légitimité dans le temps (Grenier et Josserand, 2003). Le chercheur qui procède par exploration hybride retient un mode de raisonnement **abductif** (Charreire-Petit et Durieux, 2003). En effet l'abduction est le raisonnement par lequel le chercheur interprète ce qu'il observe en juxtaposant des faits et des théories. En d'autres termes, cela consiste à tirer de l'observation des hypothèses, des modèles et des théories qui constituent des propositions valides à tester ultérieurement (Koening, 1993).

2. Déroulement de la recherche

Au terme de notre travail de thèse, lorsque nous schématisons les étapes chronologiques, notre travail est donc ponctué d'allers et retours entre la collecte de données, la découverte, et le retour vers la théorie. La figure 18 présente les différentes phases de la recherche :

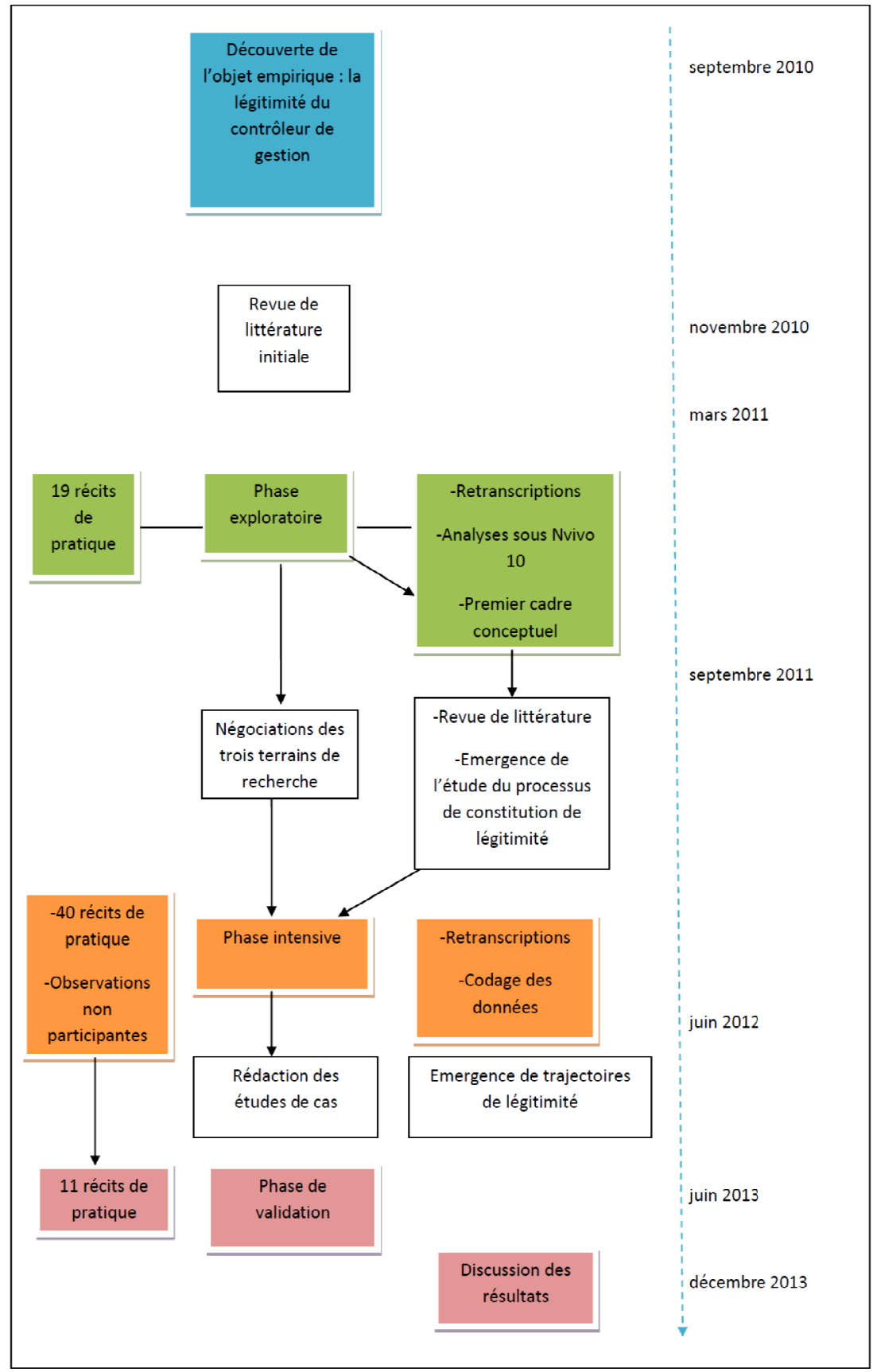


Figure 18. Les différentes étapes de la recherche

La phase initiale nous a permis d'appréhender l'objet empirique et de réaliser une première revue de littérature sur le concept de légitimité et les théories organisationnelles qui l'étudient. Nous avons notamment découvert la difficulté à cerner la légitimité, et les contradictions autour de ses différentes théories.

La phase exploratoire a contribué à percevoir la complexité de la légitimité individuelle en situation et le caractère sensible de notre objet d'étude. Les questionnements sur la « légitimité » sont en effet parfois ressentis comme intrusifs (Beaulieu, 2001). Pendant cette phase exploratoire, nous avons collecté des **données primaires** dans huit organisations. Nous avons procédé, après la transcription, à un codage ouvert (Strauss et Corbin, 1990). Nous avons défini un cadre conceptuel qui repose sur les différentes sources de légitimité auxquelles s'adosse le contrôleur pour mettre en œuvre ses stratégies de légitimation, en vue d'obtenir ou pas des évaluations positives en natures de légitimité. **La revue de littérature** nous a amené à mieux définir la notion de légitimité, et à circonscrire notre objet d'étude à un **processus de confirmation d'évaluation, argumenté par l'individu légitimé et par ses évaluateurs**.

La phase intensive a permis d'intervenir auprès de trois structures : Cel plus, Serviceo, et Oren. Cel plus est une entreprise de taille intermédiaire[24] dédiée à la conception et fabrication de composants industriels, à gouvernance familiale, et au développement international. Serviceo est une grande entreprise de production et commercialisation de services, implantée mondialement. Notre étude s'est déroulée au sein de la division commerciale. Oren est un grand groupe qui délivre des prestations de haute technologie à travers le monde. Ces trois organisations ont fourni une diversité de contexte et de répondants, qui ont contribué à une variété de représentations. Nous avons collecté des **données primaires** (récits de pratiques et observations passives) **et des données secondaires** (documents internes et articles de presse). Les données ont été traitées par un codage ouvert par thèmes (Strauss et Corbin, 1990), puis par un codage, de second niveau, thématique par « méta-catégories » (Miles et Huberman, 2007). Nous avons rédigé les études de cas et fait ressortir des trajectoires de construction de légitimité.

La phase de validation nous a conduite à approfondir nos trajectoires en réinterrogeant certains répondants, sélectionnés pour l'intérêt de leur situation personnelle, et les informations qu'ils étaient susceptibles de délivrer sur le contexte et son évolution. Enfin,

[24] Établissement de taille intermédiaire (cf. ch 4, Cas Cel plus)

nous avons présenté nos résultats d'analyse des cas dans deux entreprises et envoyé nos résultats à notre interlocuteur-clé dans la troisième (Oren).

3. La posture épistémologique de la recherche

L'épistémologie « *étudie de manière critique la méthode scientifique, les formes logiques et modes d'inférence utilisés en science, de même que les principes, concepts fondamentaux, théories et résultats des diverses sciences, et ce, afin de déterminer leur origine logique, leur valeur et leur portée objective* » (Nadeau, 1999, cité par Martinet et Pesqueux, 2013, p 41). L'épistémologie a donc pour visée de construire une théorie de la connaissance. Elle appelle notamment trois questionnements (Pesqueux, 2013, p 41) :

- Qu'est-ce-que la connaissance ?
- Comment s'est-elle constituée ?
- Comment apprécier sa valeur ou sa validité ?

L'objectif de ce paragraphe est de répondre à ces questionnements en explicitant les connaissances que nous allons produire (3.1), puis d'exposer comment cette connaissance s'est formée grâce à une analyse processuelle par études de cas (3.2). Enfin nous discutons de la fiabilité et validité du construit (3.3).

3.1 Notre projet de connaissance

Notre projet de connaissance consiste en une analyse idiosyncratique qui étudie à un niveau individuel le processus de construction de légitimité. L'approfondissement des mécanismes individuels permet, à partir de situations singulières, de repérer des éléments récurrents et saillants, et des problématiques, potentiellement transférables à d'autres terrains et d'autres situations. *« La multiplication des observations permet de repérer des régularités dans les mobiles de l'action* » (Wacheux, 1996, p 41). En plaçant l'individu-contrôleur de gestion au centre de notre étude, nous essayons d'apporter du sens au système et aux structures étudiées (Burrell et Morgan, 1979). *« C'est l'individu et non le concept auquel on s'intéresse* » (Wacheux, 1996, p 40). Ceci nous permet de comprendre la réalité par la signification que les acteurs lui donnent. Ainsi, notre recherche adopte une posture compréhensive dans la production des connaissances. (Wacheux, 1996 ; Charmillot et Dayer, 2007). « *L'épistémologie par la sociologie compréhensive explique le sens de l'activité sociale des*

individus […] par la réalisation des intentions conscientes ou inconscientes des acteurs » (Wacheux, 1996, p 38).

Dans le but de comprendre et de décrire le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion, nous n'avons pas abordé le terrain « *dépourvu de connaissances, sans savoir quelles informations retenir, ni quels phénomènes observer* » (Charreire-Petit, 1995). Nous nous sommes appuyée sur quelques éléments saillants issus de la revue de littérature initiale. Ils nous ont aidée dans le repérage des concepts les plus pertinents par rapport à l'objet de recherche, lors de l'accès au terrain. La démarche, d'ordre abductif, permet à l'étude empirique de mettre en évidence de nouveaux concepts ou de nouveaux liens et à l'issue d'une première revue de littérature, de raisonner par « *une interprétation toute faite, un contexte d'accueil plus ou moins déformant pour les données d'observation* » (Paillé et Mucchielli, 2007, p 70). L'accès au terrain doit plutôt donner l'opportunité de dépasser ces premières intuitions, de les faire évoluer, et de garder « un esprit neuf ». Ce processus de production de connaissances suppose donc des allers-retours fréquents entre le terrain de recherche et les travaux portant sur l'objet de recherche.

3.2 Comment la connaissance s'est-elle constituée ?

Nous expliquons ici la méthodologie retenue dans cette recherche, par étude de cas longitudinale (3.2.1). Nous détaillons notre stratégie d'accès aux études (3.2.2), et la sélection des cas opérée (3.2.3). Enfin, nous exposons comment nous avons collecté nos données (3.2.4), puis les avons analysées (3.2.5).

3.2.1 Une approche processuelle

L'étude de cas longitudinale est particulièrement adaptée quand la recherche vise à comprendre des processus complexes (Langley, 1999). Ce type d'analyse permet la compréhension très détaillée de processus dynamiques qui changent au fil du temps. L'objet de notre recherche étant évolutif (le processus de construction de légitimité individuelle), il impose d'essayer de « *rendre compte de la transformation, c'est-à-dire du comment de l'évolution* » (Charreire-Petit, 2003, p 7). L'étude des processus amène le chercheur à élaborer une représentation du réel en observant le contexte sur une assez longue période (Wacheux, 1996).

Pour Pettigrew (1987), étudier une évolution, un changement, implique de s'intéresser tout autant au contexte qu'au processus. Notre objectif étant d'étudier la construction d'une légitimité, nous sommes amenés à manipuler le triptyque « contenu-processus-contexte ».

Le contexte dans lequel évolue le contrôleur de gestion doit être explicité pour permettre de produire une explication complète et valide (Wacheux, 1996). Le contexte n'est, en ce sens, pas qu'un environnement stimulant mais « *un arrangement de structures et de procédés où les interprétations subjectives d'acteurs qui perçoivent, comprennent, apprennent et se souviennent, aident à construire ce processus.* » (Pettigrew, 1990, p 5). La figure 19 présente le cadre de recherche d'une analyse processuelle pour Pettigrew (1987).

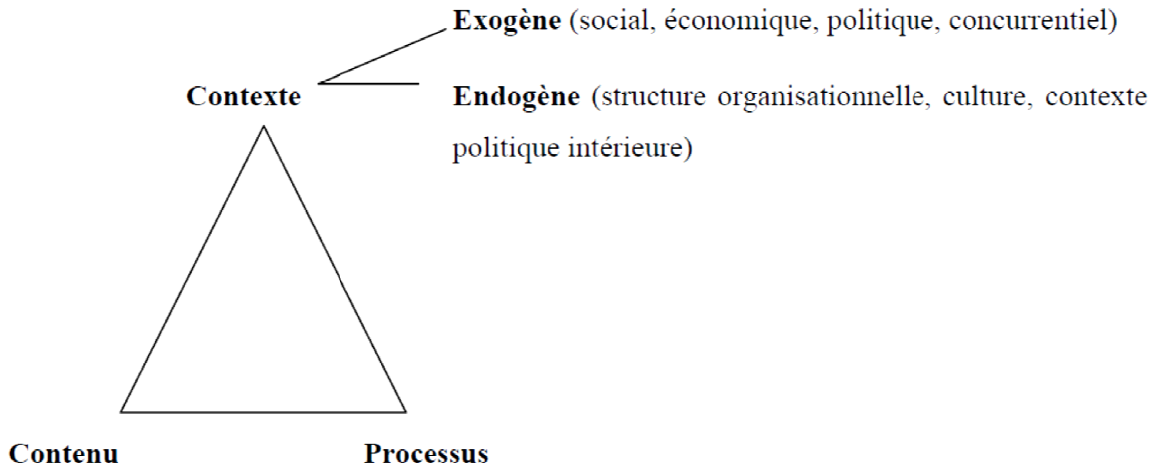


Figure 19. Cadre de recherche d'une analyse processuelle d'après Pettigrew (1987, p 9)

L'analyse contextualiste d'un processus, d'après Pettigrew (1987, p 9), doit comporter les caractéristiques suivantes :

- elle doit connecter théoriquement et empiriquement plusieurs niveaux d'analyse ;
- le chercheur doit clairement décrire le processus étudié. Ce dernier est-il continu, ou consiste-t-il en une séquence d'évènements et d'actions qui permettent d'en expliquer l'origine, le déroulement ou les résultats ;
- ce type d'analyse ne peut être conduit qu'avec un cadre conceptuel bien délimité. Elle repose donc sur un socle de théories ;
- il doit exister un lien entre les niveaux d'analyse de l'objet étudié et l'horizon temporel de l'analyse.

Nous avons pris soin de respecter ces requis en proposant un cadre conceptuel en chapitre 2 inspiré des théories de la légitimité organisationnelle, des travaux sur les stratégies de légitimation de Bourgeois et Nizet (1995), et des contributions académiques sur le contrôleur (Bessire, 1995 ; Lambert et Sponem, 2003 ; Morales et Pezet, 2010 ; Siegel et al., 2003 ; Caron et al., 2008 ; Lambert et Morales, 2009). Nous avons également démontré en quoi l'étude d'un processus était particulièrement adaptée à la compréhension de la légitimité individuelle et comment s'articulent sources de légitimité, stratégies de légitimation et natures de légitimité dans ce processus. L'analyse de notre étude exploratoire et des études de cas permet de faire le lien entre ce cadre conceptuel et le terrain.

Notre méthodologie vise à appréhender le parcours de construction de légitimité des contrôleurs de gestion, en situation professionnelle. Nous avons donc interrogé ces contrôleurs une première fois (première vague d'entretiens), puis une deuxième fois, environ un an après (deuxième vague d'entretiens). Nos sujets d'étude sont donc parfaitement comparables tout au long de notre étude longitudinale, ce qui a permis une construction progressive de notre projet de recherche. Nous avons procédé de même pour les interlocuteurs des contrôleurs mais ne les avons pas systématiquement rencontrés une deuxième fois.

Cette méthodologie a permis le recueil de données sur 21 mois. Les représentations des acteurs ont été affinées au fil des échanges avec le chercheur. Une relation de confiance s'est établie avec les interlocuteurs, rencontrés en entretiens et en réunions. *« Je suis contente de vous revoir, j'ai beaucoup réfléchi à votre sujet sur la légitimité des contrôleurs de gestion, et je me dis : d'autres contrôleurs peuvent avoir les mêmes difficultés que moi » (Amanda, Serviceo, Avril 2013).* Lors du deuxième entretien, nous avons pu approfondir certains sujets abordés initialement et éclaircir des interrogations que nous gardions, suite aux entretiens initiaux. Nous avions d'ailleurs préparé une fiche-résumé du premier récit, en mettant en évidence les éléments-clés et nos questions en suspens. (cf. fiche préparatoire au deuxième entretien en annexe 8). La conduite d'entretiens sous forme de récits de pratiques vient d'ailleurs renforcer cette idée d'approfondissement et de confiance. Les récits de pratiques sont souvent décrits comme co-construits car « *la relation narrataire/narrateur est une construction commune complexe dans laquelle "faire dire" et "dire" sont des actes qui s'enchevêtrent constamment* » (Rouleau, 2003, p 155).

Du point de vue méthodologique, ces allers-retours avec le terrain permettent de mûrir le questionnement de la recherche et de consulter les travaux académiques au fur et à mesure de

la progression des échanges et de la collecte des représentations. Une signification émerge alors de ce processus.

Notre stratégie d'accès au réel repose sur la méthode des cas (Yin, 2003) car elle conduit à étudier, de manière détaillée, la complexité de la construction de légitimité individuelle en fournissant des descriptions et des explications enrichies par des processus (Miles et Huberman, 2007). Dans une approche longitudinale, la méthode des cas amène à une immersion dans ce processus de construction. Nous présentons trois études de cas appréhendées à travers un même niveau d'analyse : la dimension individuelle.

3.2.2 L'accès au réel par études de cas

« La méthode des études de cas se définit comme une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les évènements, les acteurs et les implications » (Wacheux, p 89, 1996). Yin (2003) et Miles et Huberman (2007) présentent les études de cas comme des stratégies d'accès au réel, qui permettent de répondre à des questions du type : « comment » et « pourquoi » (Yin, 2003). Puisque notre étude vise à comprendre comment se construit et évolue la légitimité individuelle du contrôleur de gestion en situation dans l'organisation, notre questionnement justifie le recours à cette stratégie d'accès au réel. Qui plus est, la force de l'approche par étude de cas est de tenir compte du contexte dans l'analyse du phénomène étudié. Le phénomène est situé dans des circonstances temporelles et sociales (Gombault, 2005). En collectant des données riches et diversifiées (Musca, 2006), elle conduit notamment à analyser en profondeur le contexte d'apparition des organisations que nous étudions (Yin, 2003).

Dans l'optique de comprendre les natures possibles de légitimité pour un contrôleur de gestion, les sources possibles auquel il s'adosse, et les leviers d'action qui lui permettent d'orienter ou pas ses trajectoires de légitimité, il est préférable d'avoir une présence sur le terrain pour mieux évaluer les dynamiques d'évaluation en légitimité. Plusieurs configurations d'études de cas sont envisageables (Yin, 2003), selon le nombre de cas retenus, l'objet d'étude (qui pourrait être une personne, une organisation, un groupe, un projet) et le niveau d'analyse utilisé (perspective holistique ou enchâssée).

Design de Recherche	Cas unique	Cas multiples
Unique unité d'analyse (holiste)	Type 1	Type 3
Multiples unités d'analyse (enchâssé)	Type 2	Type 4

Figure 20. Typologie des études de cas d'après Yin (2003)

Notre étude présente une **configuration de type 4**, comme illustrée en figure 20. Chaque cas est étudié à l'échelle des contrôleurs, de la fonction de contrôle de gestion, des interlocuteurs des contrôleurs, de l'organisation ou du périmètre étudié, des relations entre les contrôleurs et leurs interlocuteurs. Les preuves fournies par les cas multiples sont souvent plus évidentes (Yin, 2003), et l'ensemble de l'étude paraît de ce fait plus robuste (Herriott et Firestone, 1983). Yin (2003) préconise notamment d'aborder les études de cas multiples en usant du principe de « réplication », chaque cas étant une expérience à part entière. La répétitivité de la méthode des cas multiples permet de comprendre les singularités d'un cas et d'enrichir cette observation sur d'autres cas, pour parvenir à une validation de l'analyse. Ceci coïncide avec notre approche du premier cas Cel plus, suivi du cas Serviceo, puis du cas Oren. Il ne s'agit donc pas d'une logique d'échantillonnage. Cette réplication peut conduire à des résultats similaires entre chaque cas ou des résultats plus contrastés dont il faudra expliquer les causes de divergences (Yin, 2003).

3.2.3 La sélection des cas

3.2.3.1 La constitution de l'échantillon

La mise en pratique de la méthode des études de cas débute par la sélection des cas les plus pertinents, qui recèlent un potentiel large. En théorie, la sélection des cas dans une approche qualitative longitudinale multi-sites devrait reposer sur le choix d'organisations où les processus étudiés sont les plus saillants. Le cas retenu doit aussi permettre de collecter la plus grande diversité de données par le biais d'entretiens, d'observations, et de documents (Chatelin, 2005).

Deux critères majeurs sont à retenir dans la pratique d'études de cas multi-sites : le principe de la diversification et celui de la saturation.

Pour Glaser et Strauss (1967), la **diversification** est le critère majeur de sélection des échantillons qualitatifs par cas multiples. Deux types de diversification sont déclinables. La diversification intergroupe vise à capter les représentations des individus dans différentes

situations, positions, catégories sociales, etc. « *Il est surtout important de choisir des individus les plus divers possibles. L'échantillon est donc constitué à partir des critères de diversification en fonction de variables qui, par hypothèse, sont stratégiques pour obtenir des exemples de la plus grande diversité possible des attitudes supposées à l'égard du thème de l'étude* » (Michelat, 1975, p 236). Dans le cas de la diversification intra-groupe, il s'agit d'une étude approfondie d'un groupe restreint plutôt que d'une vision globale d'un groupe hétérogène (Pires, 1997). Notre étude, qui se focalise sur les contrôleurs de gestion aussi bien centraux qu'opérationnels, juniors que séniors, relève plutôt d'une **diversification intergroupe**. Nous avons toujours demandé à pouvoir interroger les contrôleurs de gestion, dans chacun de nos cas, avec les profils les plus variés (chargés de reporting, chargés du développement d'affaires, régionaux, responsables…).

Le deuxième principe, celui de la **saturation,** signifie que lorsque les nouvelles données, après plusieurs analyses successives, n'apportent plus d'éclairages aux concepts théoriques, ces concepts sont alors saturés (Glaser et Strauss, 1967).

Des comparaisons doivent aussi pouvoir être établies dans les analyses de cas, dans le souci de réplication (Yin, 2003) déjà présenté en amont. Pour Hlady Rispal (2002, p 83), « *un cas doit posséder suffisamment de traits communs avec les autres cas* ».

En pratique, la quête d'un terrain de recherche s'avère une démarche d' « *opportunisme planifié* » selon Pettigrew (1990) où la créativité intellectuelle, l'énergie entrepreneuriale du chercheur et sa faculté à nouer des relations avec les entreprises sont sollicitées. En ce qui concerne l'étude exploratoire, les organisations qui ont accepté de nous recevoir ont été démarchées par relations et contacts avec des entreprises accueillant des étudiants. A l'issue de cette dernière, nous avons décidé d'orienter notre démarche empirique vers des cas approfondis sur le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion. Pour l'obtention des terrains, nous avons contacté des entreprises dès septembre 2010, au tout début de notre démarche d'inscription en thèse. Nous avons fait appel, par souci de simplicité, à des interlocuteurs avec lesquels nous avions déjà échangé au sujet de la recherche d'un terrain de thèse lors de projets étudiants (pour Cel plus) et d'anciens collaborateurs-managers avec lesquels nous avions travaillé (pour Serviceo), afin de pouvoir entamer des négociations d'entrée sur le terrain (Giroux, 2003). Nous avons aussi sollicité un enseignant « praticien-chercheur » dont les recherches portent sur les contrôleurs de gestion, afin d'obtenir de potentiels contacts. Ce dernier nous a fourni en février 2011 deux contacts après quelques

échanges concernant la validité du projet et notre profil. L'un de ces deux contacts nous a répondu favorablement et a permis d'obtenir un entretien avec le responsable du contrôle de gestion du groupe (pour Oren) en juin 2011. Notre mode d'accès au terrain s'est déroulé par mode d'accès direct pour l'étude exploratoire, et par mode d'accès indirect pour les études de cas approfondies (Blanchet et Gotman, 2010). Si, au départ, nous nourrissions quelques craintes sur l'échantillon sélectionné par les intermédiaires qui nous avaient permis d'accéder au terrain, dans les faits, ces personnes nous ont adressé à des interlocuteurs avec lesquels elles entretenaient des relations favorables, mais aussi des individus plus « critiques », ce qui nous a permis d'appréhender la globalité des faits.

Si les délais d'obtention d'un contact ont été longs pour Oren, les temps d'attente entre les premières négociations, et l'accord définitif, ont été également complexes pour Serviceo (6 mois) et Cel plus (7 mois), du fait notamment des clauses de confidentialité. Pour le chercheur, l'accès au terrain n'est donc pas automatique et les délais peuvent décourager, voire parfois remettre en cause la pertinence du projet de recherche (Chabault, 2009). Les délais ont également été rallongés, notamment chez Serviceo, car le sujet de la légitimité est « un sujet sensible ». Ainsi Beaulieu (2001, p 40) mentionne que dans le cadre de ses entretiens de thèse, « *comme le concept est flou, comme le mot légitimité n'est pas utilisé sur le terrain, comme la première réaction des acteurs est négative face à l'usage de ce terme, nous n'avons donc pas utilisé directement le mot légitimité, nous nous sommes adaptées au discours sur le terrain, nous avons utilisé leur vocabulaire, des mots tels la crédibilité, la notoriété, c'était là des termes moins menaçants* ». Si les interlocuteurs qui nous ont permis d'accéder au terrain redoutaient que notre sujet de recherche sur la légitimité puisse être mal interprété par les équipes sollicitées, du fait de contexte de réorganisation ou de difficultés ponctuelles, dans les faits, aucun interlocuteur direct n'a paru gêné d'évoquer ce sujet, une fois les explications fournies sur notre positionnement par rapport à l'organisation et le but de la recherche. Il est vrai que nous n'avons pas toujours expressément utilisé le terme de légitimité et eu recours à des questions comme : « comment arrivez-vous à faire votre place quand vous prenez un poste ? » ou : « comment pensez-vous que vos interlocuteurs vous perçoivent ? ». Nous n'avons essuyé que deux refus de nous rencontrer de la part de deux contrôleurs de Cel plus en situation d'échec professionnel et sur le départ, qui n'ont pas répondu à nos sollicitations par mail. Nous avons également expérimenté un déroulement d'entretien où le contrôleur interrogé, américain (chez Cel plus), nous a demandé pourquoi nous posions toutes ces questions, et a interrompu le dialogue. Quelques mois plus tard, il

donnait sa démission. Il se trouvait donc dans un positionnement professionnel difficile, ce qui peut expliquer l'interprétation qu'il a faite des questions concernant sa propre légitimité.

3.2.3.2 La pertinence théorique des cas

Le tableau 19 illustre de manière synthétique les différentes méthodes de recherche adoptées au cours de notre travail doctoral et en précise les éléments de comparaison, voire de comparabilité.

	Recherche exploratoire	***Cas Cel plus***	***Cas Serviceo***	***Cas Oren***
Objet	Analyse exploratoire *Découverte de l'objet de recherche*	Etude approfondie *Focalisation sur les natures, sources, stratégies de légitimation, et trajectoires de légitimité*	Etude approfondie *Focalisation sur les natures, sources, stratégies de légitimation, et trajectoires de légitimité*	Etude approfondie *Focalisation sur les natures, sources, stratégies de légitimation*
Techniques	Récits de pratiques	Récits de pratiques et observation passive	Récits de pratiques et observation passive	Récits de pratiques
Contexte	Activités variées (banque, transport, agro-alimentaire, industriel, traitements de déchets, transport de gaz, bâtiment, services informatiques)	Entreprise familiale industrielle à la culture d'ingénieur prédominante, de taille intermédiaire. Les contrôleurs sont peu nombreux.	Division commerciale d'une grande entreprise de service à la culture ingénieur prédominante. Une réorganisation est en cours lors du début de la recherche	Grande entreprise dans le secteur de la haute technologie, à la culture d'ingénieur prédominante. La fonction de contrôle, sous la contrainte de mauvais résultats financiers, voit son pouvoir accru.
Approche	Qualitative			
Nature du traitement de données	Analyse de contenu thématique sous Nvivo 10- Codage ouvert	Analyse de contenu thématique sous Nvivo 10- Codage ouvert, puis fermé	Analyse de contenu thématique sous Nvivo 10- Codage ouvert, puis fermé	Analyse de contenu thématique sous Nvivo 10- Codage ouvert, puis fermé

Tableau 19. Comparaison des différents accès au terrain

La réplication dans les recherches qualitatives, selon Yin (2003), fonctionne selon le principe mis en œuvre dans les expérimentations multiples, chaque cas représentant une expérimentation. Nous avons « retenu » nos cas, en étant pleinement consciente, que des

différences contextuelles, sur le secteur d'activité, la taille, le nombre d'équipes de contrôleurs, existaient. Ainsi nous supposions que nous pourrions aboutir à des résultats différents (principe de la réplication théorique, Royer et Zalowski, 2007). Nous avons émis l'hypothèse d'une « parenté de contexte » (Passeron, 1991) en prenant en compte certains particularismes locaux ainsi que des situations susceptibles d'expliquer les différences entre les cas (Musca, 2006).

3.2.4 Collecte des données

Une étude longitudinale requiert trois grandes phases : une phase exploratoire, une phase intensive et une phase de validation (Charreire-Petit, 2003). Le tableau ci-dessous synthétise les différentes étapes de collecte et leur chronologie respective.

Etapes de la collecte	***Phase exploratoire***	***Phase intensive***	***Phase de validation***
Recueil des données	19 récits de pratiques	40 récits de pratiques Observation passive Données secondaires	11 récits de pratiques
Chronologie	avril 2009-juin 2011	septembre 2011-juin 2012	avril-juin 2013
Objectifs de recherche	Découverte de l'objet de recherche	Compréhension du terrain Natures, sources, stratégies de légitimation, parcours des contrôleurs	Suivi des évolutions Approfondissements Trajectoires de légitimité des contrôleurs

Tableau 20. Les étapes successives de la collecte de données

Nous exposerons tout d'abord les étapes de collecte de données primaires et l'échantillon retenu (3.2.4.1).

3.2.4.1 Étapes de la collecte de données primaires et population de l'étude

Nous présentons dans un premier temps l'étude exploratoire, puis nous détaillons de manière générale notre phase intensive, chaque cas précisant les modalités de négociation du terrain. Enfin nous exposerons le déroulement de la phase de validation.

La phase exploratoire de la recherche

Afin d'éviter toute dispersion, dans la phase exploratoire, des membres de la fonction Gestion-Finance (contrôleurs de gestion, responsable du contrôle de gestion, comptables, directeurs financiers) ont été prioritairement interrogés. Par ailleurs, afin de conférer une validité externe aux propos recueillis auprès de ces derniers, des interlocuteurs opérationnels (responsable des systèmes d'information, managers d'entités) ont été sollicités. Les entretiens ont été menés de septembre 2010 à juin 2011. Nous n'avons rencontré les interlocuteurs qu'une fois, sauf pour un contrôleur rencontré trois fois successives en novembre 2010, février et juin 2011 (cf. tableau 21). Il s'est agi, pour ce contrôleur particulier, de suivre sa prise de poste puisqu'il venait de prendre de nouvelles fonctions dans son entreprise.

Pour Blanchet et Gotman (2010), « *les entretiens exploratoires ont pour fonction de mettre en lumière les aspects du phénomène auxquels le chercheur ne peut penser spontanément et de compléter les pistes de travail suggérées par ses lectures. En règle générale, l'entretien exploratoire sera à dominante modale avec une consigne du type : « qu'est-ce-que cela représente pour vous ? » de manière à faire émerger au maximum les univers mentaux et symboliques à partir desquels les pratiques se structurent* ». A partir de cette conception de l'étude exploratoire, les entretiens ont été conduits en fonction des opportunités qui se sont présentées sans qu'aucun critère de choix n'ait été défini a priori (Royer et Zarlowski, 2007), si ce n'est la diversité des parcours et des entreprises sollicitées. Les 17 personnes rencontrées, dont 12 contrôleurs de gestion, travaillent dans 8 secteurs d'activité différents. Nos entretiens ont été conduits comme des récits de pratiques (cf. *infra* en 4.1.2).

Le tableau 21 détaille le secteur, l'activité des organisations interrogées, ainsi que le type et le nombre de personnes rencontrées. L'annexe 2 présente la population étudiée.

Secteur	*Entreprise*	*Secteur d'activité*	*Nombre de récits*	*Périmètre dans lequel se situent les interlocuteurs*
Service aux collectivités	**Cas 1 : Bus plus**	Transport de voyageurs par bus en urbain et interurbain	4	Direction régionale - centre service partagé pour 20 filiales
Service aux collectivités	**Cas 2 : Déchets Co**	Traitement des déchets des collectivités	4	Siège
Service aux particuliers	**Cas 3 : Banque Global**	Activités réseau bancaire	3	Délégation régionale
Service aux entreprises	**Cas 4 : Infogere**	Services infogérance	1	Département
Industrie manufacturière	**Cas 5 : Autopro**	Fabrication véhicules automobiles	1	Siège
Industrie agro-alimentaire	**Cas 6 : Lactea**	Fabrication produits laitiers	2	Siège
Entreprise bâtiment	**Cas 7 : Eda Construction**	Construction bâtiments	3 récits longitudinaux	Filiale étranger
Energie et services rattachés	**Cas 8 : Enerjet**	Transport de gaz	1	Filiale siège

Tableau 21. Détail des récits de pratiques et des organisations interrogées lors de l'étude exploratoire

Des récits de pratiques ont été menés pour qu' « *au fur et à mesure que l'enquête progresse* », le chercheur puisse « *s'intéresser à des questions nouvelles* » (Blanchet et Gotman, 2010). Nous avions néanmoins préparé des guides d'entretien pour orienter le débat vers notre problématique. Ils nous ont aidée à relancer parfois le discours, ont pu servir d'aide-mémoire pour s'assurer qu'en cours d'entretien, les points essentiels soient bien abordés. Ils ont également servi à réorienter l'échange si l'interlocuteur venait à dévier de la problématique ou se perdait dans son discours. Ces grilles ont été conçues pour notre usage personnel uniquement et n'ont pas été diffusées aux personnes interrogées. Lors de l'étude exploratoire, le concept de légitimité n'a pas été explicitement mentionné, afin que les interlocuteurs expriment librement les représentations sur leur place dans l'entreprise. Ont été évoquées, notamment, leur propre carrière de contrôleur, leur prise de poste, les situations où ils ont été mis à l'épreuve. Pour les récits avec le manager opérationnel et le responsable des

systèmes d'information, la question de la place et de l'utilité du contrôleur a été directement envisagée.

La phase intensive

La seconde période de collecte des données correspond à notre phase intensive. Celle-ci s'est déroulée de septembre 2011 à juin 2012. Nous avons, au cours de cette période, réalisé 40 récits de pratiques. La structure de l'échantillon par cas est présentée dans les tableaux 22, 23, 24.

Type d'interlocuteurs	*Contrôleurs de gestion*	*Autres membres de la direction financière*	*Directeurs d'entité ou de périmètres*	*Responsable d'autres fonctions support*	*Total*
Nombre de récits	5	4	5	3	**17**

Tableau 22. Répartition des récits de pratiques par type d'interlocuteurs pour le cas Cel plus

Type d'interlocuteurs	*Contrôleurs de gestion en poste*	*Autres membres de la direction financière*	*Anciens contrôleurs en poste dans le management opérationnel*	*Responsa-bles d'autres fonctions support*	*Directeurs d'entité ou de périmètres*	*Respon-sables opéra-tionnels*	*Total*
Nombre de récits	5	1	2	2	1	1	**12**

Tableau 23. Répartition des récits de pratiques par types d'interlocuteurs pour le cas Serviceo

Type d'interlocuteurs	*Contrôleurs de gestion*	*Anciens contrôleurs en poste dans des responsabilités financières*	*Autres membres de la direction financière*	*Directeurs d'entité ou de périmètres*	*Total*
Nombre de récits	3	4	2	2	**11**

Tableau 24. Répartition des récits de pratiques par types d'interlocuteurs pour le cas Oren

Nous avons également recueilli des données, souvent très pertinentes, par les échanges informels que nous avons pu avoir avec les interlocuteurs (café, déjeuner, trajet pour se rendre à une réunion…). Les personnes livraient des informations spontanément. Ces données ont été rapportées le soir même dans notre journal de recherche.

La population de l'étude est présentée en annexes 3, 4, 5.

Notre échantillon et la manière dont les interlocuteurs ont été choisis par mode d'accès indirect est présenté de manière détaillée dans chaque étude de cas.

La phase de validation

Dans le cadre de notre analyse processuelle longitudinale, qui s'est déroulée d'avril à juin 2013, nous avons réinterrogé quelques interlocuteurs de la phase intensive. Nous avons sélectionné les individus susceptibles de nous fournir le plus d'éléments contextuels sur l'évolution de l'organisation depuis les premiers récits de pratiques. Nous avons aussi retenu ceux qui avaient parlé avec le plus d'aisance sur le sujet de la légitimité, et ceux qui racontaient les situations personnelles les plus illustrantes. Nous les qualifions d' « informants-clés ». Si ces récits complémentaires ont permis d'approfondir et de construire des trajectoires de légitimité (cf. infra en chapitre 4), nous avons pu également nous assurer de la fiabilité des données collectées selon les principes de la triangulation. Nous avons en effet réinterrogé les interlocuteurs et leur avons fait confirmer nos interprétations.
Les récits de pratiques conduits dans cette dernière étape sont présentés dans le tableau 25 et le détail fourni en annexe 6.

Cas concerné	*Nombre de récits de pratiques*	*Type d'informants-clés*
Cel plus	4	Contrôleurs de gestion
Serviceo	5	Contrôleurs de gestion
Serviceo	1	Autres membres de la direction financière
Serviceo	1	Anciens contrôleurs en poste dans le management opérationnel

Tableau 25. Répartition des récits de pratiques par informants-clés pour la phase de validation

Au total, 70 récits de pratiques ont été conduits sur l'ensemble des phases de collecte des données primaires.

Nous poursuivons en précisant les outils de collecte qui ont été retenus. Différentes méthodes de collecte sont envisageables pour recueillir des données adéquates et permettre la

triangulation et la validité de la recherche. Nous avons privilégié l'usage d'une méthode de recueil de données : le récit de pratiques.

Nous expliquerons pourquoi avoir retenu cet outil de collecte (3.2.4.2) et comment nous avons dialogué avec les interlocuteurs (3.2.4.3). Nous exposerons également en quoi a consisté l'observation passive (3.2.4.4). Enfin, nous détaillerons la collecte de données secondaires (rapports annuels, et essentiellement documents internes), (3.2.4.5).

3.2.4.2 Le choix du récit de pratiques comme mode principal de collecte de données

Le récit de pratiques est une forme particulière du récit de vie, et constitue l'une des déclinaisons de la méthode dite biographique. Il s'agit de faire raconter une histoire à son interlocuteur, dans nos cas, celle de sa légitimité, ou celle de la légitimité de son contrôleur, s'il s'agit d'un interlocuteur distinct du contrôleur. *« La personne y raconte sa propre « théorie » des évènements survenus, dévoile son interprétation et met en scène sa vision par rapport à l'avenir* » (Rouleau, 2003). Ces méthodes offrent la parole aux répondants et constituent pour eux-mêmes et pour le chercheur des opportunités de compréhension de leurs dynamiques individuelles, de leurs interprétations de leur quotidien professionnel. L'histoire vécue et le récit qui en est rapporté sont bien distincts (Bertaux, 1997, p 34) car « *l'expérience est passée au filtre* ». En ayant recours à une méthode biographique, le chercheur est celui qui conduit l'analyse et non pas le répondant, ce qui la démarque de la méthode autobiographique ou dialogique (Balleux, 2007). Bertaux (1997, p 33) rappelle que « *dans un récit les événements et les situations racontés, qui constituent une histoire de vie, finissent pas se fédérer le long d'une "ligne de vie"* », qualifiée par certains auteurs de « trajectoire » (Gaulejac, 1999 ; Mukamurera, 1998), de trajets non linéaires, formés au fil du temps. Cette forme de collecte de données convient à notre recherche qui vise à reconstituer le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion. Dans la mesure où les récits de pratiques évoquent des situations diverses, dans un ordre non nécessairement chronologique, il nous a fallu reconstituer l'enchaînement des faits de manière diachronique.

3.2.4.3 Le déroulement des récits de pratiques

D'après Muchielli (1996, p 199), « *l'entretien se fait à partir d'une trame orientant les récits obtenus sur des thèmes : les conflits, les changements survenus, les relations sociales, les conditions matérielles de vie…* ». Nous n'avons pas laissé les répondants restituer sans les interrompre, mais avons orienté leur discours vers des sujets au centre de nos préoccupations, en nous appuyant sur une grille d'entretien, préparée préalablement. Notre guide d'entretien

initial, utilisé pour les récits exploratoires, s'est enrichi de questionnements plus approfondis sur les stratégies de légitimation et les sources de légitimité notamment. La conduite des récits s'est déroulée en plusieurs étapes. Tout d'abord, les premiers moments du récit sont particulièrement importants car le contact et le dialogue s'établissent entre le chercheur et la personne interrogée. Aussi, nous commencions par préciser l'objet de notre recherche, sans être trop précis sur la légitimité. Nous précisions qu'il s'agissait d'étudier la place du contrôleur de gestion dans l'organisation. Nous rassurions aussi les interlocuteurs sur la confidentialité des propos et leur demandions s'ils étaient opposés à un enregistrement de l'entretien. La plupart ont précisé rapidement que cela ne les gênait pas. Parfois, lors de l'entretien, certains précisaient pendant leurs réponses : « *Ils ne vont pas être contents s'ils entendent cela* ». Nous leur reprécisions immédiatement que les enregistrements n'étaient pas destinés à être fournis au management. Nous avons convenu, avec une personne, que lorsqu'elle en éprouverait le besoin, elle nous indiquerait, par un signe de la main, d'arrêter l'enregistrement et de poursuivre par des prises de notes, ce qui fut le cas. Un entretien n'a pu être enregistré car il s'est déroulé dans un salon d'accueil, où il était impossible de positionner un enregistreur. Toutefois, nous avons remarqué que quelques interlocuteurs, une fois l'entretien sensé être fini et l'enregistreur éteint, nous retenaient et nous livraient en « *off* » des informations cruciales qu'ils n'avaient pas évoquées précédemment. Nous en avons déduit que l'enregistrement peut bloquer la délivrance d'un récit sincère et personnel. Aussi lorsque nous avons réinterrogé nos répondants, lors de la phase de validation, nous avons conduit 6 récits sur 11 sans enregistrement et en prenant des notes. Nous avons, dans les heures qui ont suivi, procédé à la retranscription de l'entretien à partir des notes. La pertinence et la sincérité des propos tenus par les interlocuteurs nous ont semblé supérieures à celles des premiers récits conduits et enregistrés avec ces interlocuteurs.

Les récits ont été intégralement retranscrits au fur et à mesure de leur réalisation[25]. Cette retranscription et les relectures qui ont suivi, constituent une première analyse car le chercheur apprend « *de ses données* » (Giroux, 2003). Nous avons également inséré quelques commentaires dans les retranscriptions sur les réactions des individus perceptibles lors de l'entretien, dans la voix, la gestuelle, et notées sur notre journal de recherche.

[25] Un exemple de retranscription est mis en évidence en Annexe 11

Cependant les récits de pratiques présentent l'inconvénient de transformer le narrateur en expert sur le sujet étudié. Qui plus est, le chercheur doit transformer les données collectées empreintes de subjectivité en connaissance disciplinaire objective (Rouleau, 2003). Pour cette raison, nous avons souhaité diversifier nos outils de collecte de données par l'observation passive et le recueil de données secondaires.

3.2.4.4 L'observation passive

Wacheux (1996) met en relief deux types d'observation : l'**observation passive**, dans laquelle le chercheur ne joue pas de rôle particulier et l'**observation participante**, qui induit que le chercheur soit actif dans l'organisation. Notre positionnement a été celui de l'observateur passif. Nous avons sollicité nos interlocuteurs privilégiés dans les trois entreprises étudiées pour avoir l'autorisation d'être présente et d'assister à des comités de direction, des comités de validation, des réunions de contrôleurs. Il s'agissait donc pour nous d'être attentif à l'environnement immédiat (Wacheux, 1996) et de prendre le recul du chercheur, de noter tous les détails (positionnement physique des acteurs dans la salle de réunion, comportements entre eux…). Si l'observation passive ne prouve rien (Wacheux, 1996), elle confirme ou amène à certaines analyses. Nous nous sommes préparés au préalable, avant ces réunions, en élaborant une grille d'observation, fournie en annexe 10. L'avantage de ce type d'outil est d'homogénéiser les restitutions de ces observations d'une journée à l'autre. Nous avons également constitué un « journal de recherche » dans lequel nous inscrivions nos notes d'observations et certaines impressions. « *Le journal de recherche a pour objectif de conserver la trace de l'ensemble des investigations, de conserver les impressions sur les interviews ou lors des présences sur les sites, sur les détails observés, le contexte dans lequel se déroule la recherche et les perturbations qui l'affectent*» (Wacheux, 1996, p 232).

Nous avons également pris soin de distinguer, comme le préconise Burgess (1984), lors de la prise de note d'observation et leur remise au propre le soir même, les **notes** dites de **terrain** (constituées des évènements, des faits), et les **notes d'analyse** (composées des impressions ou intuitions sur les données).

Nous présentons ci-après le contexte dans lequel nous avons conduit ces observations passives au sein de deux organisations étudiées.

- **Cel plus**

Nous avons pu, chez Cel plus, assister à une réunion de direction et une réunion opérationnelle sur le site Ouest avec l'accord du directeur de l'entité en septembre 2011. Par ailleurs, à la demande de notre interlocuteur qui nous a fourni l'accès au terrain, responsable du contrôle de gestion du groupe, nous avons participé à une réunion de coordination des contrôleurs de gestion au siège en juin 2012, dans le but d'observer et de faire une première restitution générale de notre étude chez Cel plus à la fin de la phase intensive.

- **Serviceo**

Initialement, le directeur financier de la division commerciale s'est montré très réticent à nous autoriser à assister à une réunion entre contrôleurs, et avec des opérationnels. « *Ils ne comprendraient pas, et en plus vu le contexte de la réorganisation…* ». Il n'était pas vraiment convaincu de l'intérêt de conduire une étude sur la légitimité des contrôleurs de gestion. « *Mais pourquoi ce mot de légitimité* ? ». Finalement il avait accepté de nous aider du fait de notre statut d'ancienne collaboratrice. « *Il faut bien s'entraider !* ». En juin 2012, nous avons pu constater que la donne avait bien changé. Il semble alors impatient de nous raconter son expérience récente et en quoi la légitimité des contrôleurs est un sujet crucial pour lui et ses équipes. Il nous propose d'intervenir dans le séminaire de la direction financière de la division et d'exposer notre problématique pour ensuite échanger avec les équipes. Cette réunion s'est déroulée sur une journée en septembre 2012, et a permis une observation passive. Sur une durée d'une heure, nous sommes sortis de notre « passivité » pour dialoguer avec l'équipe. Nous avons enregistré cet échange et l'avons retranscrit.

Le tableau 26 récapitule ces périodes d'observation.

Réunion	*Date*	*Lieu*	*Cas concerné*
Groupe de pilotage du site	6 septembre 2011	Site Ouest	Cel plus
Groupe de pilotage opérationnel du site (management des opérations)	23 septembre 2011	Site Ouest	Cel plus
Réunion des contrôleurs du groupe	21 juin 2012	Région parisienne	Cel plus
Séminaire équipes de la direction financière de la division commerciale	25 septembre 2012	Région parisienne	Serviceo

Tableau 26. Détail des observations passives des cas approfondis

3.2.4.5 Les données secondaires

Les données secondaires permettent notamment de confirmer (ou d'infirmer) les données collectées lors de la phase des récits de pratiques, de relativiser certains récits et d'apporter une autre perspective par rapport à la narration des acteurs (Yin, 1994). Ainsi nous avons collecté des données secondaires telles que des rapports financiers annuels, des organigrammes, des plaquettes commerciales, des communications internes des contrôleurs, des fiches métiers, des ordres du jour de réunions de contrôleurs. Nous avons demandé ces documents à nos répondants et les avons complétés par des articles de presse et des extractions des sites internet des groupes étudiés. Strauss et Corbin (1990, p 55) soulignent que les données secondaires *« jouent un rôle essentiel dans les études qualitatives »,* en complément des données issues des récits et au cours des différentes phases d'observation. Contrairement aux données principales, les données secondaires n'ont pas fait l'objet d'un codage.

Le tableau 27 synthétise l'ensemble des données secondaires collectées. Nous exposons par la suite l'analyse de nos données.

Cel plus	*Serviceo*	*Oren*
- Communiqué du directeur opérationnel du groupe de septembre 2013 à la presse - Rapport financier 2010, 2011, 2012 - Plaquette commerciale sur les produits - Organigramme du groupe au 1er janvier 2013 - Ordre du jour de la réunion des contrôleurs de juin 2012	- Site internet - Fiches RH groupe du métier de contrôleur de gestion - Plaquette commerciale régionale - Organigramme de la division après la réorganisation - Communication visuelle du responsable du contrôle de gestion sur les recouvrements paiement auprès des commerciaux - Communiqués de presse	- Site internet - Organigramme de la direction support Ingénierie - Organigramme du site sud du « business-group » gestion aval

Tableau 27. Synthèse des données secondaires collectées

3.2.5 Analyse des données

Les données primaires issues des trois phases ont fait l'objet d'une analyse thématique. Cette partie nous permet d'en expliquer le déroulement. Nous expliquons comment nous avons réalisé notre codage (3.2.5.1), puis utilisé le logiciel Nvivo couplé à FreeMind (3.2.5.2).

3.2.5.1 Les étapes de notre codage

Les données qualitatives ont fait l'objet d'une analyse thématique prenant la forme d'un codage. Plus précisément, le codage consiste à découper les données (récits) en unités d'analyse, à définir les catégories dans lesquelles les ranger, puis placer ces unités dans ces catégories (Grawitz, 1996). Les unités d'analyse peuvent consister en un mot, une phrase entière, voire un paragraphe (Allard-Poesi, 2003). Les catégories correspondent à un ensemble d'unités d'analyse aux significations proches (Allard-Poesi, 2003). Les catégories (ou codes) et sous-catégories constituent un dictionnaire de thèmes. « *Un code est une abréviation ou un symbole attribué à un segment de texte, le plus souvent une phrase ou un paragraphe de la retranscription en vue d'une classification. Les codes sont des catégories.*

Ils découlent généralement des questions de recherche, hypothèses, concepts-clés ou thèmes importants. Ce sont des outils de recouvrement et d'organisation permettant à l'analyste de regrouper tous les segments liés à une question, une hypothèse un concept ou un thème donné. Ce regroupement ouvre la voie à l'analyse » (Miles et Huberman, 1984, p 96).

Face au dilemme du volume de données évoqué par Miles et Huberman (2007), codifier permet d'étiqueter des unités d'analyse, de leur conférer une signification conceptuelle.

Les catégories que nous avons retenues sont qualifiées par Allard-Poesi (2003) de thèmes et de méta-catégories (cf. figure 21 ci-dessous).

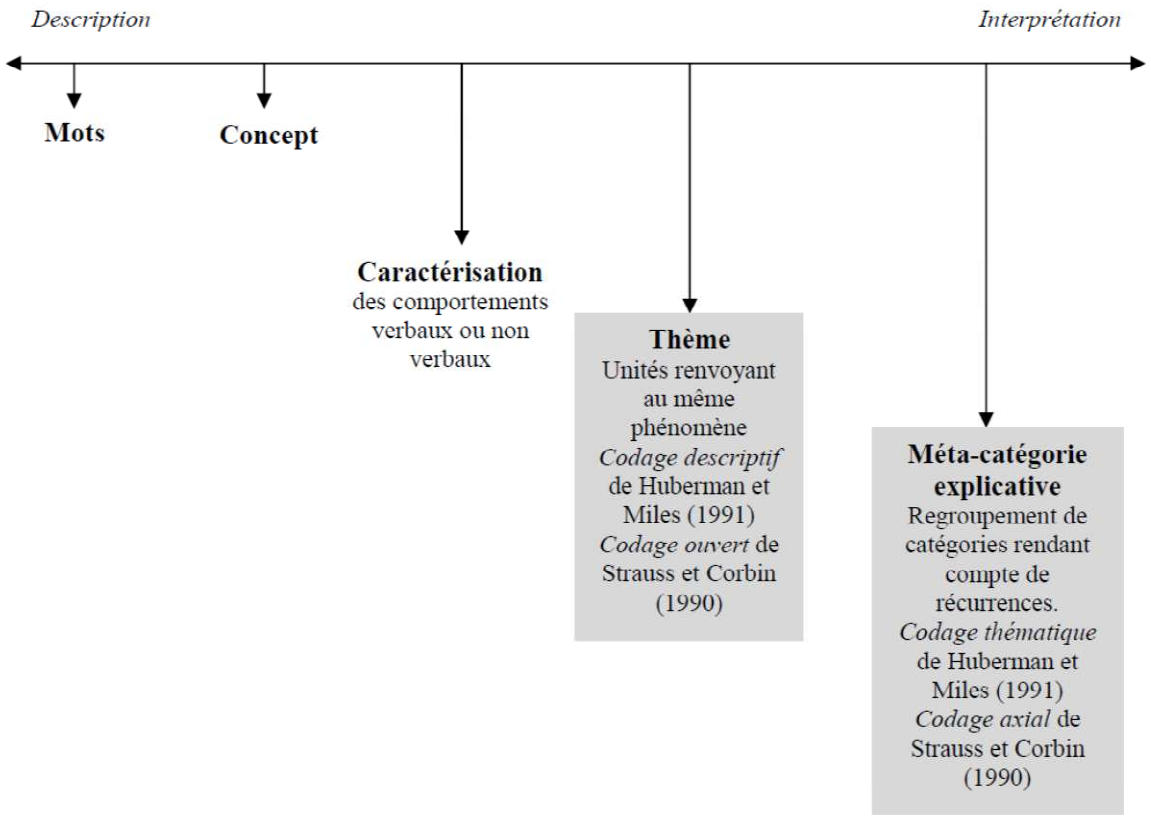


Figure 21. Types de catégorisation d'après Allard-Poesi (2003, p 263)

Concrètement, nous avons effectué un codage en deux étapes. Lors de notre codage dans la phase exploratoire, notre connaissance approfondie de la littérature ne nous permettait pas de créer une liste de départ d'emblée. Nous avons donc utilisé une technique de codification inductive (Miles et Huberman, 2007), qualifiée par Strauss et Corbin (1990) de codage ouvert. Au fur et à mesure que le récit a été analysé dans Nvivo, nous avons étiqueté des unités d'analyse (essentiellement des phrases ou des paragraphes) par thèmes, c'est-à-dire par

significations proches. Ce dictionnaire de thèmes de l'étude exploratoire est présenté dans le tableau 28.

Thèmes	*Sous-catégories*
Définition du métier de contrôleur par les interlocuteurs de ce dernier	
Définition du métier de contrôleur par les contrôleurs de gestion	
Evènements marquants	
Image du contrôleur	
Tâches du contrôleur	
Utilité du contrôleur	
Emotions des personnes interrogées	Autodérision
	Frustration
	Indignation
Natures de légitimité	Légitimité contractuelle
	Légitimité identitaire
	Légitimité légale
	Légitimité morale
	Légitimité perceptuelle
	Légitimité technique
Sources de légitimité	Direction administrative et financière
	Direction générale
	Responsable contrôle de gestion
	Managers opérationnels
	Autres interlocuteurs du manager
	Organisation
	Personnalité contrôleur
	Formation du contrôleur
	Qualités du contrôleur
	Compétences
	Aspirations professionnelles du contrôleur
Stratégies de légitimation	Ecoute
	Conseil
	Proposition
	Communication

Tableau 28. Dictionnaire des thèmes de l'étude exploratoire

Pour les études de cas approfondies, nous avons repris la même démarche, mais nous disposions déjà d'une liste issue de la revue de la littérature et de notre étude exploratoire. Nous avons procédé toutefois à un codage ouvert, sans dictionnaire préétabli de thèmes. Ce dernier s'est affiné au fur et à mesure du codage ouvert pratiqué sur les récits. Ce codage a été fait cas par cas. Un aperçu de ce codage ouvert est présenté pour le cas Serviceo dans la figure 22.

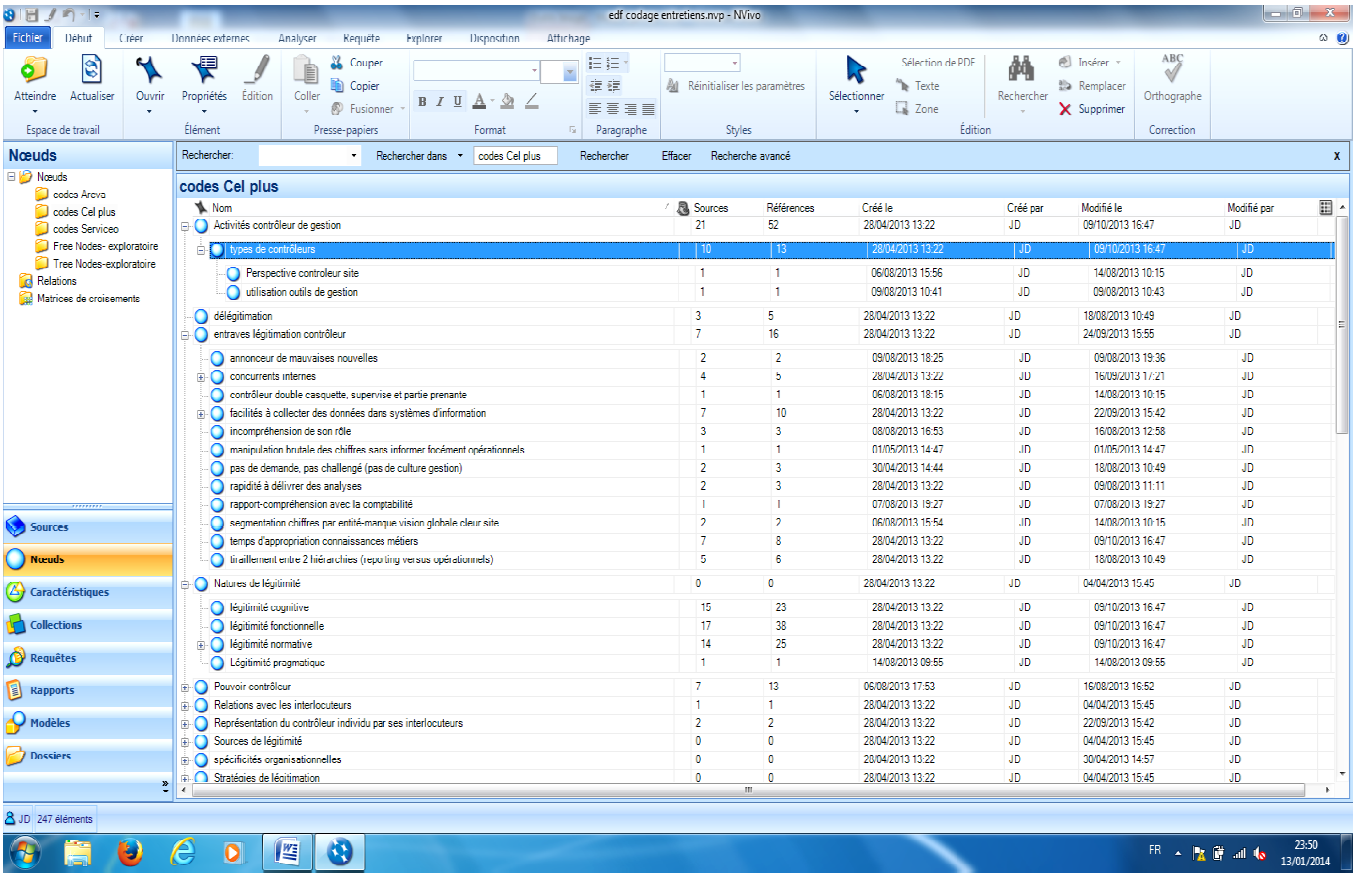


Figure 22. Liste des nœuds issus du codage ouvert, cas Serviceo

Ce dictionnaire était encore trop volumineux pour permettre l'analyse. Il est présenté dans l'annexe 7. Dans une deuxième étape, nous avons regroupé certains thèmes et classé les unités dans des catégories supérieures (les méta-catégories) identifiées par des évènements récurrents, des relations entre individus (Allard-Poesi, 2003). Nous avons donc effectué un codage dit thématique (Miles et Huberman, 2007) ou axial (Strauss et Corbin, 1990). Ce codage a été réalisé avec l'aide de FreeMind car les données étaient encore relativement denses dans Nvivo et difficilement visualisables, pour nous, malgré le recours à des requêtes.

3.2.5.2 L'utilisation du logiciel NVivo couplé à un logiciel de cartographie heuristique, FreeMind

Dans l'étape de codification, lorsque les chercheurs procèdent de manière artisanale, le risque est parfois de se perdre dans les données et de ne pas dégager de sens (Mukamurera et al, 2006) car les étiquettes peuvent parfois se chevaucher (un même paragraphe peut être catégorisé dans plusieurs nœuds). Le volume papier est considérable, et les corrections apportées à ce codage difficiles à opérer. Retrouver d'où provient un verbatim peut s'avérer une entreprise longue et sinueuse si les références n'ont pas été notées. Sans compter le temps dépensé et la lassitude pour le chercheur.

Face à ces écueils, les programmes informatiques d'analyse qualitative des données apportent des améliorations, notamment sur la manipulation des données, le suivi de la progression du travail de codage, la gestion de plusieurs versions de codage. Le logiciel Nvivo permet d'établir des relations entre des thèmes, d'annoter des unités d'analyse, et de procéder à des doubles codages ou à des codages en équipe. Toutefois, s'ils sont utilisés sans stratégie d'analyse préalable, ces outils peuvent apporter autant de confusion que des tirages papier (Yin, 2003 ; Richards and Richards, 1994).

Nous avons procédé au codage ouvert (Strauss et Corbin, 1990) de l'analyse exploratoire et des études de cas approfondies sur Nvivo 10 au fur et à mesure de la lecture du corpus. L'objectif était de faire émerger des thèmes, sans a priori pour l'analyse exploratoire. Pour les études de cas approfondies, il s'agissait d'enrichir et compléter ces thèmes, au regard de l'étude exploratoire et de la revue de littérature achevée sur la légitimité du contrôleur de gestion.

Les éléments du discours ont donc été catégorisés (Thiétart, 2007). Nous avons également pris soin de distinguer les représentations des contrôleurs sur leurs rôles, de celles de leurs interlocuteurs. Mettre en perspective les rôles joués par les contrôleurs et ceux souhaités par leurs interlocuteurs permet d'identifier les dissonances entre réalité et attentes et d'entamer une analyse du processus de construction de légitimité des contrôleurs comme notre cadre conceptuel le montre (cf. figure 17). Le problème, auquel nous avons été confrontée, résidait dans le fait que ces thèmes étaient nombreux, et nous avions des difficultés à établir des

relations en visualisant dans Nvivo. Par ailleurs, certains thèmes désignaient des concepts proches. Une visualisation de ces thèmes et un regroupement s'avéraient indispensables à la poursuite d'un deuxième codage axial (Strauss et Corbin, 1990). Ainsi nous avons exporté dans FreeMind (Averseng, 2011) les nœuds identifiés dans Nvivo 10 par le biais des requêtes. Un aperçu de la complexité des arborescences obtenues est fourni dans la figure 23.

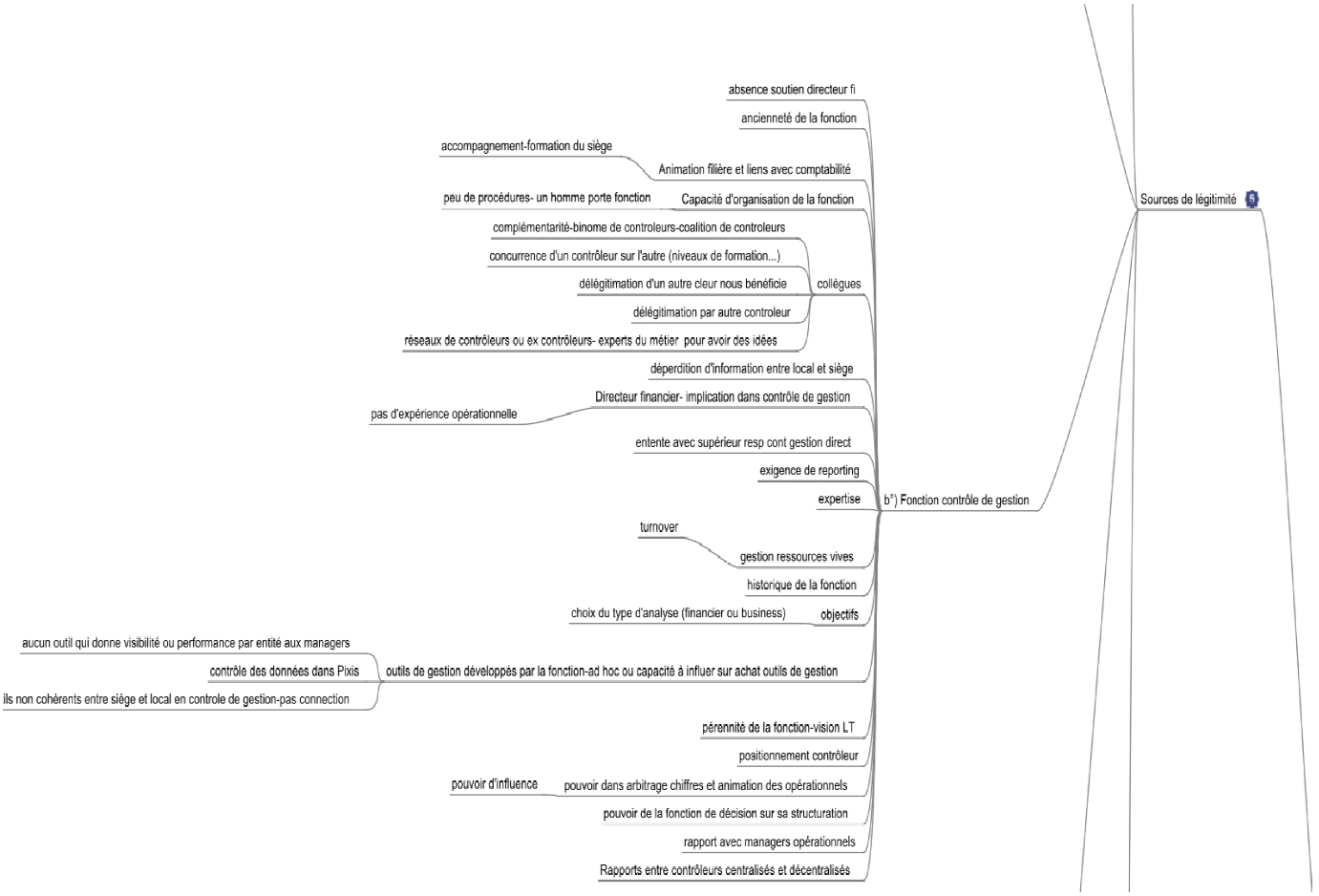


Figure 23. Aperçu de l'arborescence des nœuds de Nvivo 10 exportés dans FreeMind

Nous avons tiré en format A3 cette carte heuristique et un plan a commencé à se dégager à l'aide de la carte mentale. En effet celle-ci a permis de regrouper les thèmes autour de méta-catégories dans FreeMind. Un extrait de ce codage thématique est fourni dans la figure 24.

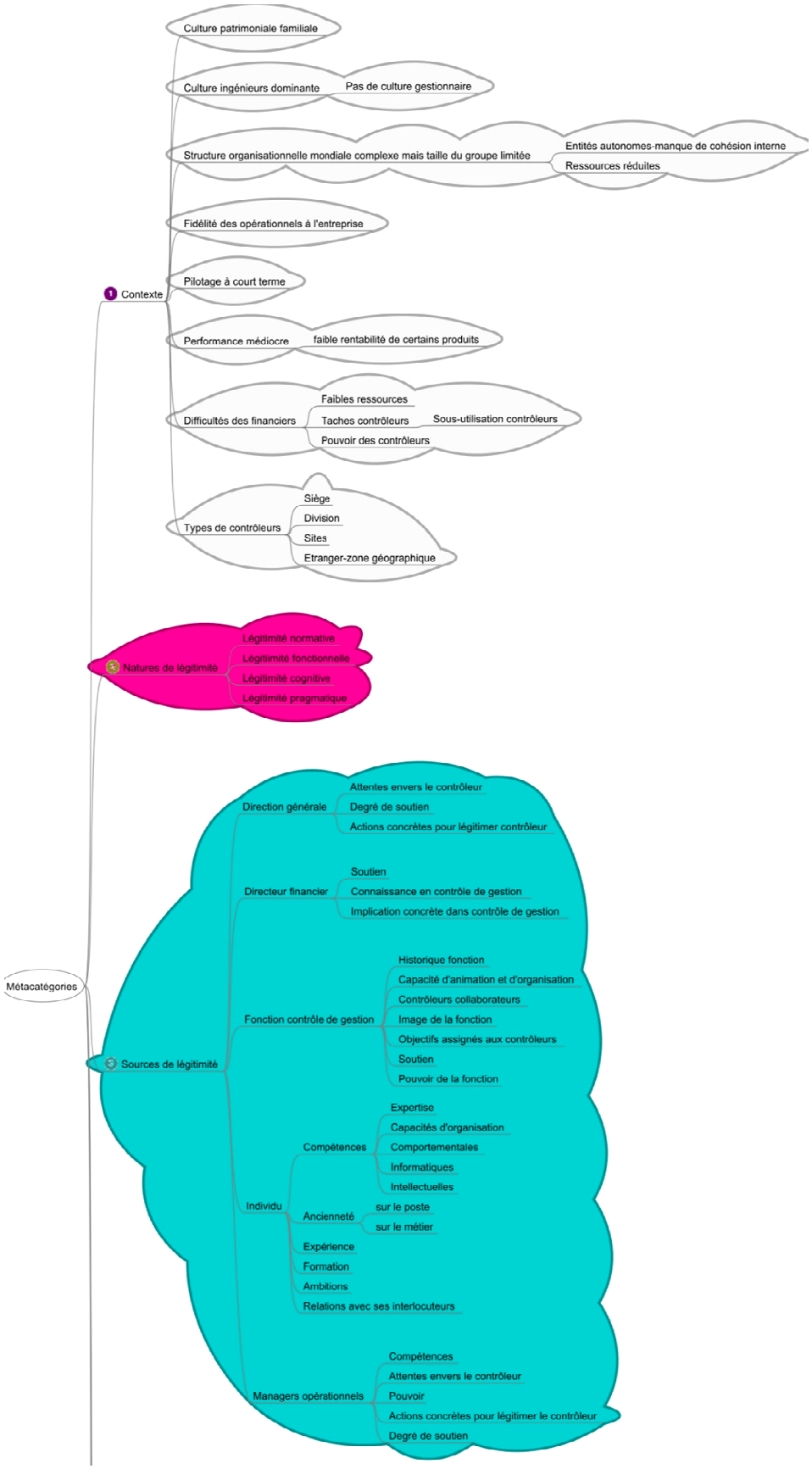


Figure 24. Extrait des métacatégories identifiés pour le cas Cel plus à l'aide de la cartographie heuristique

3.3 Fiabilité de la recherche

La fiabilité de notre recherche est garantie par une triple précaution. Tout d'abord, nous avons recueilli plusieurs sources de données (des récits de pratiques avec des managers opérationnels, des contrôleurs de gestion, des observations passives, des rapports annuels, des informations recueillies à partir de sites internet) et utilisé plusieurs méthodes de collecte. De plus, nous avons choisi de présenter les cas individuels sous la forme de processus diachroniques. Enfin, nous avons pris soin de trianguler nos données en confirmant nos premières interprétations issues de la phase intensive, avec les interlocuteurs, lors de la phase de validation. Nous avons, après la phase de validation, sur la base des cas envoyés à nos interlocuteurs clés (Laurent pour Serviceo, Damien pour Cel plus) discuté et validé, voire modifié les analyses avec ces derniers. Certaines réserves, formulées par ces interlocuteurs, ont été émises, notamment sur le niveau de détail à fournir pour chaque personne interrogée dans l'analyse de cas. Nous avons échangé et ces discussions ont permis d'aboutir à une version finalisée. Nous avons également présenté nos résultats à la fin de la phase intensive lors du séminaire de la direction financière de Serviceo et lors de la réunion des contrôleurs de Cel plus.

Nous avons ainsi mené une double triangulation : triangulation des méthodes (par la conduite de récits et l'observation passive) et triangulation des sources de données, comme le préconisent Drucker-Godard et al. (2007). Nous avons également fait valider nos résultats de recherche pour chaque cas.

Nous avons enfin fait coder par un autre étudiant deux récits du cas Serviceo et deux récits du cas Oren, pour nous assurer de la fiabilité de certaines catégories, en particulier pour les natures de légitimité des contrôleurs, et les stratégies de légitimation.

Nous avons également constaté au fur et à mesure de l'analyse des cas, que les « *données recueillies n'apportaient plus aucune information nouvelle et qu'elles s'inséraient dans les cadres établis* » (Wacheux, 1996, p 84).

Conclusion de la section :

Le tableau 29 résume notre approche méthodologique.

ELEMENTS DE LA METHODOLOGIE	*Démarche de la recherche*	
	Etude exploratoire	Cas approfondis
Types de données	Qualitatives	
Mode de raisonnement	Abductif	
Posture du chercheur	Praticien devenu chercheur	
Design de la recherche	Analyse longitudinale d'un processus	
Outils de collecte de données	Récits de pratiques	Récits de pratiques Observation passive Données secondaires
Analyse des données	-Retranscription de tous les récits -Analyse thématique des récits dans Nvivo	-Retranscription de tous les récits -Fiche résumé de la première vague de récits -Analyse thématique des récits dans Nvivo
Validité/fiabilité de la recherche	-Triangulation des sources de données	-Saturation des données collectées -Triangulation des sources de données et des méthodes de collecte -Double codage pour 4 récits des cas approfondis -Présentation des résultats intermédiaires auprès d'interlocuteurs clés -Discussion des analyses de cas avec ces mêmes interlocuteurs
Sélection des cas	-Diversification -Saturation -Opportunisme planifié	
Nombre de récits	19 récits de pratiques	51 récits de pratiques
Mode d'accès aux personnes interrogées	Direct	Indirect
Types de personnes interrogées	Essentiellement des contrôleurs de gestion	Contrôleurs de gestion, managers opérationnels, autres fonctions support, autres membres de la direction financière
Observations passives		- Groupe de pilotage du site - Groupe de pilotage opérationnel du site - Réunion des contrôleurs du groupe - Séminaire équipes de la direction financière
Données secondaires		-Documents internes -Sites internet -Articles de presse

Tableau 29. Synthèse de notre approche méthodologique

Section 2. Résultats de l'étude exploratoire[26]

L'objectif de notre étude exploratoire est de mieux comprendre ce qu'est la légitimité du contrôleur de gestion, en situation professionnelle dans l'organisation. Un travail préparatoire aux études de cas a donc été réalisé pour délimiter le cadre conceptuel d'analyse, au-delà du repérage d'invariants dans le processus de construction de légitimité du contrôleur. Nous avons tout d'abord procédé à une analyse thématique de contenu dans Nvivo 10 après avoir conduit 19 récits de pratiques dans huit secteurs d'activité. Le codage a permis d'identifier des natures et sources de légitimité, qui ont été confrontées à notre revue de littérature (cf. supra. chapitre 2). Nos résultats permettent de préciser les natures (1) et les sources de légitimité (2) possibles pour un contrôleur de gestion. Cette étape de la recherche est aussi une occasion d'étudier des stratégies de légitimation (3) et quelques exemples de processus de construction de la légitimité des contrôleurs (4).

1. Natures de légitimité pour un contrôleur de gestion

Les travaux sur le positionnement des services fonctionnels dans l'organisation suggèrent l'existence de deux natures de légitimité applicables au contrôleur de gestion. La représentation d'une technostructure légitime défendue par Galbraith (1967) repose sur l'aide à la décision, un support aux managers « happés » par leurs fonctions d'encadrement. Cet ensemble de services experts, chargés de collecter et analyser l'information, est assimilé au « cerveau » de l'organisation. Leur légitimité peut être qualifiée de cognitive. Mintzberg (1979) se démarque en partie de la conception de Galbraith en insistant sur le caractère performatif de la technostructure : les experts et les analystes n'ont de sens dans l'organisation que s'ils contribuent à rendre le travail des autres plus efficient. Cette légitimité est de nature **fonctionnelle**. Il ressort de la recherche exploratoire que le jugement en légitimité appliqué aux contrôleurs renvoie aux référentiels fonctionnels, cognitifs, mais aussi à une appréhension normative du métier.

[26] Cette partie de l'analyse a été co-rédigée avec notre directeur de thèse, Jérôme Méric, dans le cadre d'une communication présentée au 34ème congrès de l'AFC le 1 Juin 2013.

La nature de légitimité qui émerge en premier lieu de notre codage est **fonctionnelle**. Elle renvoie aux finalités traditionnelles du contrôle de gestion (Anthony, 1965). L'utilité du travail des contrôleurs y est appréhendée à l'aune d'une utilisation efficace et efficiente des ressources. Dans la plupart des entreprises, le jugement s'opère sur des critères financiers ou des indices productivité. Conformément à ce que l'on pouvait anticiper, cette représentation est partagée par les acteurs occupant des responsabilités financières :

« Dans notre rôle ˝siège˝ d'aider les filiales, ***on a un vrai rôle de pression des résultats****, c'est-à-dire comment produire du kilomètre au moindre coût. On est le relais numéro un des soucis de productivité du groupe. Si nous, on s'en fout, tout le monde s'en fout.* ***On véhicule un message : ˝il ne faut pas que l'EBITDA se dégrade˝. Quand on nous voit arriver, on sait que l'on vient que pour ca****. On véhicule le respect de l'intérêt financier du groupe » (Louis, Responsable Contrôle de gestion, direction régionale, Bus plus).*

De manière plus générale, l'articulation des moyens et des fins est exprimée par les acteurs à travers les thématiques récurrentes de détermination d'objectifs, d'économies, de productivité, de résultat, d'allocation de ressources. La rationalité en finalité (Weber, 1922) est ici le référentiel principal.

La deuxième nature de légitimité qui ressort des récits de pratiques renvoie à la fois au statut des contrôleurs et à la connaissance du contexte formel dans lequel ils agissent. Scott et Ruef (1998) qualifient cette légitimité de **cognitive**, qui correspond à la justification de la technostructure établie par Galbraith. Le jugement se réfère alors aux *« règles qui spécifient quels types d'acteurs peuvent exister, quelles caractéristiques formelles ils doivent posséder, quelles procédures ils peuvent suivre et quelles significations sont associées à leurs actions* » (Scott et Ruef, 1998, p 879).

Dans le cas du contrôleur, il s'agit d'abord d'appréhender les représentations culturelles informelles de son environnement et les attentes des acteurs concernant ses missions pour asseoir sa légitimité.

« On a une double hiérarchie, officielle, le directeur du projet et fonctionnelle, le DAF. Ce qui fait qu'on a toujours deux patrons et c'est bien car on est toujours à peser le pour et le contre et quand on sent que ça déborde d'un côté, on peut toujours aller voir de l'autre sans outrepasser les frontières ou marcher sur des plates bandes et on peut plus facilement jouer notre rôle de fusible en allant voir une personne ou une autre si besoin sans froisser les susceptibilités ou sans sortir de notre cadre hiérarchique» (Manon, Contrôleur de gestion chantier, Eda Construction).

La troisième figure de légitimité exprimée par les acteurs interrogés est de nature **normative**. Scott (1995) la définit comme un jugement qui se fonde à la fois sur les systèmes de valeurs et les normes en vigueur dans une organisation.

«Il m'est déjà arrivé d'être en total désaccord avec des opérationnels (ingénieurs ou directeur travaux) et leur dire : ˝écoute, ça moi, je ne peux pas le prendre personnellement sur mes épaules donc je vais en référer à untel ou untel˝. Ca ne veut pas dire rentrer dans le carcan du gars qui dit qu'il va en parler à son patron mais de dire j'en parle à cette personne car elle fait partie de l'équipe et vous, vous êtes grands, vous prenez vos responsabilités, et vous verrez ça avec lui (Manon, Contrôleur de gestion chantier, Eda Construction).

S'il est une nature de légitimité pour laquelle les référentiels peuvent diverger entre catégories d'acteurs, c'est bien celle-ci. Le contrôleur de gestion se situant à l'interface de systèmes de valeurs potentiellement contradictoires, il peut choisir d'en adopter un seul, ou rechercher un compromis (Boltanski et Thévenot, 1991).

Les natures de légitimité mises en évidence permettent de compléter et de décliner opérationnellement les légitimités décrites dans notre revue de littérature sur le contrôleur de gestion (chapitre 2) : la légitimité du décideur et la légitimité de la pratique, mais également les référentiels cognitifs et normatifs. Nous identifions également le référentiel fonctionnel.

Ces natures sont à mettre en perspective avec les sources dont le contrôleur peut s'emparer pour construire sa légitimité, mais qui peuvent aussi échapper à la mise en œuvre de sa stratégie de légitimation.

2. Sources de légitimité pour un contrôleur de gestion

Les sources de légitimité sont principalement liées à la personne du contrôleur ou à ses tiers dans l'organisation (ceux qui exercent un jugement sur le bien fondé de ses actions). Il convient donc de les distinguer dans l'analyse qui a été conduite grâce au codage.

2.1 L'organisation (acteurs et instances) comme source de légitimité

Les sources de légitimité mentionnées dans les récits renvoient principalement à des acteurs ou à des instances susceptibles d'évaluer le bien fondé de leur travail (Kostova, 1999 ; Scott et Ruef, 1998 et Glynn et Abzug, 2002). Par les attentes que ces évaluateurs expriment, il est possible d'identifier les natures de légitimité qu'ils peuvent accorder ou ne pas reconnaître aux contrôleurs de gestion.

Les contrôleurs de gestion interrogés affirment d'abord dépendre du soutien de la **direction générale** dans l'exercice de leur mission. Les attentes de cette dernière portent en premier lieu sur la production d'analyses chiffrées. De surcroît, la direction générale véhicule une représentation de la valeur ajoutée qu'elle accorde au poste de contrôleur de gestion dans l'organisation. Dans les deux cas, la légitimité invoquée est de nature principalement fonctionnelle (elle se réfère à la production d'informations chiffrées), et plus accessoirement normative (le contrôleur véhicule ou non le système de valeurs souhaité par la direction).

« Les directeurs de zone ont accroché limite plus rapidement que le directeur d'exploitation dans le sens où eux, à un niveau zone, ils ont vu rapidement qu'ils auraient une vision détaillée de leur usine. Mais c'est vrai que le directeur d'exploitation, je pense qu'il ne s'imaginait pas non plus le rendu que ça allait donner, également pour ***le directeur général qui, lui attendait vraiment d'avoir quelque chose pour voir ce que ça allait donner****» (Antoine, contrôleur de gestion junior, Siège, Déchets Co).*

Enfin, la direction générale se présente comme l'instance qui positionne le contrôleur dans l'organisation. Est-il placé au siège à la direction financière, dans un service de contrôle de gestion ou auprès des opérationnels sur le terrain ? A-t-il des relations directes avec des interlocuteurs hors de la fonction de contrôle de gestion ? En théorie, ce positionnement doit aller de pair avec les attentes à l'égard du contrôleur. Le positionnement se traduit notamment par la fiche de poste du contrôleur, le rôle des ressources humaines dans la gestion de sa carrière, et son rattachement hiérarchique. La légitimité exprimée ici est de nature cognitive.

*« **Notre positionnement nous vient du siège**, et c'est **qu'il y a une volonté de structuration de la part du siège**, qui a créé, dans un premier temps, des centres de service partagés, qui a mis un objectif en place c'est-à-dire vous récupérez les comptabilités des filiales, et vous faites le contrôle de gestion regroupé pour un ensemble de filiales locales » (Victor, Directeur financier, direction régionale, Bus plus).*

En dehors de la direction, les **managers opérationnels** constituent une source de légitimité majeure pour les contrôleurs. Ce terme générique désigne les responsables de sites pour les contrôleurs de gestion opérationnels, et les directeurs de branche ou de services pour les contrôleurs siège. Par leur volonté de clarification de la gestion de leur unité et leur degré de formation en gestion, ils peuvent contribuer à ce que le contrôleur soit de plus en plus sollicité dans les décisions quotidiennes, ou pas. En ce sens, les managers opérationnels agissent tant en commanditaires qu'en prescripteurs et peuvent soutenir le contrôleur auprès de leurs équipes. Ils peuvent, a contrario, œuvrer à la délégitimation du contrôleur. Leur référentiel est fondamentalement fonctionnel, mais il apparaît ponctuellement normatif dans le cas particulier des contrôleurs d'entités opérationnelles. En effet, lorsque le management local

porte un système de valeurs divergent de celui de la direction (par exemple, le métier contre la finance), le contrôleur de gestion est ballotté entre deux champs d'exigences contradictoires.

«-Quand je suis arrivé, avec cette personne à la stratégie, j'étais parti pour faire un budget qui était bien. Elle est arrivée à me dire non ce n'est pas bien. Nous avons dû recommencer ce budget selon ses dires, nous avons perdu du temps. ***A suivi une réunion avec des directeurs et le directeur financier, et en pleine réunion, elle m'a démoli proprement avec des questions précises auxquelles je ne pouvais pas répondre****.*

- Des questions précises liées au métier ?

- Aux informations, c'est-à-dire que sur un projet, pourquoi il y avait un écart important par rapport à l'année dernière etc. …Je venais d'arriver, je n'avais pas l'information.

- Donc, comment avez-vous réagi ?

- J'étais seul, j'essayais de répondre… » (Nathan, contrôleur de gestion, direction filiale, Enerjet).

Enfin, la **fonction de contrôle de gestion** (c'est-à-dire le service ou la direction) peut fournir un contexte légitimant au contrôleur. Elle prend part au positionnement de ce dernier dans l'organisation, fixe tout ou partie de ses missions. Lorsque la direction du contrôle de gestion fournit au contrôleur des objectifs de reporting, de cadrage budgétaire, de schémas d'analyse nécessaires à la direction générale et aux actionnaires, elle le place dans une position de relais entre les attentes du siège et celles des opérationnels. Mais l'aspect chronophage du reporting peut soustraire le contrôleur de ses missions de conseil interne. Se légitimer auprès de ses propres services l'amène alors à se délégitimer auprès des managers.

« Alors, au niveau du groupe, donc via la direction du contrôle de gestion central, tous métiers confondus, l'équipe centrale, elle a besoin d'un outil qui va récupérer les informations. Donc vous avez le fameux "bottom up" d'empilement en remontant du réel de tout le monde ou du fantasme budgétaire de tout le monde, et puis avez, ça le "bottom up", et puis vous avez le "top down" en disant : ˝désolé ! En empilant tout ce que vous nous avez envoyé, on arrive là, on voulait être ici, donc voilà le chemin à parcourir pour rectifier là…˝(Thierry, responsable direction des principes de gestion et de l'architecture fonctionnelle des systèmes de gestion, Autopro).

La fonction est aussi constituée de l'ensemble des **collaborateurs contrôleurs de gestion**. Les collègues du contrôleur (prédécesseurs, pairs, subordonnés) sont aussi des sources potentiellement légitimantes ou délégitimantes. Dans le cas de la « fonction contrôle », le jugement en légitimité s'exerce sur des aspects fonctionnels (l'appréciation du travail du contrôleur), mais aussi normatifs, en particulier lorsque les contrôleurs de gestion considèrent constituer une communauté ou un corps dans l'organisation.

2.2 La personne (l'individu contrôleur de gestion) comme source de légitimité

A titre individuel, le contrôleur dispose d'un champ d'action et de compétences issu de ses connaissances, de son expérience antérieure et de ses pratiques quotidiennes. Le contrôleur de gestion, même envisagé comme individu, n'en porte pas moins des sources de légitimité multiples. Ses connaissances constituent un point d'appui majeur. Elles sont d'ordre technique (connaissances comptables, fiscales, financières, capacités de formation), ou pratique (par exemple naviguer dans les instruments de gestion de l'organisation : fichiers, tableaux, ERP…). « *Devenir un professionnel suppose de s'imprégner progressivement de ce capital de savoirs composites et de les mettre à l'épreuve des situations de travail »* (Osty, 2006). Les récits mettent en évidence l'importance accordée par les contrôleurs au savoir être (Dubar, 2010), en particulier la capacité d'initiative, l'implication dans leur travail, le sens du service aux clients internes, et les qualités relationnelles personnelles (« soft skills ») qui facilitent le recueil d'information et l'appropriation des outils de gestion. Les connaissances renvoient principalement aux légitimités d'ordre fonctionnel et cognitif, alors que le savoir être s'apprécie essentiellement dans un référentiel normatif.

« -Votre supérieur vous évalue aussi bien sur la manière dont vous avez développé une communication avec les opérationnels que sur le suivi financier ?

*- Tout à fait, **il voit très bien, en réunion, si on connait notre sujet, si on est solidaire, qui a la main sur tel sujet, qui est capable de lui répondre sur tel sujet**, s'il y a beaucoup de solidarité, de la compréhension du rôle de chacun. En décembre, par contre, il a bien vu que tout le monde était perdu, on était incapable de donner des réponses» (Manon, Contrôleur de gestion chantier, Eda Construction).*

Il est à noter qu'une source de légitimité personnelle peut, tout autant qu'un acteur, s'avérer défaillante au moment où elle est sollicitée. Une erreur de communication, une incapacité à résoudre un problème technique, et la légitimité du contrôleur est remise en cause.

L'annexe 12 résume les correspondances relevées lors des récits entre sources et natures de légitimité.

3. Les stratégies de légitimation du contrôleur de gestion

Au-delà d'une première catégorisation des sources et des natures de légitimité, le codage des récits exploratoires a permis de mettre à jour des stratégies de légitimation des contrôleurs de gestion. Ces dernières sont perceptibles par la manière dont les contrôleurs évoquent leur métier, leur parcours, leur mission. En verbalisant ces aspects de leur vie professionnelle, les

contrôleurs se comportent en agents au sens de Giddens (1984). Ils exercent un contrôle réflexif sur leurs propres actions, puis ils les rationnalisent afin d'offrir une image cohérente de ces dernières. Ce faisant, ils orientent le processus de construction de légitimité. La réflexivité les conduit à invoquer une ou plusieurs sources de légitimité pour viser une ou plusieurs natures de légitimité. Il est alors possible de représenter la stratégie de légitimation d'un contrôleur par l'affichage des natures de légitimité qu'il vise et les sources qu'il souhaite solliciter pour asseoir ces dernières, si possible durablement (figure 25).

	Sources de légitimité					
	Organisation			Individu		
	Fonction contrôle	Direction générale	Managers opérationnels	Connaissances techniques	Connaissances pratiques	"Soft skills"
Légitimité fonctionnelle			●	●	●	●
Légitimité cognitive						
Légitimité normative			●			●

Figure 25. Exemple de stratégie de légitimation unilatérale : le « business partner »

Une première catégorisation des stratégies de légitimation émerge de l'analyse de nos récits exploratoires. Certains contrôleurs favorisent une seule source de légitimité dans l'organisation, alors que d'autres en mobilisent plusieurs. On peut distinguer ainsi les stratégies unilatérales et multilatérales. Selon que les sources de légitimité organisationnelles adoptent des référentiels de légitimité proches ou divergents, les stratégies multilatérales s'appuient sur la satisfaction du dénominateur commun aux exigences des catégories d'acteurs concernées (elles sont alors univoques), ou sur la recherche d'un compromis (Boltanski et Thévenot, 1991).

La figure 25 illustre une stratégie univoque adoptée par cinq contrôleurs opérationnels rencontrés, qui consiste à concevoir des outils *ad hoc* non fournis par le groupe à l'attention des opérationnels. Ces acteurs s'appuient sur leurs qualités relationnelles et leur sens pratique pour interpréter, en termes techniques, les problématiques de terrain et fournir aux opérationnels des supports d'information adaptés. Ils visent à la fois une légitimité fonctionnelle (l'attente que les opérationnels se servent fréquemment de leurs outils) et normative (en adhérant aux systèmes de valeur des opérationnels). Cette démarche relève de ce que l'on peut appeler une stratégie de « business partner ».

A l'inverse, les contrôleurs peuvent prendre le parti de leur fonction et de la direction générale en cherchant à obtenir le statut d'« expert financier ». Ils recourent à leur savoir technique et leur savoir-faire en systèmes d'information pour produire une information comptable fiable et justifier leur positionnement dans l'organisation en tant qu'agents de conformité (figure 26).

	Sources de légitimité					
	Organisation			Individu		
	Fonction contrôle	Direction générale	Managers opérationnels	Connaissances techniques	Connaissances pratiques	"Soft skills"
Légitimité fonctionnelle	●	●		●	●	
Légitimité cognitive	●	●		●		
Légitimité normative						

Figure 26. Exemple de stratégie de légitimation multilatérale univoque : l'expert financier.

D'autres contrôleurs (nous en avons rencontré trois) tentent de s'imposer à l'interface de deux sources de légitimité comme « traducteurs ». Ils fournissent une interprétation intelligible des attentes de la direction auprès des opérationnels, ou ils traduisent les problématiques de terrain en des termes compréhensibles pour les dirigeants. Ils mobilisent à la fois leurs connaissances techniques et leur capacité de communication dans des langages souvent « étanches » les uns aux autres, pour fournir un travail à la fois satisfaisant et conforme aux valeurs de la direction et des opérationnels (figure 27).

	Sources de légitimité					
	Organisation			Individu		
	Fonction contrôle	Direction générale	Managers opérationnels	Connaissances techniques	Connaissances pratiques	"Soft skills"
Légitimité fonctionnelle		●	●	●		●
Légitimité cognitive						
Légitimité normative		●	●			

Figure 27. Exemple de stratégie de légitimation de compromis : le traducteur.

Les contrôleurs expriment à la fois le type de légitimité qu'ils visent, et les acteurs ou les capacités personnelles qu'ils souhaitent mobiliser pour cela. Mais la mise en œuvre de ces stratégies de légitimation dépend aussi de l'adaptation de ces capacités au contexte et de

l'interaction avec la fonction, la direction générale, et les managers opérationnels. Ce jeu interactif conduit à dessiner une trajectoire de légitimité pour le contrôleur, trajectoire dont il ne maîtrise pas entièrement le cours.

4. Vers l'étude des trajectoires de légitimité

Les réponses des interlocuteurs aux stratégies de légitimation de chacun des contrôleurs interrogés permettent de dépasser le stade de l'intention et de suivre la (dé)construction de légitimité. Cette étude exploratoire a permis de prendre conscience de cet aspect du processus et de formaliser des trajectoires-types. Deux d'entre elles ont pu être dégagées à ce stade de la recherche, essentiellement par le récit que les contrôleurs font de leur propre parcours en contrôle de gestion dans leur entreprise. Pour le contrôleur que nous avons interrogé longitudinalement, le parcours s'est dessiné au fil des trois récits de pratiques. L'annexe 13 détaille, par entreprise, les stratégies et les types de trajectoires de légitimité des contrôleurs rencontrés. Ces trajectoires différencient les contrôleurs de gestion selon leur degré d'expérience et les stratégies qu'ils mettent en œuvre.

Les contrôleurs juniors ou récemment en poste s'appuient au premier chef sur la fonction de contrôle de gestion et la direction générale qui fournissent un cadre de légitimité cognitive. Par la suite, la direction évalue la qualité des informations qui lui remontent (la fiabilité de l'information est le critère d'évaluation majeur). Cette stratégie de légitimation statutaire et fonctionnelle se heurte à des responsables opérationnels dubitatifs quant à la valeur ajoutée du travail fourni. Ce n'est que dans un troisième temps que le contrôleur apprend éventuellement à parler le langage du terrain et à saisir ses problématiques pour asseoir une légitimité fonctionnelle auprès des opérationnels. Cette trajectoire est résumée dans la figure 28, où les signes positifs désignent respectivement les instances légitimantes et délégitimantes, et ou l'enchaînement des étapes du processus est matérialisé par les flèches.

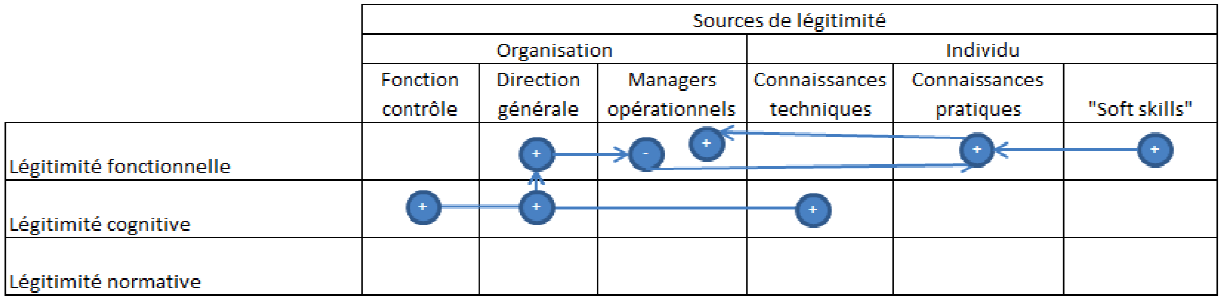


Figure 28. Exemple de trajectoire de légitimité : le contrôleur fraîchement installé

Le deuxième type de trajectoire observé consiste, pour un contrôleur expérimenté et déjà en place auparavant dans l'organisation, à se positionner en partenaire, et à interpeler les managers opérationnels sur leurs objectifs de gestion, leurs pratiques, en les invitant à prendre du recul. Il s'appuie sur ses compétences relationnelles, pratiques et techniques pour finir par incarner un référent de gestion.

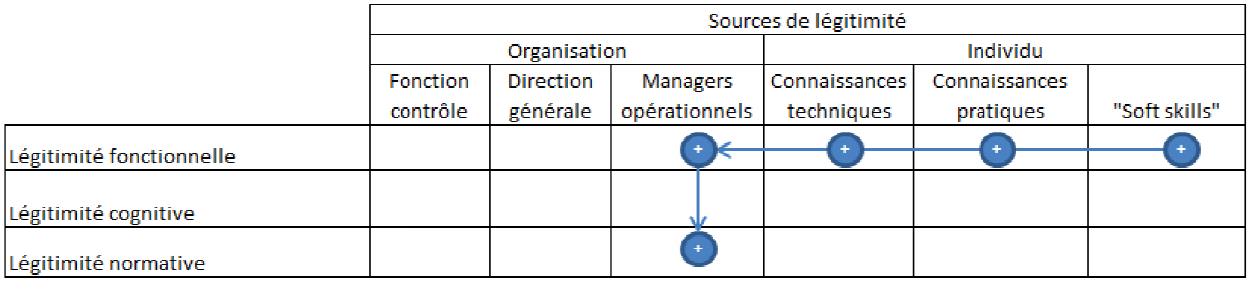


Figure 29. Exemple de trajectoire de légitimité : le contrôleur expérimenté

Si les exemples précédents relatent la réalisation de stratégies de légitimation, d'autres illustrent des échecs liés à des situations de blocage. Aucun des cas étudiés, dans l'étude exploratoire, ne fait apparaître un cas de délégitimation. Dans l'organisation Enerjet, un contrôleur de gestion reste bloqué sur une légitimité fonctionnelle dans un rôle de production d'information chiffrée et ne peut faire évoluer sa construction de légitimité. Cela peut s'expliquer par l'organisation, notamment la fonction de contrôle de gestion, qui scinde les activités des contrôleurs sur deux services : ceux qui produisent les chiffres et ceux qui les analysent (figure 30).

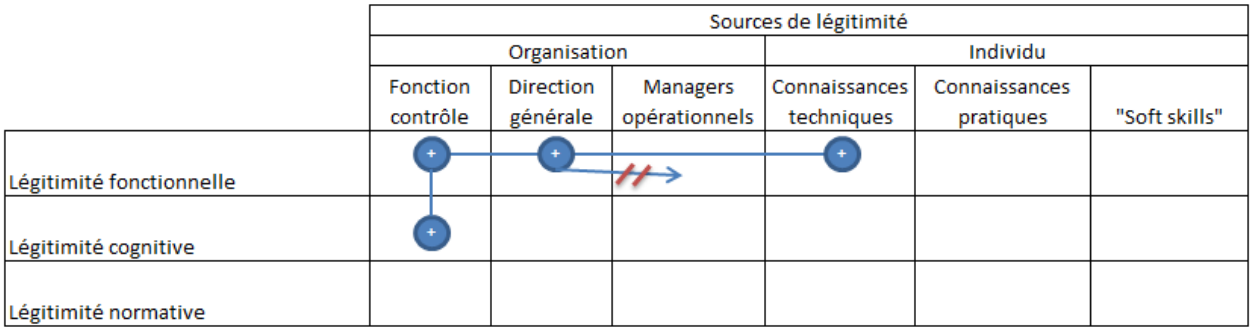


Figure 30. Exemple de trajectoire de légitimité : un blocage fonctionnel

Conclusion de la section :

En l'absence de cadre conceptuel susceptible de s'appliquer à un agent dépourvu d'autorité directe dans l'exercice de ses missions, notre étude exploratoire apporte une première opérationnalisation de la construction de légitimité pour les contrôleurs de gestion. En premier lieu, elle permet de repérer les natures de légitimité auxquelles un tel acteur peut prétendre dans le cadre de sa profession. Ce dernier peut justifier le bien fondé de ses actions en se présentant comme le garant d'une articulation économe des moyens et des fins (légitimité fonctionnelle), en recourant à son statut et aux règles qui l'instituent (légitimité cognitive), ou en adoptant les systèmes de valeurs de ses interlocuteurs (légitimité normative). Pour obtenir cette reconnaissance, le contrôleur s'appuie sur des sources de légitimité qui désignent autant des acteurs ou des instances de l'organisation que ses propres champs de compétences. Par les natures et les sources de légitimité qu'il vise, il élabore une stratégie de légitimation. Pour autant, ses limites personnelles et l'interaction avec ses interlocuteurs peuvent contrarier ses projets. C'est alors la rencontre d'une stratégie de légitimation et de ces interactions qui détermine, dans la durée, une trajectoire de légitimité.

L'étude de ces trajectoires revêt un double intérêt. Tout d'abord celui de visualiser la construction de la légitimité de manière dynamique (dans un référentiel stable) pour un acteur dont la fonction (si ce n'est la personne), malgré des années d'existence, ne s'est toujours pas institutionnalisée (Bouquin et Fiol, 2007, Bollecker, 2007). Ensuite celui de proposer aux contrôleurs de gestion un retour réflexif sur leur situation et les conditions d'exercice de leurs missions dans l'organisation.

Cette recherche exploratoire a permis de dégager une typologie de natures et de sources de légitimité, mais elle n'autorise pas une catégorisation de trajectoires-types. De surcroît, la recherche d'éléments invariants dans les données recueillies a été effectuée en laissant momentanément de côté des éléments contextuels, tels la taille, l'activité, l'importance de la ligne hiérarchique, qui influencent sinon les types de légitimité, du moins les parcours que peuvent suivre les contrôleurs dans leur quête de légitimation. Enfin, le recours aux récits de pratiques sur une période relativement courte ne permet pas d'étudier les trajectoires à moyen terme, et limite l'expression de ces dernières à des éléments déclaratifs qui, en soi, peuvent s'insérer dans une stratégie d'autolégitimation (un « story-telling »).

CONCLUSION DU CHAPITRE 3

Ce chapitre a permis d'expliquer notre démarche de recherche. Notre approche est qualitative et procède à un recueil des données par récits de pratiques, en trois étapes : une phase exploratoire, une phase intensive et une phase de validation. Les deux dernières se sont déroulées au sein de trois organisations présentées dans le chapitre 4, Cel plus, Serviceo et Oren.

Nous avons également présenté les résultats de notre étude exploratoire. Nous avons distingué des natures de légitimité pour le contrôleur de gestion de trois ordres : fonctionnel, cognitif et normatif. En second lieu, l'étude montre que les contrôleurs s'appuient sur des sources de légitimité qui désignent autant des acteurs ou des instances de l'organisation que leurs propres champs de compétences. Par les natures qu'ils visent et les sources auxquelles ils s'adossent, ils mettent en œuvre des stratégies de légitimation. L'interaction de ces stratégies et des acteurs a permis de mettre en évidence que la légitimité des contrôleurs dessine une trajectoire. Nous confirmons ici, en ayant identifié des trajectoires aboutissant à un échec, que la légitimité est le résultat d'un processus de confirmation d'évaluation, argumenté par l'individu, sujet de légitimation, et par ses évaluateurs (cf. conclusion chapitre 1). Il nous semble opportun de nous pencher, dans une étude approfondie de situations singulières de contrôleurs de gestion, sur les natures de légitimité qu'ils obtiennent, sur les sources auxquelles ils peuvent avoir recours dans le contexte les entourant, et sur les stratégies qu'ils peuvent déployer. Plusieurs trajectoires devraient pouvoir être observées.

CHAPITRE 4 : ETUDES DE CAS

Introduction

Nous présentons, dans ce chapitre, les résultats de l'analyse des trois cas étudiés. L'analyse des cas utilise les différentes composantes de notre modèle conceptuel (figure 17, chapitre 2) sur le processus de construction de la légitimité individuelle professionnelle.

Ce chapitre 4 est constitué de trois sections. La première section présente ce processus pour le cas Cel plus. La deuxième section montre ce processus pour le cas Serviceo. La troisième section présente le processus de construction de légitimité pour le cas Oren.

Section 1 : La médiocratie légitime des contrôleurs (Cas Cel plus)

« C'est les gens avec qui tu bosses, tu ne peux pas t'imposer en tant que "business partner". Si les gens d'en face n'ont pas d'attentes. Ou bien tu arrives à te faire reconnaître dans ta valeur par rapport à ça ou ça ne marche pas. T'as beau venir, si la personne n'est pas en attente…« (Damien, septembre 2011).

Dans cette section, nous analysons le cas de l'entreprise Cel plus. La société conçoit, développe et fabrique des composants industriels.

1. Le contexte de la prise de contact et de l'obtention des récits de pratiques

Nous avons pris contact avec le responsable du contrôle de gestion du groupe, Damien, en novembre 2010. Nous avions déjà eu l'occasion de le rencontrer, notamment pour une analyse financière sur le groupe Cel plus menée par les étudiants du M2 Finance dont nous étions alors responsable à l'IAE de Tours. Voici le mail que nous lui avons adressé, après l'avoir appelé :

Monsieur bonjour,
Comme convenu, Je vous adresse mon mémoire de recherche à titre indicatif, et mon projet de thèse. En termes de besoin, je commence la thèse début novembre pour 3 ans. Je souhaite réaliser des entretiens libres d'une durée d'une heure environ avec des contrôleurs et les interlocuteurs qui l'entourent (managers, responsables zones, DAF...) sur une période longitudinale, c'est-à-dire en renouvelant ces entretiens quelque temps après ci-besoin.
J'aurai besoin aussi de périodes d'observation au sein de l'entreprise (périodes budgétaires par exemple ou analyse agendas contrôleur ?).
Je vous remercie beaucoup pour votre aide.

Damien nous fait un retour après avoir consulté le directeur financier du groupe. Ils sont d'accord sur le principe. Ils nous demandent un accord de confidentialité et un retour "intermédiaire" de notre part, une fois la première vague d'entretiens menée.

La signature d'un accord de confidentialité s'est révélée une démarche au long cours avec des échanges entre l'Université et la juriste du groupe. L'accord a été validé en juin 2011 par le directeur financier de Cel plus et le président de l'Université de Tours.

Les personnes à rencontrer ont été initialement désignées par Damien. Au fil des récits, nous lui avons demandé s'il était possible de rencontrer telle ou telle personne supplémentaire. Il a toujours accédé à nos demandes. Certains interlocuteurs, en revanche, n'ont pas souhaité faire les entretiens, notamment deux contrôleurs de gestion sur le départ.

La première vague de récits et la présence à deux réunions de comité de direction sur l'un des sites (Ouest) a eu lieu sur le mois de septembre 2011.

Les récits au siège ont eu lieu en septembre et octobre 2011.

Nous avons également conduit des récits téléphoniques avec les directeurs financiers États-Unis et Asie en novembre 2011.

Nous avons enfin conclu ce premier tour des récits par un autre site opérationnel dans lequel nous nous sommes rendue pour interroger trois personnes en janvier 2012.

Nous avons participé en juin 2012 à une réunion de coordination des contrôleurs de gestion au siège pour une restitution intermédiaire sur les premiers récits. Au-delà de cette restitution, nous avons également assisté à la réunion entière sur une journée.

Enfin la deuxième vague de récits a été réalisée en mai et juin 2013.

2. Présentation du groupe

Cel plus est une société française, qui s'est spécialisée dans la conception et la fabrication de composants industriels.

Initialement Cel plus était une PME familiale qui fabriquait des composants pour un seul type d'industrie. Actuellement il s'agit d'une entreprise internationale qui dispose de sites de vente ou de production sur quatre continents.

L'entreprise travaille pour de nombreux secteurs industriels.

La société possède de nombreuses infrastructures en France, que ce soient des sites de production ou de ventes. L'essentiel de l'activité est européenne avec une présence en France, Angleterre, Pays-Bas, Allemagne et Italie.

D'autres sites sont présents dans le monde comme aux États-Unis (site de production et ventes), au Japon (site de ventes), au Mexique (site de production), en Chine (sites de production et ventes), en Inde (site de production et ventes).

Le groupe emploie 2 500 salariés.

Le capital est majoritairement détenu par la famille fondatrice de Cel plus et notamment par le fils du fondateur qui est président du directoire.

Le groupe, avant le 1er janvier 2013, est structuré autour de 2 divisions DIA et DIT.

L'organigramme du groupe avant le 1er janvier 2013 est présenté en annexe 14.

Le contrôle de gestion est rattaché à la direction financière, basée au siège. Le responsable du contrôle de gestion occupe ses fonctions à 50%. Pour le reste, il est également contrôleur de gestion de la division DIA et responsable de la zone Amérique en termes de contrôle de gestion. Il n'est pas basé au siège mais sur le principal site opérationnel français de DIA, le site Ouest, essentiellement pour des raisons personnelles et du fait de son activité de contrôleur de cette division. Un seul contrôleur exerce ses fonctions au siège : Luc.

L'organigramme du contrôle de gestion avant janvier 2013 est présenté en annexe 15. Nous avons positionné les personnes interrogées dans l'organigramme.

Au 1er janvier 2013, l'organisation du groupe s'est modifiée (voir annexe 16). Les divisions ont disparu pour faire apparaître une logique de pilotage par produits et activités.

3. Présentation des personnes interrogées

Nous présentons ici les personnes rencontrées en entretien formel. Nous avons également échangé avec ces personnes de manière informelle lors de repas, de pauses, de déplacements lors des réunions auxquelles nous avons assisté. Nous avons rencontré des contrôleurs de gestion, des membres de la direction financière, des membres d'autres fonctions support et des managers opérationnels sur sites et au siège. Lorsque nous présentons des « verbatims » par la suite, nous indiquons la date à laquelle a eu lieu le récit, uniquement pour les informants-clés, que nous avons réinterrogés, pour savoir s'il s'agit du premier ou du deuxième entretien.

Les contrôleurs de gestion :

- **Damien** est le responsable du contrôle de gestion du groupe. Il a une formation d'école de commerce. Il a travaillé 3 ans dans un cabinet d'audit puis est entré chez Cel plus en 1999 comme contrôleur de gestion. Il est basé sur le site Ouest. Ce site étant le plus important de la division DIA, il a assuré le contrôle de gestion de DIA dans les faits. Il gère

également le contrôle de gestion pour l'Amérique du Nord car les activités américaines sont liées à DIA. En 2007, du fait de la croissance de Cel plus, un poste de contrôleur de site est créé et Damien devient contrôleur de gestion de la division DIA. Depuis 2011, Il supervise le contrôle de gestion du groupe.

- **Frédérique** est contrôleuse de gestion sur le site Ouest depuis 2007. Elle est entrée au sein du groupe en 2005 en gestion de production. Elle est titulaire d'un DUT de gestion puis a travaillé en comptabilité fournisseurs dans une autre entreprise de plus de 500 personnes. Dans ce même groupe, elle a travaillé dans la gestion de production pendant deux ans, puis a géré les prix de revient. Sur le site où elle exerçait (de plus de 100 personnes), elle est ensuite devenue contrôleuse de gestion. Enfin, elle a chapeauté, en contrôle de gestion, les deux sites de l'entreprise. En 2005, elle intègre Cel plus en gestion de production pendant deux ans. Elle a demandé à la direction du site Ouest s'il y avait des besoins en contrôle de gestion. Sa demande d'évolution et le contexte de croissance du groupe ont suscité la création d'un poste exclusivement dédié au contrôle de gestion du site en 2007. Elle encadre hiérarchiquement la comptabilité du site.
- **Isabelle** est contrôleuse de gestion du site Est n°2. Elle est titulaire d'un M2. Elle a bénéficié d'un apprentissage en contrôle de gestion au sein d'un laboratoire pharmaceutique pendant un an. Elle a ensuite travaillé en cabinet d'audit pendant deux ans. Elle a accepté un poste de contrôleuse de gestion en binôme avec un autre contrôleur sur un site industriel pendant 3 ans. Elle a rejoint le groupe en octobre 2011, suite à la mutation de la précédente contrôleuse pour le projet SAP sur la partie « costing ». Elle est également aujourd'hui contrôleuse d'une petite filiale.
- **Stéphanie** est contrôleuse de gestion division DIT. Elle est également en charge de la zone Asie car les activités asiatiques sont liées aux produits fabriqués par DIT. Titulaire d'un diplôme d'une école de commerce, elle a travaillé 4 ans dans l'audit. Puis elle a été contrôleuse de gestion dans une PME de 200 personnes, spécialisée dans l'industrie du bois. Elle a intégré le groupe Cel plus en 2006 comme contrôleuse de gestion du site Est n°2. En 2009, elle devient auditeur interne du groupe, rattachée au directeur financier. Le poste n'existait plus depuis qu'elle avait été mutée en février 2012 comme contrôleuse de gestion de la division. Il a été repourvu en mars 2013.
- **Luc** est contrôleur de gestion central. Il a pris ses fonctions chez Cel plus en mars 2011. Diplômé d'une école de commerce, il a rejoint un grand groupe de cosmétiques pour préparer la mise en place d'une nouvelle filiale en contrôle de gestion. Puis il a travaillé 5

ans dans une grande entreprise du secteur du luxe, en tant que contrôleur de gestion central d'une des marques. Il a surtout été alors en charge de consolidation de reporting sous l'outil Magnitude. Il a démissionné de Cel plus en août 2012 et est remplacé par Rudy ; nous n'avons donc pas pu le réinterroger lors de la deuxième vague de récits.

Les autres membres de la direction financière :

- **Jacques** est le directeur financier de Cel plus. De formation universitaire, il est diplômé d'une grande école de commerce. Il a une expérience dans la banque, puis de commercial informatique. Il a ensuite suivi une formation interne chez Bull en finance. Il est devenu analyste financier. Il est passé ensuite par des postes de directeur financier. Il est devenu ultérieurement directeur général d'une entreprise informatique de taille moyenne. Il a aussi dirigé des « service centers », et l'audit interne d'un grand groupe informatique en France. Il a intégré Cel plus il y a 3 ans.

- **Quentin** est le responsable comptabilité et trésorerie. Titulaire d'un diplôme d'école de commerce et d'un DECF, il a ensuite intégré un cabinet d'audit pendant six ans. Il a ultérieurement assuré un poste de contrôleur financier au sein d'un groupe anglo-saxon. Il est ensuite devenu responsable comptable pour un autre groupe pendant 7 ans. Il a rejoint Cel plus il y a 4 ans.

- **Wenda** est la directrice financière de la zone Asie. Nous avons eu un entretien téléphonique en anglais, car elle est située en Chine. Diplômée en comptabilité, elle a travaillé 6 ans en Chine avant de partir au Canada étudier dans un cursus d'expert-comptable. Elle est repartie en Chine par la suite. Elle bénéficie d'une expérience de 16 ans dans l'industrie, la distribution et le médical. Elle a exercé des fonctions de trésorier, de chargée de reporting avant de rejoindre Cel plus en avril 2008. Elle a quitté le groupe fin du premier semestre 2012.

- **William** est le directeur financier de la zone USA. Basé aux États-Unis, il supervise les sites américains et mexicains. Titulaire d'une licence en gestion, il a travaillé dans la comptabilité publique pendant 12 ans, puis dans le secteur médical avant d'être recruté chez Cel plus USA. Il a quitté le groupe en 2013.

Les managers opérationnels du siège :

- **René** a été le directeur de la division DIA jusqu'en janvier 2013 et le responsable de la zone Amérique. Il est aujourd'hui le bras droit opérationnel du directeur général. Rémi est actuellement sous sa responsabilité, mais pas le directeur financier, ni le directeur des ressources humaines. Il chapeaute le service commercial, les usines en Europe et à l'étranger et le développement des produits. Il a été basé aux États-Unis jusqu'en 2010. Diplômé d'une maîtrise de relations humaines, il a fait son service civil en Indonésie pour une grande entreprise de télécommunications. Il a ensuite été responsable de l'export puis commercial pour une PME, à Taïwan. Il a intégré le groupe Cel plus en 1995 comme directeur du marketing pour une gamme de produit. En 2003, il s'est formé dans un programme de MBA à HEC. Il a ensuite été nommé responsable d'un produit, puis de la division en 2007.

- **Rémi** a été le directeur de la division DIT de juillet 2011 à janvier 2013, période à laquelle je l'ai interrogé. Il est aujourd'hui le responsable de la direction des ventes et du développement pour le groupe. Il est diplômé de l'IAE de Paris. Il a été chargé de TD en contrôle de gestion en vacation pendant 3 ans. Il a travaillé chez Cel plus pendant 18 ans avant de prendre la direction d'un autre groupe en 2001 pendant 7 ans. Il est revenu fin 2011, suite à la mise à l'écart du précédent directeur de la division DIT, mais a été embauché en CDD.

- **Louis** est le directeur des opérations pour la division DIA en septembre 2011. Il est le directeur des opérations industrielles pour le groupe depuis janvier 2013. Il a occupé précédemment la fonction de responsable du site Ouest.

Les managers opérationnels sur site :

- **Gérard** est le responsable de production du site Ouest de Cel plus. Il est dans le groupe depuis 27 ans. Il a commencé sa carrière par de l'activité d'usinage, pour arriver progressivement à ce poste.

- **Guillaume** est le responsable du site Ouest de Cel plus. Il a suivi une formation continue d'ingénieur alors qu'il travaillait comme technicien. Il a exercé des fonctions d'industrialisation, puis de production au sein du groupe. Il a ensuite travaillé dans le service qualité, puis a été responsable de la qualité-produit, puis de la qualité du site, puis

de la qualité de la division. Il est directeur du site depuis juillet 2010. Il a donné son accord à Damien pour que je puisse assister aux deux comités de direction du site en septembre 2011.

Les autres interlocuteurs, membres des fonctions support :

- **Francis** est le responsable des systèmes d'information du groupe. Physicien, il a créé un laboratoire chez Cel plus et l'a dirigé pendant 10 ans. Il a ensuite travaillé dans la qualité, la production, puis dans les systèmes d'information du groupe. Il a notamment géré la mise en place de l'ERP avant de devenir responsable.

- **Brigitte** est « contract manager » pour la division DIA en septembre 2011. Il s'agit d'une fonction support au directeur de division. Depuis la réorganisation de janvier 2013, elle se trouve rattachée à Rémi, à la direction des ventes et du développement. Titulaire d'un diplôme d'école de commerce, elle a travaillé comme responsable de la zone export pour une autre société avant de rejoindre le groupe.

- **Priscilla** est responsable qualité du site Ouest. Titulaire d'un BTS qualité après avoir fait du contrôle de réception de pièces, elle a occupé un poste de contrôleuse qualité puis de responsable qualité dans une autre entreprise. Elle a rejoint le groupe en 2001 comme responsable qualité pour une activité du site. Elle a ensuite géré la qualité fournisseurs, puis les réclamations clients. Elle est depuis mars 2011 responsable de la qualité du site.

4. Le contexte organisationnel autour des contrôleurs de gestion chez Cel plus

Nous nous attacherons à préciser le contexte, essentiellement la perspective endogène, autour des contrôleurs de gestion dans la société Cel plus. A ce titre, nous nous intéresserons notamment à la culture d'ingénieur de l'organisation, (4.1), gérée selon un mode patrimonial. L'organisation matricielle complexe, bien que récemment simplifiée, ne valorise pas l'apport des contrôleurs de gestion qui s'auto-stimulent dans la fixation d'objectifs professionnels. Débordés, ils fournissent une qualité d'informations souvent insuffisante au pilotage (4.2). Néanmoins leurs activités principales témoignent d'une proximité et d'un dialogue avec les opérationnels qui sont leurs clients principaux. Leur apport, en termes de conseil, est reconnu par les opérationnels (4.3). Leurs activités sont toutefois modelées par leur positionnement dans l'organisation : siège, division, sites, zones géographiques (4.4). Différents types de contrôleurs sont identifiables.

4.1 Structures, cadres rationnels et organisationnels en vigueur chez Cel plus

Les missions décrites dans la plaquette commerciale de Cel plus : *"At Cel plus, we have one single, solitary mission : empower the people that enrich our lives. Enable their innovation by providing reliability and repeatability. […] We inspire innovation, we embrace challenges. […]* ***Our leadership lies in the fact that we are specialists focused on key technologies****".*

Une entreprise familiale

L'entreprise a été créée il y a plus de cinquante ans. Les deux créateurs se sont intéressés « *aux produits, matériaux et technologies de précision et ont toujours affirmé leur engagement inconditionnel envers la qualité des produits fabriqués et l'excellence industrielle* »[27]. Même si l'entreprise a grandi et n'est plus vraiment une PME, mais plutôt un ETI[28] (2500 salariés dans le monde), la culture familiale demeure. D'ailleurs le fils d'un des fondateurs est l'actuel président directeur général du groupe. La famille détient 87% du

[27] Communiqué de presse du groupe

[28] Ce statut envisagé par la loi LME (loi de modernisation économique), désigne des grandes PME, c'est-à-dire des entreprises qui génèrent un chiffre d'affaires entre 0,5 et 1,5 milliards d'euros avec un effectif de 250 à 4999 salariés.

capital de la société. Les intérêts familiaux doivent donc être préservés. L'un des rôles du directeur financier est d'atteindre cet impératif.

René : *Le directeur financier, Jacques a un rôle un peu double de directeur financier de la boite mais aussi de gérer* ***le patrimoine familial****. Voilà, et donc de* ***gérer les problèmes de l'actionnariat familial*** *et ainsi de suite. Donc ses priorités, elles sont là-dessus parce que* ***c'est ça que le président attend de sa part.***

La proximité des équipes et leur fidélité

L'équipe de direction et le management intermédiaire constituent des équipes restreintes. Les personnes se connaissent et s'entrecroisent, d'autant plus que le turnover des équipes opérationnelles est peu élevé.

Jacques : ***Le turnover est assez faible, il y a pas mal de consanguinité*** *je dirais. Donc il y a des trucs qu'on fait depuis des années et moi je regarde le sujet avec humilité…*

Le dialogue et l'échange se trouvent donc facilités.

Frédérique : ***Il n'y a pas de barrières chez Cel plus****, ici* ***on n'est pas du tout hiérarchique****. Non il n'y a pas besoin de prévenir le supérieur hiérarchique que je vais aller poser une question à telle ou telle personne (septembre 2011).*

Une logique dominante d'ingénieurs où l'intérêt pour l'aspect gestionnaire est faible

Du fait de l'historique de l'entreprise, l'innovation et le développement industriel sont le cœur de métier. Les cadres et managers sont majoritairement de formation ingénieur.

René : ***J'ai un profil atypique, je ne suis pas ingénieur****. C'est atypique parce qu'on est dans un monde d'ingénieurs.*

Aussi les aspects financiers et de contrôle de gestion se confondent souvent avec les problématiques comptables pour les salariés.

J : *Comment le contrôleur de gestion est-il perçu ?*

Gérard : *Je pense que* ***c'est presque un inconnu*** *de la part des opérationnels. L'opérationnel est une personne qui est sur une machine numérique, elle ne sait pas d'abord que ça existe, le contrôleur de gestion, elle ne sait pas ce qu'il fait.* ***C'est un comptable, c'est tout****. C'est vrai que là il y a un décrochage, au niveau des cadres intermédiaires.*

Même le comité de direction et le président attachent peu d'importance aux sujets de contrôle, et connaissent à peine le rôle dévolu aux contrôleurs et leur organisation propre. Ils ne s'impliquent pas dans la structuration de la gestion du groupe.

J : *Est-ce que tu penses que ton rôle est clair pour le comité de direction ?*

Damien : *Pour moi le contrôle de gestion est le lien entre la finance et l'opérationnel. C'est l'éclairage, la traduction chiffrée d'éléments opérationnels et qui passe par des connaissances terrain. Pour* ***beaucoup de gens du comité de direction, y compris le président, le contrôle de gestion fait le reporting et le budget, et c'est tout !*** *(septembre 2011)*

Ainsi les opérationnels ont développé de mauvaises habitudes gestionnaires et ne se préoccupent guère du coût de leurs développements et de leur production.

J *: Qu'est-ce que tu aimerais améliorer dans tes activités ?*

Frédérique : *Enfin on peut toujours s'améliorer. Ce que t'as vu ce matin en présentation c'est une petite chose, enfin des dizaines des choses qui posent soucis****. Je vois bien qu'il y a des dérives, ce n'est pas des dérives, c'est des habitudes qu'ont prises les gens et personne n'y voit rien à redire parce que personne ne mesure l'impact.***

J : *Tu veux dire que les gens n'arrivent pas à expliquer un écart ? Et qu'ils l'acceptent sans trop bouger, c'est ça ?*

Frédérique : *Oui enfin je ne suis même pas sûre qu'ils aient connaissance, enfin qu'ils mesurent l'écart.*

J : *Oui d'accord, donc plutôt renforcer l'aspect pédagogique auprès des services en fait, comme tu avais fait en fin de séance ?*

Frédérique : *Oui. Et là des sujets comme ça, j'en ai plein sous le coude. Oui oui.* ***Quand je vois les types de transactions qui peuvent être faites, mais des fois il y a des pertes en ligne*** *!*

J : *Des mauvaises imputations analytiques ?*

Frédérique : *Voilà de partout et puis des inventaires qui sont faits (elle fait pfft)… Ils cherchent pas plus.* ***Je suis sûre qu'il y a des pièces dans l'atelier qui ne sont connues*** *ni de Movex ni d'autres choses, et* ***inversement des choses qui sont connues dans Movex et qui n'existent plus****.* ***Il y a quand même un certain nombre d'habitudes, ce n'est pas du laisser aller mais****… (septembre 2011)*

Les aspects procéduriers les incommodent. Ils n'aiment guère être pointés du doigt par le contrôle de gestion en réunion opérationnelle de site. Sur la défensive, ils réagissent en affirmant que les chiffres des contrôleurs sont douteux.

Extrait de la réunion "groupe de pilotage site" du 6 Septembre 2011 sur le site Ouest :

Le contrôleur du site, Frédérique, sensibilise les opérationnels aux sorties diverses pendant la réunion. Elle parle calmement, explique la situation (442 K€ de sorties diverses).˝Je n'incrimine personne, j'expose les faits, cela peut être de ma faute si je n'ai pas donné les codes fournisseurs". Elle dit : ˝nous proposons cette procédure, vous me dites oui ou non˝. Elle a bien préparé, conceptualisé son argumentaire, dans un style affirmé, participatif. Le responsable engineering souligne que le bureau d'études est un des principaux responsables sorties. ***Il met en doute les chiffres****. Le directeur du site intervient : ˝on arrête de discuter, on piste et on regarde dans quelques*

mois˝. La contrôleuse ré-intervient. ***Le responsable engineering lui coupe la parole et dit ˝on s'en fout !˝.***

La stabilité de l'entreprise et les faibles pressions sur les résultats financiers confortent les opérationnels dans leur sentiment de liberté, voire de prédominance dans la stratégie de l'entreprise, même si certains managers s'en alarment.

Guillaume *: Chez Cel plus,* ***on a une tendance quand même à être, ce n'est pas dépensier mais c'est de ne pas faire attention.***

Ainsi les moyens dévolus au contrôle de gestion sont réduits, notamment en termes de ressources humaines, mais aussi de budget.

René : *Finalement,* ***la culture financière de la boîte est très très très limitée, très réduite****. Donc il y a peu d'attention à ces questions-là et donc finalement comme il n'y a pas cette culture là, on met peu de moyens derrière et* ***c'est pas une priorité****.*

Seuls les outils informatiques gestionnaires sont relativement fournis.

Rémi : *Ah oui chez Cel plus,* ***il y a vraiment les outils!***

Pour autant, la qualité des informations restituées ne va pas de pair. Les outils Movex et Pixis fournissent une information très exhaustive mais les restitutions sont fastidieuses et le temps d'appropriation des outils est long.

J : ***Les outils vous les jugez comment au bout de quelques mois ?***

Isabelle : ***Opaques. […] en termes de convivialité, d'ergonomie c'est très dur.*** *[…]****Je peux à partir de ma référence en stock, je peux faire tout le cheminement*** *si elle est venue de Chine, tout le découpage du coût, comment tous les coûts sont rajoutés, le prix de transfert, les coûts de douanes, sur mon code de la douane, le prix du transport avec le poids de la référence par le coefficient selon le mode de transport…* ***Enfin c'est clair qu'il y a vraiment tout*** *(février 2012).*

Le groupe évolue toutefois sous l'influence de la concurrence, des exigences des clients et de l'impulsion de certaines démarches comme le « lean management » mis en œuvre par René ou la démarche qualité.

Frédérique : *Il y a des* ***choses aussi qui sont venues de la direction****, mais tu sais on travaille beaucoup en «* ***lean manufacturing*** *», parce que c'est des méthodes industrielles qui, quand même, tendent à mettre en place pas mal d'indicateurs. Et puis la qualité, Rodolphe qui est parti, et c'était Guillaume qui était avant lui à la qualité, ont beaucoup fait changer les mentalités je pense, ont beaucoup fait prendre conscience aux gens que, produire pour produire, c'est bien mais il faut savoir ce que ça donne et* ***il faut essayer de maîtriser un certain nombre de choses****. Donc je pense que ça a beaucoup été dans le même sens qu'un contrôle de gestion opérationnel (septembre 2011).*

La complexité de l'organisation

L'entreprise est organisée en structure matricielle à l'époque de notre première vague de récits. La structure organisationnelle s'est complexifiée avec le développement de la société. Deux divisions s'entrecroisent avec des responsabilités par zones géographiques, qui coïncident à peu près avec le périmètre des divisions, mais aussi des responsabilités croisées par sites. Certains produits sont développés dans une unité, plusieurs composants d'un produit proviennent de sites français, mexicains, chinois. Un aller-retour de prestations intellectuelles et industrielles existe dans le groupe. Les salariés se perdent dans cette complexité de la structure et la dilution des responsabilités. Le phénomène est plus courant dans les grands groupes que dans les PME. Les salariés sont un peu perdus dans cette évolution de la société depuis une dizaine d'années. L'entreprise, de par son développement, ne dispose plus d'une organisation adéquate à son bon fonctionnement et d'une fluidité dans ses relations internes. Le travail du contrôleur de gestion, l'analyse notamment, s'en sont trouvés affectés. Les estimations de coûts sont aléatoires.

J : *Est-ce que vous pensez que* ***sortir la rentabilité d'un produit c'est facile ?***

Francis : *C'est difficile.* ***Ca se heurte à des empilages de coûts, à des définitions de périmètre, non c'est très difficile****. Enfin si on cherche pas la justesse, on le sort aujourd'hui donc c'est facile. On sort un chiffre.* ***En termes de : « est-ce que cette justesse-là est suffisante ? Est-ce qu'elle satisfait tout le monde ? », la réponse est non !***

De plus, les relations entre les entités sont parfois tendues. Les enjeux des résultats se cristallisent plus au niveau de l'entité que du groupe ou du produit.

Curieusement, bien que les salariés soient préservés socialement et que l'entreprise soit familiale, il n'existe pas d'esprit de groupe marqué. Des tensions internes existent entre les sites, les divisions.

Stéphanie : *On nous tape dessus parce qu'on est contrôleur de gestion à cause des prix trop élevés. J'ai une ancienneté chez Cel plus, il y avait beaucoup d'échanges entre les sites en France et les sites à l'étranger, et ils se font sur la base du coût, le coût du stock. Et les coûts, ils sont toujours trop élevés sur le site Est 2, tout le temps, son site annexe n'en parlons pas !* ***Donc il y a toujours eu des guerres entre les sites. Même entre le site 2 et son site annexe il y avait des guerres****. Et ça, il faut faire comprendre que c'est absurde économiquement de se battre là-dessus.* ***Ce sont des prix de cession internes mais qui n'ont pas d'impacts sur le résultat. Donc c'est difficile de faire comprendre. Là pour le coup, ça devient plus musclé parce que c'est difficile de faire comprendre à des gens qu'il faut d'abord regarder l'intérêt de Cel plus*** *(février 2012).*

Depuis janvier 2013, une nouvelle organisation simplifiée a été mise en place, sous l'impulsion de René qui a pris la responsabilité opérationnelle du groupe. Les divisions ont

été supprimées, ce qui permet de réduire les tensions internes et d'alléger la structure. Une orientation par produits a été introduite dans l'organigramme. Les systèmes d'information ont été modifiés pour pouvoir supporter cet angle d'analyse produit.

J : *Qu'est-ce que cela change pour toi cette organisation, sur ces aspects de responsabilité, sur tes missions ?*

Damien : *C'est très positif. Il n'y a plus de divisions […] On a supprimé cette dichotomie, qui était gênante, et à l'intérieur de cette sphère de René, un cran en-dessous, on a créé des « business units », qui sont un périmètre productif. Mais un cran en-dessous. Ce sont des gens qui n'ont pas l'opportunité de faire du lobbying auprès de la direction générale, de se tirer dans les pattes,* ***ils vont dans le même sens*** *(mai 2013).*

4.2 Un contrôle de gestion sous-dimensionné et sous-utilisé dans un contexte de performance et de pilotage insuffisant

Une performance médiocre

René : ***Cel plus a une performance, en termes de rentabilité, qui est médiocre****, médiocre pourquoi ? Et bien parce que d'abord,* ***il y a des marchés aujourd'hui qui sont difficiles****, problèmes de rentabilité, et puis je crois* ***qu'il y a intrinsèquement un problème d'organisation****, un problème de complexité d'organisation.*

Si l'entreprise dégage des bénéfices et des excédents de trésorerie, les résultats par division sont très contrastés. La division DIA est rentable, adossée à des produits de qualité, performants et appréciés par la clientèle. Il n'en va pas de même pour la division DIT. Métier historique du groupe, elle souffre de la concurrence asiatique et ne parvient plus à équilibrer ses comptes. Le président continue pourtant à soutenir cette activité pour des motivations personnelles.

René : *Quelque part,* ***le président est un peu désespéré par rapport à cette situation qui dure depuis 10 ans quasiment****. Donc ça fait 10 ans que ça dure ce truc-là et il ne sait plus par quel bout prendre le problème. Et ça devient très personnel, ça devient : toi, trouve une solution, toi tâche de…Ce qui illustre encore une fois* ***une incompréhension du rôle du contrôleur de gestion****.*

La division est donc pointée du doigt et mise sous forte pression sans pour autant qu'une analyse fine de ses dysfonctionnements soit établie. Plusieurs restructurations ont déjà été entreprises. Les contrôleurs de gestion ne sont guère épargnés par ce contexte délicat. Le directeur de la division a été licencié et le contrôleur de gestion a été muté à l'époque de nos premiers récits. Le nouveau directeur de la division n'est en mission que pour 6 mois lorsqu'il reprend le poste.

René : *On a eu les résultats mardi dernier […] Les résultats de Cel plus sont mauvais […] En fait, de mémoire, on sort 5 et quelques % de résultats là où on doit avoir un budget à 6 et quelques, vous me direz ce n'est pas très loin. En fait, là où il y a eu le problème* ***quand on analyse le P&L des deux divisions, il y en a une qui a un très bon résultat et il y en a une qui a un résultat de merde****. J'ai la chance d'avoir celle qui a le bon résultat.* ***L'autre division a des problèmes structurels de longue date****, qui se sont accentués en fait et qui ont même amené le président à se séparer de mon homologue en juin d'où l'arrivée du directeur de division.*

2012 et 2013 ont été de bonnes années, du point de vue du résultat de Cel plus. Avec la réorganisation, et la suppression des divisions, le climat s'est quelque peu apaisé. Une partie des efforts porte actuellement sur le pilotage de la performance des produits. Ces efforts sont difficilement mesurables mais une marge de progression considérable existe, en l'absence de mise sous tension réelle.

Guillaume : *Il y a l'activité C et l'activité C a une fâcheuse tendance, notamment au bureau d'études, et tu sais qu'on est séparé Opérations et Bureau d'études,* ***la fâcheuse tendance à croire qu'on peut dépenser, il suffit de demander et on y va !***

L'absence de pilotage et de vision long terme

Le groupe n'est pas réellement piloté dans une logique de long terme. On pare au plus pressé. Le groupe fonctionne dans l'urgence, et le contrôle de gestion n'échappe pas à la règle. L'une des explications provient du style de management du président qui n'anticipe guère et n'attribue pas de responsabilités à moyen ou long terme.

Damien : *Le PDG de la boîte vient sur le site Est pour d'autres raisons. Tu le croises au moment où il repart et il te dit :* ***« Damien, j'ai fait mes calculs, pour tenir l'objectif de résultat annuel de la boîte, il faut qu'on trouve 600 000 € d'économie d'ici la fin de l'année. Donc Damien comment on fait ? ». Et au fond de toi, tu sais qu'en gros ce n'est pas possible, de par le montant et de par la date****. Dans une boîte avec des inerties très fortes, au plus les livraisons qu'on va faire d'ici la fin de l'année, les pièces sont déjà approvisionnées, les prix sont déjà fixés. L'histoire du quatrième trimestre elle est écrite.* ***Le problème c'est que ça, tu peux pas le dire parce que si tu le dis tu passes pour un défaitiste, pour quelqu'un qui ne se bat pas pour la boîte*** *[…] Il y a un déphasage dans la gestion de la boîte dans les échelles de temps, de priorité quoi. On parle de réduire les voyages, c'est bien les voyages ! Mais ça rapportera jamais 600 000 € sur un trimestre (septembre 2011).*

Ainsi le pilotage de la performance dépend d'initiatives locales, sans véritable supervision du groupe. L'atteinte des objectifs d'amélioration de la performance est approximative. Le fait de lancer l'initiative est déjà beaucoup au vu du contexte. Peu importe la réussite de l'objectif.

Gérard : *on a commencé à donner des objectifs activité par activité pour arriver à mesurer ces performances et à motiver les troupes. On s'est dit qu'il faut bien sûr mettre des indicateurs en place. On a mis ces fameux indicateurs en place et pour accompagner les indicateurs et pour aider à ce qu'ils soient conformes à ce qu'on attendait, on a mis en place des plans d'action donc tout dans le*

système est structuré de cette façon là […] Finalement ***chaque année on réussit bon an mal an, au moins 80 % des objectifs visés****.*

L'absence d'un réel pilotage place le groupe dans une situation de risque, faute de gestion des éventuels dysfonctionnements.

Louis : *Aujourd'hui, en tout cas, le fait de travailler d'une façon aussi moyen court terme, c'est pas blanc ou noir.* ***On est quand même plutôt vers un horizon assez proche qu'un horizon éloigné, ça s'est sûr que c'est un danger****. On le dit tous les ans quand on se rapproche des périodes budgétaires ou des plans à trois, cinq ans […] On essaye de prendre de la distance.*

La réorganisation de 2013 permet toutefois de remettre les responsables de zone géographique face à leurs responsabilités, orientation souhaitée par René.

René : *Notre capacité à avoir une approche mondiale, c'est notre force et il faut la garder. Mais je pense qu'il faut s'inspirer aussi de ce modèle-là de manière à* ***simplifier notre organisation et à donner une responsabilité beaucoup plus forte aux patrons de zones*** *et là, je prends ma casquette de patron de filiale américaine. Finalement aujourd'hui je ne suis pas responsabilisé sur la performance de la filiale américaine en termes de contribution aux résultats.*

Une nouvelle vision et une perspective de pilotage par produits et « business units » se mettent en place dans le groupe.

Stéphanie : *Nous nous sommes réorganisés, enfin on avait deux divisions marché dans Cel plus jusqu'à fin 2012, et depuis début 2013, nous sommes organisés en division produits […] Ce qui change énormément, le message derrière ça, c'est que* ***nous sommes une seule société*** *[…]et un système de management qui est commun à toute l'entreprise et qui est en cours de mise en place.* ***Les divisions produit qu'on appelle "business-units", on regarde d'abord le résultat de Cel plus en entier tous les mois au lieu de regarder les résultats par divisions****. Ensuite on regarde la contribution des "business-units" […]* ***On est plus centré sur la performance des "business-units", et je pense que l'efficacité est bien meilleure. Cela redonne un souffle d'entreprise unique, ce qui est intelligent.***

Un contrôle de gestion sous-dimensionné et déficient dans l'assistance au pilotage

Le contrôle de gestion du groupe ne comprend que 6 contrôleurs de gestion pour 2500 salariés. Certaines zones ne sont pas suivies comme le site mexicain. Les zones Asie et Amérique sont gérées par des « super comptables » dénommés directeurs financiers, mais ils n'ont pas des profils de contrôleurs. Le groupe présente plusieurs zones à risque. La situation est difficile pour les contrôleurs, surtout pour le responsable du contrôle de gestion qui est aussi à 50% celui de la division DIA et celui de la zone Amérique. Son homologue Stéphanie n'est guère épargnée, responsable de la division DIT et de la zone Asie et contrôleuse de « business units ». Dans ces conditions, et en dépit d'une grande ancienneté, surtout pour

Damien (14 ans), les analyses sont survolées. Le contrôle de gestion est encore assez peu structuré en termes de reporting, et de procédures d'une manière générale.

Luc : ***Le groupe est très peu structuré****. La revue des filiales et les analyses sont moins documentées que dans un grand groupe. C'est-à-dire, par exemple, on n'a pas, dans chaque filiale, un financier qui va faire un reporting tous les mois, qui analyse, donc en fait, ça demande de faire beaucoup plus de petites tâches mais que je dois faire directement, c'est-à dire avant, jamais je n'aurai extrait de la compta quelque chose quasiment. Là le reporting mensuel, il faut aller le chercher dans la compta et demander aux locaux ce qui a éventuellement pu se passer. Mais il n'y pas un processus aussi détaillé et aussi régulier.*

J : *Même quand il y a un contrôleur de gestion sur place ?*

Luc : *Il y a des directeurs financiers plutôt, il y a des contrôleurs de gestion, ils font des analyses mais en fait* ***il n'y a pas de reporting mensuel****. (septembre 2011)*

Ce contrôle de gestion repose d'abord sur le plus ancien des contrôleurs, Damien, qui a l'historique et le mode opératoire de la fonction en tête.

J : *Si demain il n'y avait plus Damien, comment ça se passerait en termes de contrôle de gestion ?*

Jacques : *Aujourd'hui je pense qu'effectivement, Damien, il a non seulement la mémoire, et comme on est dans un environnement non procédurier, il y a peu de procédures écrites. Donc effectivement le poids de la mémoire est extrêmement important dans les qualités de fonctionnement et donc* ***Damien est effectivement très très précieux là-dessus*** *c'est clair.*

La fonction de contrôle existe pourtant depuis longtemps, avant même l'arrivée de Damien. Elle est historiquement orientée vers la comptabilité analytique.

Rémi : *J'avais l'expérience Cel plus avant mon départ en 2001 avec la comptabilité analytique quand même, donc un contrôle de gestion qui était quand même assez développé, fondé sur un système d'informations qui était assez sophistiqué.*

Le bricolage quotidien est devenu un véritable mode de fonctionnement. Les managers opérationnels (directeurs de site, de division ou de zones) déplorent le manque de visibilité sur la performance et évoquent le rôle plus poussé d'assistance que les contrôleurs de gestion pourraient jouer. Ils souhaitent que le contrôleur puisse prendre le recul qu'ils sont incapables eux-mêmes d'instaurer. Ils attendent également une remise en cause des systèmes de valorisation, ce qui a été entrepris dans les faits avec le lancement du projet SAP.

René : *Damien est un business partner, en ce sens que je partage ses réflexions, c'est un peu mon miroir. Il renvoie l'image qui enrichit cet échange. Donc ça va très bien au stade de la réflexion.* ***Ce que je regrette, c'est que ça ne se transforme pas en action, faute de disponibilité****.*

Certains managers en viennent à produire leurs propres extractions et les diffusent dans le groupe aux principaux intéressés. Sur le site Ouest, lors d'une réunion, le directeur de site

présente des chiffrages réalisés par le directeur de la division, sans que personne, ni même la contrôleuse de gestion ne se pose la question des responsabilités autour d'un chiffrage de rentabilité d'un produit. En d'autres termes, le contrôle de gestion n'y est pas associé, et cela semble naturel.

Extrait de la réunion « groupe de pilotage site opérationnel » du 23 septembre 2011 sur le site Ouest :
Le directeur de site présente les chiffres de René, qu'il a sorti tout seul.

Guillaume dit : « c'est la vérité des chiffres », mais rien n'est expliqué sur la source des chiffres ou le mode de calcul. Des marges par produit sont présentées.

10h10 : Guillaume veut rassurer : « je ne veux pas alerter, je ne vais pas supprimer un produit parce que c'est négatif, ne communiquez pas ces chiffres à vos équipes ! ».

Le directeur des ressources humaines remarque que la courbe de vie du produit n'a pas été indiquée. Le responsable engineering de ces produits trouve qu'en termes d'analyse, c'est un peu court.

*Des questions sur le calcul sont soulevés et Guillaume dit : **« je ne sais pas, je n'ai pas fait le calcul !** ».*

Une évolution favorable du pilotage du groupe avec des restitutions par produits et sites s'entrevoit lors de notre deuxième vague de récits en mai et juin 2013. Un nouvel outil de reporting a été paramétré et semble apporter de nouveaux éclairages. Les contrôleurs de gestion se sont particulièrement investis.

Damien : *On a mis en place Hypérion au pas de course. On a choisi la solution Hypérion en octobre 2012 qui devait être active en janvier 2013. Cela a été un boulot de dingue […] J'ai la conviction que le métier de reporting, il est central dans le contrôle et que s'il est mal fait, on va le payer pendant des années. Là il était indispensable que j'y aille. […]**On sort un reporting à plusieurs dimensions, une dimension produit, une dimension marché, une dimension zone géographique et une dimension entités. C'est super car c'est un énorme pas en avant pour Cel plus. C'est un gros frein levé** […] Naturellement, on a des déblocages qui se font au niveau commercial, l'Europe est en progression, ce n'est pas une vue de l'esprit (mai 2013).*

Les contrôleurs sont conscients de leur situation « sur le fil » mais pour autant sont partagés sur le fait que la fonction de contrôle de gestion doive se renforcer. Certes, les arguments sur le manque de moyens du groupe et sa taille moyenne sont avancés par les contrôleurs et les managers pour justifier le sous-dimensionnement de la fonction de contrôle. Le fait que les résultats de l'une des divisions soient bons ne pousse guère par ailleurs à embaucher un contrôleur dédié à la division DIA. L'historique vient justifier la structuration actuelle du contrôle de gestion. L'inquiétude du responsable du contrôle ressort aussi sur le temps consacré à l'encadrement de ces nouveaux contrôleurs, qui viendrait rompre son partage des tâches. Derrière les discours, la structuration du contrôle de gestion offre aux managers une réelle indépendance. Pour les contrôleurs, peu soumis à de fortes pressions, la situation ne

nuit pas à leur carrière et ils gardent la main sur l'ensemble du processus. Ils conservent la maîtrise. Ils sont ainsi rentrés dans un mode de fonctionnement et il est toujours difficile de le remettre en cause sans demande extérieure. Les contrôleurs, situés dans la division qui se porte mal, n'échappent pas au retour de bâton toutefois.

J : *Qu'est-ce que tu penses du niveau d'analyse actuelle en termes de contrôle de gestion ? Pourquoi ne pas rajouter un contrôleur division DIA ?*

Damien : ***Parce que c'est moi, parce qu'une personne de plus ça coûte une personne de plus, parce que la division fonctionne plutôt bien et c'est le travers habituel : une division qui rapporte 10 %, on ne se dit pas qu'elle pourrait rapporter 15 alors que celle qui est à -3, elle est peut-être à l'optimum de ce qu'elle peut faire sur son marché***.

J : *Et* ***cet état de fait, est-ce que ça te gêne aujourd'hui ?***

Damien : ***Non.***

J : ***Est-ce que tu penses que tu perds quelque chose en faisant les deux ?***

Damien : ***Je pense que je perdrais à enlever l'aspect division*** *par contre si dans les deux ans, on rachète trois boîtes à un moment donné il y aura une limite, une limite de charge de travail qui me poussera peut-être à changer d'organisation.*

J : ***Tu n'as pas l'impression de survoler ?***

Damien : ***Non, enfin si !*** *(septembre 2011)*

En conclusion, le sous-dimensionnement du contrôle de gestion suscite des difficultés pour les contrôleurs à aider les managers dans leur pilotage, d'autant plus que l'organisation est complexe, en plein développement et mondialisée. Plus grave, cette situation témoigne de la faible valeur ajoutée accordée par l'équipe de direction au pilotage et l'absence de prise de conscience des enjeux au niveau du groupe, même si les récentes évolutions viennent nuancer ce constat.

Un résumé des arguments avancés par les personnes, que nous avons rencontrées chez Cel plus, pour expliquer ce sous-dimensionnement, et les contradictions que nous avons relevées dans ces justifications, est présenté dans le tableau 30.

	Contrôleurs	Interlocuteurs opérationnels
Arguments mobilisés pour justifier le sous-dimensionnement de la fonction	Taille non critique	Manque de sensibilité gestionnaire de la direction
	Ressources financières restreintes	Ressources financières restreintes
	Résultats financiers acceptables	Vision à court ou moyen terme
	Manque d'encadrants pour de nouvelles recrues	
	Héritage historique	Héritage historique
	Temps d'appropriation des connaissances opérationnelles qui dissuade d'une embauche : « c'est plus vite fait par soi-même »	
	Intérêt à garder une multi-vision sur son poste	
Contradictions de ces arguments	Trop de tâches dévolues aux contrôleurs en place	Risques autour des périmètres non contrôlés
	Pas de prise de temps pour analyser les dysfonctionnements	Manque de visibilité sur la performance
	Insuffisance de production d'analyses synthétiques par site ou produit/ analyse fragmentée	Absence de remise en cause des systèmes de valorisation sauf récemment avec projet SAP
	Doutes sur l'acceptation d'un recrutement par l'équipe de direction	

Tableau 30. Les causes affichées du sous-dimensionnement du contrôle de gestion chez Cel plus et quelques contradictions relevées

<u>Des contrôleurs de gestion débordés et qui s'autogèrent</u>

Les contrôleurs de gestion n'arrivent pas à couvrir l'ensemble des sujets. Le contexte décrit précédemment explique pour partie cette situation mais le profil des contrôleurs n'est pas neutre. Ces contrôleurs sont tous passés par une expérience de « contrôle de gestion opérationnel ». Pour ceux qui ont évolué vers la division ou le groupe, la tentation est forte de garder la main sur les outils, de ne pas se déconnecter du terrain.

<u>Damien :</u> *Je ne fais pas du contrôle de gestion sur le site,* ***je vais corriger des prix unitaires de stock quand je vois des anomalies dans le système, ça ne me déplaît pas fondamentalement.*** *Il y a une raison d'efficacité, c'est* ***qu'il y a des trucs que je vois et que je vais corriger en trois minutes****. Le temps d'écrire un mail à une personne et qu'on ne va pas comprendre. Des fois, il faut être pragmatique. Je pense que* ***j'ai toujours eu une certaine légitimité parce que je savais faire les choses****. Je ne suis pas à trente-six mille pieds à donner des grandes orientations et à ne pas savoir concrètement dans le système ce que cela va donner. Entre la gestion site qui fait une remarque sur*

une zone Movex de tel Query, ***je sais ce dont il s'agit. Parce que je l'ai fait dans le passé, et que je m'en suis pas coupé*** *(mai 2013).*

Il apparaît que les contrôleurs sont débordés, submergés par les sujets, les projets, mais aujourd'hui la structure et le profil des contrôleurs fait reposer le poids des responsabilités sur les deux contrôleurs de division.

J : *Est-ce que tu penses que tu arrives à tout faire ?*

Damien : *Non.* ***Si j'avais une ou deux personnes de plus dans l'équipe, je prendrai de la hauteur****. Aujourd'hui, si je ne rentre pas dedans, ce sont les autres gens de mon équipe que je mets dans le trou.* ***On a des contrôleurs de gestion site qui sont relativement juniors****, on a Stéphanie, qui est un peu mon adjointe, on a le même âge et elle a beaucoup de vécu. Aujourd'hui, tout ce que je m'arrêterais de faire moi, c'est sur elle que ça retomberait en direct, ça c'est une certitude. Je ne veux pas la cramer. Elle bosse aussi comme une malade. Ce ne serait pas un bon acte de management de m'en détacher (mai 2013).*

Les autres fonctions fonctionnent aussi dans l'urgence, ce qui rend leur disponibilité pour les contrôleurs de gestion limitée.

René *(parlant du contrôleur) : Il en souffre car il essaie d'avoir des choses, il ne peut pas les avoir, les gens ne sont pas disponibles.*

Paradoxalement, ces contrôleurs s'auto-encadrent. Le directeur financier se préoccupe peu de leurs difficultés dans les faits, même si son discours est plutôt bienveillant à leur égard lors de l'entretien que nous avons eu ensemble. Les contrôleurs ne se font plus guère d'illusion sur son absence et son désintérêt. Ils sont en réalité fort peu sollicités pour des réflexions de fond, sous-utilisés d'une manière générale par les managers opérationnels. La méconnaissance de leur rôle est flagrante. C'est pourquoi nous qualifions la situation dans laquelle ils exercent leur métier de « médiocratie légitime », en ce sens qu'elle est acceptée par tous leurs interlocuteurs. Le cas du directeur des opérations, René, qui a des fortes attentes en contrôle de gestion, constitue une exception.

J : *Est-ce qu'on vient t'embêter sur ta compétence ?*

Damien : *J'ai pas de souvenirs,* ***il y a tellement peu de gens qui savent ce que fait le contrôle de gestion, tu as moins de risque d'être remis en cause****. Les seules personnes qui me challengent vraiment, c'est René (directeur division) quoi, tu l'as senti, je ne suis pas challengé même par Jacques (directeur financier).* ***Si je ne me challenge pas moi-même et s'il n'y avait pas René****, je fais des tableaux de chiffres. Je fais pas de vagues, je sors mon reporting à l'heure,* ***il y a une certaine sous-utilisation du contrôle de gestion, c'est dommage pour le contrôle de gestion c'est dommage pour la boîte aussi parce que le contrôle de gestion voit les choses*** *(septembre 2011).*

≈

Extrait de la réunion « Contrôleurs de gestion » du 19 juin 2012 au siège :

Le directeur financier était sensé assister à toute la réunion depuis le matin. Finalement, il arrive à 13h50, la réunion a repris après la pause déjeuner.

Il dit d'emblée : « je n'ai que 10 minutes, vous avez des questions ? »

Après que Damien lui ait demandé s'il avait des messages particuliers, silence. Puis il parle de l'atterrissage de fin d'année et du cash, puis gros silence des contrôleurs. Puis il part.

[…] Sur le chemin du retour, Frédérique me parle ensuite du directeur financier et du responsable comptable. Elle s'étonne de leur non-présence à la réunion de contrôleurs. Pour Jacques, me précise-t-elle c'est récurrent. Quand il vient, il passe la moitié du temps au téléphone.

4.3 Des contrôleurs de gestion dont l'apport est reconnu par les opérationnels

Globalement la fonction de contrôle de gestion bénéfice d'une image positive auprès de ses interlocuteurs directs.

Un contrôleur qui oriente et révèle les dysfonctionnements

Pour ses interlocuteurs, l'apport des contrôleurs est d'abord d'alerter et d'orienter en cas de dysfonctionnements.

Francis : ***On a besoin d'eux en termes d'éclairage, d'orientation de l'entreprise****. Ils peuvent nous retraduire en fait le souhait de l'entreprise, ils peuvent nous mettre en exergue quelques points de faiblesse.*

Ils révèlent les déviances, recadrent et orientent vers la bonne direction gestionnaire.

Guillaume *(parlant du contrôleur) : Elle a ce rôle de* ***révélateur****, de révélateur par rapport à des problématiques et de recadrage. En même temps, elle me propose des trucs intéressants donc je sais que je peux faire confiance.*

Ils relancent les opérationnels sur les dépenses d'investissement prévues et non-engagées. Ils motivent les opérationnels à tenir leurs engagements.

Gérard : *Frédérique nous alerte aussi, on nous disant : ˝ on est à mi-année, on a réalisé que 20 ou 30% des investissements qui étaient prévus, est-ce qu'on n'a plus besoin des investissements restants ou est-ce que vous êtes en retard, qu'est-ce qu'on fait ?˝. Alors là aussi elle nous pousse à réaliser ce qui était prévu contractuellement sur l'année d'avant, parce que bien sûr les investissements prévus au budget, si on les a positionnés, ils ont déjà un impact sur le résultat actuel.*

Un contrôleur qui délivre des analyses

Pour ses interlocuteurs, le contrôleur commente les chiffres et apporte des explications au manager. En d'autres termes, il fournit une grille d'analyse aux résultats.

Francis : *Pour moi c'est un rôle fondamental dans nos organisations industrielles. Tellement fondamental c'est-à-dire s'il n'existait pas, il ne suffit pas d'avoir des rapports pour les diffuser tous les mois pour que ça marche. Il est porteur de l'amélioration continue. Il est un acteur clé. Si le contrôleur de gestion n'est pas là, il n'y a pas forcément la critique constructive des éléments qui sortent tous les mois, il n'y a pas forcément le porteur qui fera changer un peu les choses, ne serait-ce que l'indicateur, en écoutant les dysfonctionnements qui se sont passés dans les quelques semaines qui ont précédé. Et donc on perd une dimension surtout dans l'amélioration continue****, **parce que les indicateurs, on les aura mais on a besoin de quelqu'un qui en fasse une analyse**. Et je crois que le rôle du contrôleur de gestion, au-delà de produire des rapports, **c'est d'apporter des rapports commentés, enfin commentés pour la direction générale**.*

Un contrôleur qui valide les chiffrages des opérationnels

Les managers opérationnels considèrent le contrôleur comme un référent et le consultent pour des chiffrages conséquents. Il valide et soutient ces derniers dans leur utilisation de certains outils de gestion.

Gérard : ***On a besoin d'être rassuré sur des grosses décisions que l'on va prendre en termes d'investissement****. Quand on fait un gros investissement, on a besoin de savoir sous combien de temps il est raisonnable de l'amortir, on a besoin de savoir si notre calcul de retour sur investissement est cohérent ou pas cohérent […] Si on investit sur un équipement en se disant je vais gagner 20% ou 30% en productivité, est ce que c'est raisonnable ou pas ? Là parfois il faut se faire contrôler tout ça par le contrôleur de gestion.*

L'image du contrôleur est celle d'une personne accessible et ouverte au dialogue sur ces sujets de validation, qui épaule et soutient les opérationnels. Son apport semble tenu pour acquis.

Gérard : ***Je ne me suis jamais vraiment posé de question sur l'intérêt ou les intérêts d'avoir un contrôleur de gestion, pour moi ça a toujours été quelqu'un de précieux.*** *J'ai toujours eu plutôt des bons conseils, des bonnes relations en termes de prise de décision sur mes investissements, ou des choix stratégiques ou des niveaux de taux horaire à atteindre...*

Un contrôleur garant de la politique générale et émissaire de la direction

Le contrôleur de gestion est décrit aussi comme celui qui traduit les décisions de la direction en chiffrages, le plus justement possible.

Francis : *Pour moi je pense qu'il* ***a une image de représentant de la direction déjà. C'est une personne très intègre. Représentant de direction, qui est porteur en fait de la politique industrielle, qui la met en œuvre au travers d'indicateurs****. Il traduit en fait le plan industriel en éléments d'indicateurs. Il est chargé d'en faire le suivi puisqu'il rapporte, il consigne les données obtenues.*

Cette proximité avec la direction lui donne du pouvoir et peut le rendre intimidant, pour les opérationnels.

Louis : *Le contrôleur de gestion par essence, **il est très proche de la direction générale**, de l'exécutif, il a un pouvoir, rien que son nom donne du pouvoir. **Contrôleur de gestion c'est une connotation vraiment déplaisante. Ca lui donne vraiment un pouvoir, ça intimide certains probablement, et puis ils savent qu'il y a le lien direct avec le big boss…***

Un vecteur de communication auprès du groupe de la performance du manager opérationnel

Parmi les managers interrogés, le contrôleur de gestion peut être perçu comme celui qui permet de rapporter la performance opérationnelle du site au comité de direction.

Guillaume : *Je ne sais pas si tu as été voir, mais dans l'atelier, il n'y a pas longtemps, on a fait un chantier ligne, on est passé de 200 m2 à 100m2 pour faire la même chose. Donc ça il faut le mettre en avant, **il faut le vendre** !*

Une assistance au lissage des résultats

Le contrôleur peut aussi être perçu comme celui est en mesure de provisionner les résultats pour masquer ou lisser certains à-coups.

Les propos traduisent aussi le manque de répondant du contrôleur concerné qui se laisse manipuler. Il apparaît qu'il est façonné par l'expertise en gestion du manager opérationnel.

Rémi : *Je vais refaire des provisions de gestion. Dans le mois où vous faites des stocks, vous faites un beau résultat. Et puis si 2 mois après vous vendez votre stock vous baissez votre marge. Donc vous faites des yo-yo artificiels et ça, si vous gérez une boîte, vous ne pouvez pas vous permettre d'avoir sans arrêt des biais comme ça. Donc ça c'est des choses où effectivement on fait évoluer le contrôle de gestion de façon à… Vous voyez, **ça illustre cette nécessité d'adapter toujours la réponse du contrôle de gestion et donc la mise à disposition des indicateurs de gestion, de mettre ça en adéquation avec ce qu'est la réalité du business**. Donc si vous avez un business où vous prenez beaucoup de risques sur les stocks, où ça yoyote dans tous les coins, où les entrées de commandes ne sont pas régulières, où vous avez des variations importantes d'encours, et bien vous êtes obligé d'en tenir compte dans la manière dont vous construisez vos indicateurs de gestion.*

Une méconnaissance de son rôle par les autres salariés

Pour la grande majorité des salariés de Cel plus, le contrôleur est un comptable. Ceux qui le côtoient épisodiquement peuvent le solliciter pour sortir des rapports, des chiffres qui sont directement accessibles dans l'ERP. D'autres l'ignorent et réalisent leurs propres chiffrages sans validation des hypothèses.

Isabelle : *C'est-à-dire que j'ai des gens qui vont constamment me solliciter pour la moindre extraction alors qu'eux-mêmes ont des outils autres […] Donc **il a tous les outils**, et moi d'ailleurs au début je ne le savais pas forcément, mais **pour autant il passe par moi**. Ils vont me demander de leur faire des extractions etc. Donc je me dis que pour ces gens, typiquement, **ce n'est pas forcément clair**.*

Et d'ailleurs les demandes des gens sont très diverses, il y en a qui vont beaucoup te solliciter, d'autres pas du tout alors qu'ils traitent parfois de sujets où ***ils prennent en compte justement des taux, des machins, on ne sait pas trop d'où ça sort, et justement ils ne nous ont pas sollicité du début à la fin de toute leur analyse financière*** *(février 2012).*

Il semble que même aux plus hauts niveaux organisationnels, les attentes vis-à-vis du contrôleur soient floues.

René : *Je crois que le contrôleur est incompris. Damien a une bonne vision, c'est un bon contrôleur de gestion. Je pense que Nicolas qui est responsable du contrôle de gestion de DIT est intéressant car il a une analyse qui est assez pertinente, qui n'est pas écoutée.*

Selon la direction, le contrôleur de gestion est celui qui établit les plans d'action, ce qui reviendrait à en faire un décisionnaire. Nous sommes très éloignés du rôle du contrôleur de gestion décrit par Jordan et Ardoin (1979, p 102) : « *le rôle du contrôleur de gestion est de faire faire le contrôle de gestion par les responsables opérationnels* ».

René :*, Le président lui dit : « mais il faut me faire une proposition sur un plan de réduction des effectifs sur le site Est 2 par exemple ». Je reviens sur ce que je disais tout à l'heure sur le contrôleur de gestion.* ***Le contrôleur de gestion n'est pas dans le plan d'action, il n'est pas dans l'opérationnel, ce n'est pas à lui de dire il faut supprimer 12 têtes, 15 têtes ou 50 têtes ou il faut arrêter cette activité****.*

Des réticences à la démarche de contrôle

Bien que la fonction de contrôle de gestion ne bénéficie pas d'une autorité forte, certains interlocuteurs opérationnels acceptent mal l'idée d'être limités dans leur quotidien par des procédures édictées par les contrôleurs.

Louis : *Ça fait quinze ans que le contrôle de gestion existe.* ***Les gens faisaient une offre de prix qui sortait de la limite, ils n'avaient pas le droit, c'était très contrôlé****. Donc là on voit bien, c'est le grand débat avec René qui est très tourné là dedans, des affaires on les prend, si on raisonne qu'en disant voilà faut mettre tous les frais, tous les coefficients et après on prend, ça se fait plus, ça se prend pas comme ça un business. C'est une réalité que globalement les gens comprennent bien. Mais ce n'est pas si vieux que ça dans Cel plus.*

Pour eux, les affaires ne se décrochent pas par des analyses de coûts margés. Ils se sentent « bridés » par les calculs de coût. Cette représentation de la fonction de contrôle paraît bien éloignée du pouvoir d'influence réel dont dispose les contrôleurs chez Cel plus. Les commerciaux craignent notamment que les contrôleurs ne les entravent dans leurs négociations avec des clients en imposant des ratios minimums comme strictement obligatoires. Ils sont éventuellement consultés mais guère décisionnaires.

Brigitte : ***Ici au siège, personne ne sait ce que fait un contrôleur de gestion****. Voilà, les commerciaux, leurs interlocuteurs c'est le "contract manager", le responsable marketing et puis leur directeur des ventes, voilà,* ***ils n'ont pas à travailler directement avec le contrôleur de gestion et ça serait une grave erreur****, parce que, comme je vous le disais, le contrôleur de gestion soit il a l'intelligence, comme le ferait Damien, de dire ˝attends˝ avant de donner une réponse, "je vais me renseigner auprès du marketing et le contract manager pour comprendre l'environnement, pour voir si l'affaire vaut la peine d'être prise", et dans ce cas là il peut donner une réponse au commercial. Mais* ***ma crainte, c'est qu'un contrôleur de gestion lambda ne voit que la partie purement finance et donne une réponse qui n'est pas adaptée.*** *Pour moi notre structure n'a aucun intérêt à ce que le commercial soit en contact direct avec le contrôleur de gestion.*

Certains managers opérationnels trouvent que la démarche est parfois par trop intrusive, notamment en ce qui concerne les autorisations de dépenses.

Louis : *On a fait une table d'autorité, il le sait Damien, je ne sais pas s'ils vous l'ont montrée. C'est abominable !!! Une table d'autorité c'est-à-dire toutes décisions que l'on prend sous la forme d'une dépense, il y a une table qui dit dans quel domaine… jusqu'à quel montant, c'est untel, untel, on a modélisé en quelque sorte l'autorité d'engagement de dépenses.*

4.4 Des contrôleurs aux positionnements et aux profils disparates

Les contrôleurs de gestion œuvrent dans des périmètres différents. Il existe des contrôleurs groupe, division, siège, sites, et zones géographiques. Nous présentons en annexe 17 les divers profils et positionnements des contrôleurs chez Cel plus.

Les rôles joués par les contrôleurs de gestion sont essentiels à l'étude de leurs profils.

Comme nous l'avons précisé dans notre chapitre 2, étudier le processus de construction de légitimité professionnelle d'un contrôleur de gestion implique d'observer les stratégies de légitimation visant à convaincre du bien-fondé de son rôle, ainsi que les évaluations de ses interlocuteurs. Mettre en perspective les rôles joués par les contrôleurs et ceux souhaités par leurs interlocuteurs permet d'identifier les dissonances entre réalité et attentes et d'entamer une analyse de ce processus.

Le tableau 31 récapitule les rôles joués et les rôles souhaités par leurs interlocuteurs.

Ces contrôleurs ne parviennent pas tous à pleinement exercer leurs rôles. Ceux qui maîtrisent l'exercice ne parviennent pas nécessairement à satisfaire les attentes de leurs interlocuteurs en termes de rôles souhaités.

Le tableau 32 détaille, pour chaque contrôleur étudié, la maîtrise du rôle qu'il doit jouer, et son degré d'atteinte du rôle souhaité par ses interlocuteurs directs.

Contrôleurs	*Rôles joués*	*Rôles souhaités par les interlocuteurs*
Contrôleurs de gestion groupe / division/ zones géographiques	Surveillance structuration coûts de gestion	Contradicteur sur la stratégie, les pratiques
	Structuration des outils de reporting et de l'ERP	Amélioration des coûts calculés, revoir les schémas de ″pricing″
	Dialogue, conseil avec les managers opérationnels sur des aspects économiques	Simplificateur des règles de gestion trop complexes
	Accompagnement des autres contrôleurs (formation, suivi hiérarchique)…	Analyse de la performance et alerte
	Analyse des résultats de sa zone	Orienteur pour améliorer cette performance
	Animation de la fonction (cadrage, objectifs, harmonisation des pratiques…)	Remise en cause des pratiques établies, aide à la prise de distance des opérationnels (vision long terme)
		Bonne approche des produits, process, marchés pour dialoguer avec opérationnels
		Délégation de la démarche de contrôle aux opérationnels, évitement de la centralisation
Contrôleurs site	Suivi opérationnel (indicateurs)	Bonne approche des produits, process, marchés pour dialoguer avec opérationnels
	Analyse des résultats du site	Sensibilisation des opérationnels aux coûts des mauvaises pratiques de gestion (coûts de mise aux rebuts, stocks, coûts de non qualité…)
	Valider les chiffrages des opérationnels (production, Bureau d'études, achats…)	Produire des chiffres utiles au pilotage et à la prise de conscience pour les opérationnels
	Budget du site	Mettre en forme les chiffres de manière synthétique et pertinente
		Révélateur des dysfonctionnements, préconisation, conseils
		Diffuseur de la démarche de gestion aux opérationnels
Contrôleurs siège	Consolider les chiffres	Produire un reporting groupe
	Animer l'outil de consolidation	

Tableau 31. Rôles joués par les contrôleurs et rôles souhaités par leurs interlocuteurs chez Cel plus

Cas	*Maîtrise du rôle joué*	*Degré d'atteinte du rôle souhaité par ses interlocuteurs directs*
Damien	-Très bonne maîtrise opérationnelle, en particulier des outils de gestion. - A su construire une fonction de contrôle de gestion cohérente et solidaire	- Excellent dialogue - Trop orienté opérationnel - Pas encore contradicteur sur la stratégie -Trop happé par le quotidien - Peut encore améliorer la production d'analyses synthétiques et éclairantes
Stéphanie	-Bonne maîtrise opérationnelle -Bonnes connaissances techniques	-Bonne écoute des opérationnels -Trop happée par le quotidien - Peut encore améliorer la production d'analyses synthétiques et éclairantes
Frédérique	-Bonnes connaissances opérationnelles -Capacité à utiliser et exploiter les outils de gestion - Pas de maîtrise poussée du compte de résultat ni des notions comptables et financières	-Révèle les dysfonctionnements -Pas assez communicante sur les problématiques de gestion avec les opérationnels - Pas assez de conseil, de propositions
Isabelle	-Assimile rapidement les processus métiers -Bonne maîtrise du contrôle de gestion	**Manager opérationnel non rencontré**
Luc	-Bonne maîtrise technique	-Trop centralisateur
Nicolas	-Faible maîtrise du contrôle de gestion -Pas de connaissances financières -Pas de capacité à exploiter l'ERP	-Pas d'analyse des résultats -Dialogue compliqué avec les opérationnels, peu disponible -Pas révélateur des dysfonctionnements

Tableau 32. Contrôleurs de gestion : maîtrise des rôles joués et atteinte des rôles souhaités par les interlocuteurs

A titre de conclusion sur les profils de contrôleurs de gestion, nous pouvons positionner les contrôleurs étudiés par type (figure 31). Certains types (transactionnels et hybrides) ont été empruntés à Caron et al. (2008 et 2011).

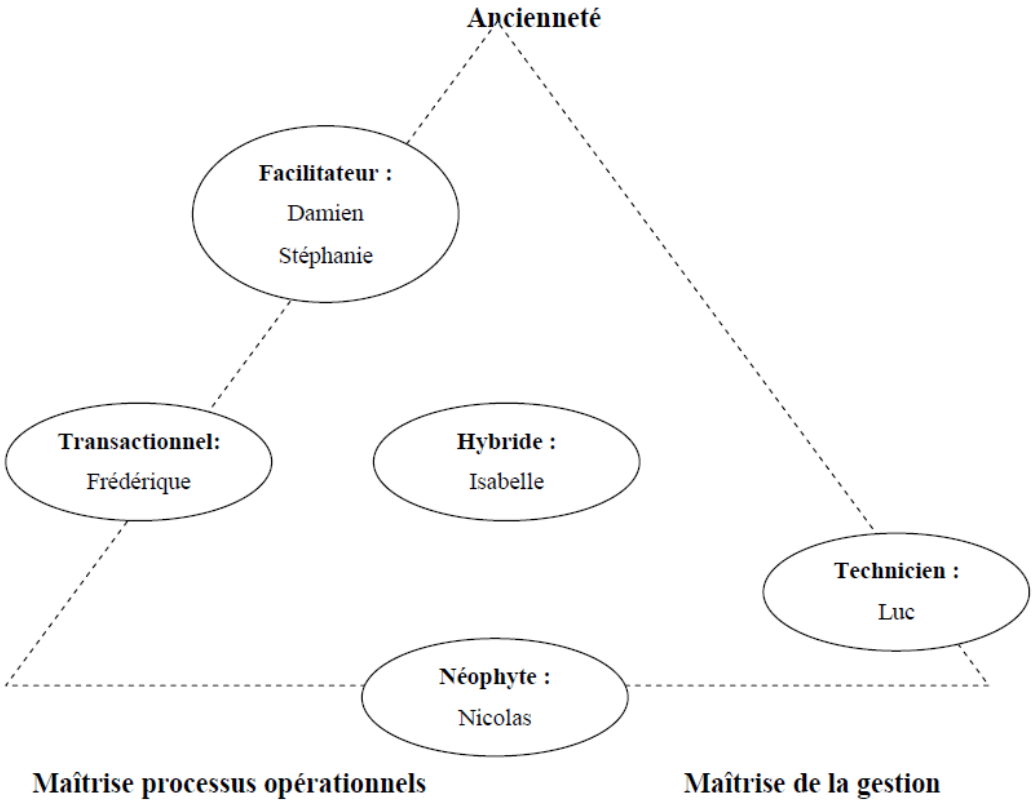


Figure 31. Types de contrôleurs chez Cel plus

En conclusion, cette sous-section nous a révélé les difficultés auxquelles les contrôleurs de gestion sont confrontés. L'entreprise de type familiale est gérée par son président avec un souci évident de préservation de son patrimoine. Les équipes sont peu sujettes au turnover, sauf dans l'équipe de contrôle de gestion. Cel plus est empreinte d'une culture rationnelle à la logique d'ingénieur. L'esprit de groupe n'est pas prégnant et des tensions internes existent du fait d'une organisation complexe coupée en deux divisions, l'une étant plus performante que l'autre. Depuis la réorganisation de 2013 et la suppression des divisions, les tensions s'apaisent. La performance sur la rentabilité des produits est médiocre et s'explique en partie par une absence de pilotage de la performance et de la stratégie. Les contrôleurs de gestion sont méconnus et sous-utilisés. Peu de ressources leur sont affectées. Ils sont donc toujours dans l'urgence et peu soutenus par leur directeur financier sur ces problèmes. Eux-mêmes sont rentrés dans ce mode de fonctionnement et n'envisagent pas comme prioritaire d'embaucher.

Néanmoins, auprès de leurs interlocuteurs directs (managers opérationnels et responsables de fonctions support), leur apport est reconnu. Ils permettent notamment de révéler les dysfonctionnements, de délivrer une analyse, de valider les chiffrages des opérationnels.

Toutefois, il est difficile de généraliser sur leurs apports, tant il est vrai que leurs profils sont disparates. Nous avons notamment constaté les dissonances entre les rôles joués par les contrôleurs et ceux que les managers voudraient les voir endosser. Cinq types de contrôleurs ont été mis en évidence : le facilitateur, le transactionnel, le néophyte, le technicien et l'hybride.

Après avoir exposé le contexte dans lequel les contrôleurs de gestion travaillent chez Cel plus, nous nous intéressons à partir du cadre conceptuel présenté au chapitre 2, aux natures, sources et stratégies de légitimation des contrôleurs de gestion, afin de dessiner des trajectoires de légitimité.

5 Analyse du processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion chez Cel plus

Les codes révélés dans NVivo suite au premier codage puis les méta-catégories obtenues au deuxième codage mettent en évidence des natures, sources et stratégies de légitimation nombreuses pour les contrôleurs. L'analyse de ce cas approfondi permet donc d'illustrer et enrichir notre modèle conceptuel. Nous avons notamment choisi d'opérationnaliser la construction de légitimité en étudiant les types de référentiels ou natures auxquels un contrôleur peut prétendre (5.1). Pour obtenir ces évaluations positives en légitimité, le contrôleur s'adosse à des sources de légitimité (5.2). En visant des référentiels de légitimité et en mobilisant les sources à sa portée, le contrôleur dessine des stratégies de légitimation (5.3). Nous mettrons en évidence les entraves à cette légitimation (5.4). Enfin des trajectoires de (dé)construction de légitimité se dégagent de notre étude longitudinale qui a permis de suivre les contrôleurs sur 21 mois (5.5).

5.1 Natures de légitimité pour les contrôleurs de Cel plus

Trois natures de légitimité ont été décrites dans notre étude exploratoire (chapitre 3).Nous avons précisé que la nature de légitimité pouvait être **fonctionnelle** (5.1.1), **cognitive** (5.1.2)

ou **normative** (5.1.3). Nous avons, dans notre cas approfondi Cel plus, décelé une autre nature de légitimité, **pragmatique** (5.1.4).

5.1.1 La légitimité fonctionnelle

La légitimité fonctionnelle du contrôleur, pour ses interlocuteurs, repose sur sa capacité à rendre leur travail plus performant et à éclairer l'allocation et l'utilisation des ressources.

Le contrôleur est alors évalué sur sa capacité à rappeler à l'ordre les interlocuteurs dès qu'une déviance ou un dysfonctionnement surgit.

Gérard *: Je pense que c'est intéressant et rassurant de voir qu'en dehors des responsables d'ateliers, responsable de production, même du directeur site,* ***il y a quelqu'un au-dessus qui tient un peu les clés des résultats et qui agite la petite clochette quand il y a des choses qui vont pas****.*

Le contrôleur devient alors un garde-fou contre les dérives, les dépassements.

Le contrôleur peut également être amené à mettre en place et suivre des indicateurs bien choisis pour traquer cette performance. Ces indicateurs sont généralement calculés par les opérationnels. Il doit aussi prendre soin de valider leurs modes de calcul. Il vérifie la justesse de leurs chiffrages.

Frédérique : *Si tu veux moi quand je suis arrivée****, on m'a demandé de légitimer un certain nombre d'indicateurs qui étaient faits par eux, c'est-à-dire ils sortaient des chiffres, un certain nombre de choses et la direction disait : « mais on ne sait pas si c'est bon, et ce qu'ils trafiquent !****» (septembre 2011)*

Il apparaît alors comme le garant de l'intérêt financier du groupe. Plus largement le contrôleur est évalué sur sa capacité à améliorer la rentabilité du groupe.

Rémi : *Il ne faut pas oublier qu'en fait****, le contrôle de gestion, il n'a qu'un seul but : c'est quelque part d'aider l'entreprise à améliorer sa rentabilité.*** *Il faut toujours à la fin se dire :* ***« est-ce qu'en tant que contrôleur de gestion ce que je fais, est-ce que ça va aider cette activité à être plus rentable ? »***

Les managers décrivent une légitimité où le contrôleur est jugé sur son utilité, ce qui nous renvoie à un référentiel rationnel-légal (Weber, 1922). Comme nous l'avons précisé dans le chapitre 2 (section 2, 1.2.1), le référentiel rationnel apprécie le contrôleur sur sa capacité à faire respecter le « contrat » et à fixer des objectifs justes. Il nous apparaît que les actions du contrôleur participent au référentiel de légitimité fonctionnelle. Dans cette approche rationnelle, pour veiller au respect des objectifs budgétaires, le contrôleur valide les

hypothèses et leur faisabilité.

Stéphanie *: Ça c'est déjà pris dans le budget. Alors moi je me dis, maintenant il faut que je le suive tous les mois, il faut vraiment que je trouve un moyen de montrer qu'on le fait, est-ce qu'on a vraiment fait ça ?* ***Est-ce qu'on a vraiment gagné cet argent-là en faisant ça*** *? Et sur quelle série ? Et je pense que quand on prend ces hypothèses-là, il ne faut pas se laisser influencer par des belles paroles.* ***Il faut essayer de voir si matériellement c'est possible****, si effectivement dans les sites, on est capable de faire ces heures-là. Est-ce-que concrètement, dans les devis, les gens ils vont le faire* ***? Dans les hypothèses chiffrées est-ce que c'est faisable*** *? Est-ce que vraiment on a tout vérifié derrière, est-ce que tout le monde est conscient de ce que ça implique ?*

Dans cette perspective rationnelle légale, le contrôleur démontre sa légitimité fonctionnelle en fournissant des outils de gestion groupe aux opérationnels et en s'employant à les convaincre de les utiliser. Il standardise les procédures et l'information, en vue d'analyses plus cohérentes.

Luc : *Il y a une dimension un peu diplomatique dans mon travail qui est d'arriver à s'assurer que les méthodes de travail et les intérêts de l'ensemble de la société convergent, c'est-à-dire que les outils soient vraiment pris en main complètement. Pour moi* ***ça revient à fournir des outils aux opérationnels pour qu'ils les prennent en main et qu'ils utilisent ces outils et donc ça revient à normer le process en fait****.*

La question de l'utilité des analyses du contrôleur est au cœur de l'attribution d'une légitimité fonctionnelle. Un contrôleur qui passe son temps sur des chiffrages peu pertinents en termes d'optimisation de l'utilisation des ressources, n'est pas légitime selon la perspective fonctionnelle. En ce sens, le contrôleur doit déléguer les chiffrages aux interlocuteurs concernés et vérifier, interpréter avec eux.

L'utilité des actions du contrôleur réside d'abord dans le fait d'éclairer les opérationnels sur les impacts de leurs pratiques opérationnelles en termes de résultat. Le contrôleur joue alors le rôle de traducteur et guide en ce sens les opérationnels à la juste utilisation des ressources.

Stéphanie *: Et en fait, moi,* ***je sentais mon utilité à expliquer pourquoi on n'avait pas forcément ce à quoi il s'attendait ou pourquoi le mois avait été compliqué****, parce qu'il y avait certes des indicateurs par ailleurs mais il y avait des aspects un peu financiers et techniques comme les congés payés ou des choses comme ça, un directeur général il ne comprend pas pourquoi les congés payés, ça change les résultats du mois.* ***Donc on essaye de traduire en langage courant ce que nous, on a en analyse, en financier. On a tous notre langage et voilà il faut se mettre à la portée des gens*** *(février 2012).*

5.1.2 La légitimité cognitive

La légitimité cognitive se réfère à la manière d'appréhender le contexte. Le contrôleur doit cerner les représentations culturelles informelles en vigueur pour être capable d'assister les managers, focalisés sur leur rôle d'encadrement et débordés.

Cette faculté du contrôleur à les extraire du quotidien est décrite par les managers opérationnels de Cel plus.

Louis : ***On est happé par le quotidien, par la pression du business, par un tas de raisons****. Alors moi le contrôleur de gestion, surtout au niveau de Damien, doit être là* ***pour nous apporter un temps fort de réflexion, de nous sortir de cette réalité, de nous permettre de regarder les choses, la situation avec beaucoup plus de perspectives.***

Chez Cel plus, les contrôleurs n'arrivent pas nécessairement à guider cette prise de recul, car ils sont eux-mêmes très pris.

Louis : *Chez Cel plus, tout le monde fonctionne d'une façon un peu tendue, un peu sous pression, on est quand même un peu trop tourné sur le quotidien, sur un « day to day », moi et, y compris Damien.*

Le contrôleur doit s'immerger dans le terrain pour pouvoir appréhender les modes de fonctionnement, les repères de ses interlocuteurs. Cela lui permet aussi de valider ses hypothèses et ses chiffrages et d'échanger avec eux.

Louis : *C'est vraiment quelqu'un qui doit être très proche des équipes pour leur apporter, mieux les comprendre.* ***Il faut qu'il connaisse leurs activités, leurs propres repères****, ce qu'ils manipulent en termes de dépenses de coûts pour justement voir ce qu'ils perçoivent bien, s'ils arrivent à bien analyser les « key performance indicators », les indicateurs qu'ils ont. Lui, il est là dans cette image-là, il est plus dans un rôle de consultant, c'est-à-dire qu'il vient aider, donc il faut bien qu'il soit capable de les comprendre, de dialoguer.*

Cette légitimité doit « aller de soi » pour les évaluateurs (Powell, 1991 ; Zucker et Tolbert, 1983). Ainsi un contrôleur sûr de ses chiffres, qui sait s'expliquer, qui maîtrise son sujet, et les principaux processus de fonctionnement de l'organisation, est légitime « de fait ».

Isabelle *: Inspirer la confiance, oui c'est au quotidien, c'est sûr que quand on fait une réunion sur les stocks, c'est* ***savoir ce qu'il y a derrière nos chiffres****, quelle est la méthode de provision.* ***On maîtrise ça, voilà quand on présente les chiffres, on sait ce qu'il y a derrière si on nous pose des questions****. Après, c'est au quotidien de savoir répondre, savoir ce qu'il y a derrière les chiffres. Bon, après du coup,* ***il ne remet pas en cause une fois qu'on comprend le cheminement, une fois qu'on arrive à redérouler le raisonnement on va dire*** *(février 2012).*

Un contrôleur de gestion positionné ou qui intervient dans les instances de direction bénéficie d'une légitimité cognitive, tenue pour acquise. Ainsi un contrôleur de gestion membre d'un

comité de direction est donc identifié par l'organisation comme légitime cognitivement car il figure dans les instances décisionnelles.

Damien : ***Le contrôle de gestion a fait son entrée au comité de direction et ça c'est une légitimité de fait, c'est une légitimité, je ne sais pas comment tu peux dire ça, inscrite dans l'organisation*** *(mai 2013).*

La légitimité cognitive du contrôleur est donc de l'ordre de l'évidence, de l'immédiateté.

Gérard : ***Je ne me suis jamais vraiment posé de question sur l'intérêt ou les intérêts d'avoir un contrôleur de gestion, pour moi ça a toujours été quelqu'un de précieux...***

5.1.3 La légitimité normative

La légitimité normative revient à évaluer le contrôleur au regard du questionnement suivant : qu'attend-on de lui dans cette situation ?

Le contrôleur de gestion, qui se comporte conformément aux normes en vigueur chez Cel plus, est évalué positivement en légitimité normative. En effet dans cette organisation, les conflits ouverts semblent rares. A ce titre, le contrôleur entretient de bonnes relations avec les interlocuteurs-clés. A l'inverse, le contrôleur qui ne répond pas aux mails ou se montre cassant dans ses directives ne bénéficie pas de ce type de légitimité chez Cel plus. Ce type de légitimité peut être qualifié de **conséquence** (Suchman, 1995).

Stéphanie : *Globalement j'ai eu toujours des bonnes relations avec les gens dans mes précédents postes chez Cel plus, en audit interne et en contrôle de gestion****. Je travaille dans le positif et donc j'attire le positif****, ça va ensemble […]* ***C'est une clé d'être en bonne relation avec tout le monde, parce qu'en plus le contrôleur de gestion il a besoin de tout le monde*** *(février 2012).*

≈

Stéphanie *(parlant de son collègue Nicolas)* ***:*** *Voilà et puis envoyer des mails et jamais avoir de réponse et ben les opérationnels ils en ont marre et ça nuit au contrôle de gestion (février 2012).*

Cette légitimité normative évalue la capacité du contrôleur à être juste, à ne pas souligner uniquement les dysfonctionnements des personnes qu'il n'apprécierait pas à titre individuel.

Jacques : *Et c'est pour ça que c'est aussi un métier difficile parce qu'****il faut beaucoup d'éthique****. Si on commence à faire de la politique c'est un désastre, je veux dire,* ***si on commence à prendre en grippe certains membres du management opérationnel et qu'on essaye que de les emmerder en permanence ça ne va pas****. Donc il faut beaucoup d'éthique. Pour moi c'est ça la légitimité.*

L'usage « juste » du pouvoir d'influence du contrôleur de gestion semble essentiel pour construire cette légitimité. Un contrôleur qui manipule des chiffres, qui fait parler les chiffres

selon son intérêt personnel ou celui d'une personne particulière, n'est pas évalué légitime du point de vie normatif par ses autres interlocuteurs.

Stéphanie : *On peut avoir tendance à faire un résultat et à présenter un résultat parce que le directeur de la division doit présenter un résultat, et on peut avoir tendance à l'arranger en manipulant les chiffres un peu […] Souvent c'est un des aspects difficiles de la fonction, c'est* ***de devoir résister à des pressions*** *(février 2012).*

De même un contrôleur qui ne contrôle pas la compréhension de ces chiffrages et leur interprétation, par les opérationnels, ne se conforme pas à un référentiel normatif ou moral.

Stéphanie : L'utilisation qui est faite des chiffres elle est super importante. Et on peut très bien faire dire à des chiffres même calculés par un contrôleur de gestion, on peut faire dire des bêtises, et même si le calcul en soi, il n'est pas à remettre en cause *(février 2012).*

Enfin, les contrôleurs lorsqu'ils obtiennent cette nature de légitimité, sont ensuite perçus par leurs interlocuteurs comme les garants de la vérité sur les chiffres. Cet état de fait s'apparente pour eux à une **sur-légitimité**. Ils n'estiment pas devoir porter eux-seuls la responsabilité des chiffrages.

Extrait de la réunion "Contrôleurs de gestion " du 19 juin 2012 au siège :
Les contrôleurs réagissent à ma présentation sur la légitimité du contrôleur. La contrôleuse du site Est 1, Irène confie : « J'ai parfois l'impression d'être le garant des chiffres, cela me met la pression ». Damien ajoute : « le chiffre n'est pas neutre, mais pour l'opérationnel, c'est la vérité. En fait nous sommes en situation de sur-légitimité parfois ».

5.1.4 La légitimité pragmatique

La légitimité pragmatique s'obtient en prenant en compte les demandes et les intérêts des évaluateurs les plus proches (Suchman, 1995), comme nous l'avons précisé au chapitre 1 (section 3, 2.).

Nous avons identifié chez Cel plus un exemple de légitimité se rapportant à ce référentiel. Le contrôleur intègre dans ses actions les intérêts propres de son manageur opérationnel. L'exemple cité par Stéphanie du contrôleur de gestion qui manipule les chiffres pour son directeur de division est particulièrement illustrant. Toutefois, cette légitimité est obtenue auprès d'évaluateurs ciblés. Elle ne garantit donc pas un jugement en légitimité favorable auprès des évaluateurs délaissés.

Stéphanie : ***Il était du coup influencé par son directeur de division. C'est lui qui comptait, donc il se faisait facilement influencer et quand il disait on va faire tel chiffre d'affaire, et bien on va faire tel chiffre d'affaire****, et du coup ça donnera telle rentabilité. Mais sur quoi on se base ? Comment on fait concrètement ? Est-ce qu'il y a des commandes en cours ? Il faut tout vérifier, je veux dire on*

n'avance pas les choses comme ça. C'est comme cela qu'il s'est déconstruit aux yeux des autres (février 2012).

5.2 Sources de légitimité pour les contrôleurs de Cel plus

« La légitimité elle tient beaucoup à l'homme ça c'est clair, mais elle tient aussi au cadre de référence qui est donné par le management et qui est donné par le groupe » (Jacques, octobre 2011).

Les sources de légitimité que nous avons identifiées à travers notre codage confirment celles mises en évidence lors de notre étude exploratoire. Deux sources majeures de légitimité sont rapportées à travers les récits, l'**organisation** à travers ses membres et sa structure, et l'**individu** lui-même. Le soutien d'autres **fonctions support** est également mentionné.

5.2.1 L'organisation comme source de légitimité

La Direction générale

Pour la société Cel plus, cette source de légitimité est évoquée, plus souvent, comme défaillante que comme réellement légitimante. Les contrôleurs citent en particulier le président, et le comité de direction. Trois dimensions sont ressorties de nos codages sur le degré de légitimation apporté par la direction : les **attentes** de cette dernière, le **degré de soutien** et les **actions** entreprises par la direction pour légitimer les contrôleurs.

- **Les attentes de la direction**

Quelles sont donc **les attentes** de la direction de Cel plus par rapport aux contrôleurs ? Relativement faibles, d'après les contrôleurs mais aussi les managers opérationnels, qui corroborent leurs dires. Les membres du comité de direction ignorent ce qu'est sensé faire un contrôleur de gestion pour la majorité d'entres eux. Ils attendent du contrôleur qu'il fasse du chiffrage essentiellement. Ils n'attribuent pas aux contrôleurs une forte valeur ajoutée par méconnaissance des rôles qu'ils sont en mesure de jouer.

Damien : Pour beaucoup de gens du comité de direction y compris le président, le contrôle de gestion fait le reporting et le budget, et c'est tout ! *Oui parce que je vois bien les sollicitations (soupirs !), c'est du tableur, de l'Excel, pousser le crayon sur des plans à cinq ans. La partie opérationnelle, par la connaissance du terrain vecteur de l'amélioration continue, la volonté de faire progresser la boîte, elle échappe complètement, même au directeur financier (septembre 2011).*

- **Le degré de soutien de la direction**

Plusieurs manifestations de ce soutien ont été relevées. **Les ressources allouées** à la fonction de contrôle sont faibles, comme nous l'avons déjà mentionné.

L'implication dans la gestion de la Direction se limite à valider les suggestions, sans réellement cerner les enjeux ou contredire, faute de connaissances techniques, ni d'intérêt.

Damien : *Ils m'ont donné l'accord pour passer aux coûts standards ce qui est quand même structurant. Mais je suis sûr qu'aujourd'hui, si je leur demande du détail sur l'argumentaire, ils ne se souviennent pas. J**e sens bien que ce n'est pas compris** (septembre 2011).*

Le **positionnement** du contrôleur provient pour partie de la direction (la direction financière et les managers opérationnels locaux ont aussi une influence sur ce sujet). A qui est-il rattaché, où travaille-t-il, peut-il assister à des réunions sur la stratégie ou les opérations ? Ceci détermine notamment sa facilité à accéder au terrain, à obtenir des informations opérationnelles, à élargir son champ d'action. La **proximité** géographique entre contrôleur et équipes de direction est un indicateur sur les relations et leurs fréquences avec la direction.

Stéphanie : *Par exemple en travaillant sur ce dossier un peu plus stratégique, c'est un des sujets, sur lesquels moi, en tant que contrôleur de gestion de site, **j'ai eu une visibilité, un positionnement plus élevé parce que dans ce travail-là, j'étais en relation avec le directeur financier, ce qui est plus rare en contrôle de gestion site**. Il est plus rarement en direct avec le directeur financier, et aussi avec le comité de direction opérationnel. A ce moment-là, **quand on amène ses chiffres et que ses chiffres sont validés, on gagne en crédibilité. C'est en travaillant comme ça qu'on gagne en crédibilité** (février 2012).*

- **Les actions pour légitimer le contrôleur**

Le fait de fournir **une fiche de poste** permet de cadrer et préciser les missions du contrôleur dans l'organisation.

Isabelle : *Mais ceci dit **il y avait quand même une fiche de poste**, ce que je n'ai jamais eu à mes précédents postes. Oui il y avait un descriptif de poste fourni par les ressources humaines (février 2012).*

De même l'**implication du contrôleur dans des comités stratégiques de direction** est un acte fort de reconnaissance de son rôle, d'une évaluation positive de ses apports et de son comportement.

Damien : *Je suis venu, j'ai présenté au comité de direction opérationnel groupe le projet. J'ai eu l'accord en juin, juillet pour passer aux coûts standards. Dans le comité, il y a le président, le*

*directeur division, le directeur financier. **Ils m'ont donné l'accord pour passer aux coûts standards ce qui est quand même structurant** (septembre 2011).*

Le directeur financier

Supérieur hiérarchique du responsable du contrôle gestion, il ne constitue qu'une source limitée de légitimité pour le contrôleur, voire délégitimante. La première manifestation de cette affirmation repose sur l'**entente** qui existe entre contrôleurs et directeur financier (légitimité normative). D'une manière générale, les rapports sont fluides, une certaine confiance est établie. Le directeur fournit des cadrages financiers sur des chiffrages.

J : *Vous échangez en direct aussi avec Jacques ?*

Stéphanie *: Oui on n'a pas une barrière, et puis surtout que c'était mon chef avant donc on a quand même **un dialogue qui est assez facile**. Et donc moi je n'ai pas de problème à aller poser des questions directement (février 2012).*

Pour autant, le responsable du contrôle de gestion montre clairement sa préférence à œuvrer sans recourir au directeur financier, qui ne lui restitue pas systématiquement toute l'information stratégique, et ne partage pas totalement les mêmes priorités.

Damien : ***L'incidence de ma présence au comité de direction, cela s'est vu tout de suite.*** *Tu es impacté directement dans les discussions. Je vois la différence, **je ne suis pas soumis à la censure. Il n'y a pas Jacques comme intermédiaire de mes messages. Parce qu'on n'a pas les mêmes visions sur tout, je vois que l'on s'oppose sur plein de sujets**. On n'a pas la même vision des choses. Il a peut-être raison et moi tort et là, on peut en débattre directement (mai 2013).*

Le soutien du directeur financier est faible. Ce soutien se manifeste surtout sur des questions techniques, financières, mais reste discret, évanescent. Les problématiques de contrôle de gestion comme la valorisation des coûts ou le développement d'un nouvel ERP ne sont pas ses centres de priorités, d'après les contrôleurs. Un facteur explicatif de cette distance provient de la **vision de la gestion** pour le directeur financier. Sa connaissance en contrôle de gestion opérationnel est réduite. Il adopte plutôt une approche centralisatrice, de contrôle interne, en opposition avec les managers opérationnels.

Louis : *Jacques, et je lui ai dit, c'est quand même surprenant, dès l'instant qu'on parle de quelque chose de sonnant et trébuchant , **dès qu'il y a un aspect pécuniaire dans ce dont on parle, tout de suite on centralise, Jacques il est assez comme ça**, c'est paradoxal pour moi parce qu' à l'inverse dans l'aspect opérationnel au sens large, on fait tout ce que l'on peut pour encore une fois déléguer, participer, cette fameuse approche participative !*

Il a d'ailleurs demandé à superviser hiérarchiquement la fonction de contrôle de gestion, pour mieux contrôler les dépenses des opérationnels, d'après les managers opérationnels. Toutefois ce point de vue mérite d'être nuancé car un rattachement au directeur financier constitue également un rempart aux pressions des managers opérationnels.

Stéphanie : ***Etre rattachée hiérarchiquement à une fonction financière ça me va et je ne pense pas que ce soit absurde du tout. Oui parce que je pense qu'on peut avoir tendance à faire un résultat et à présenter un résultat parce que le directeur de la division doit présenter un résultat*** *(février 2012).*

Enfin les **orientations** qu'il donne aux contrôleurs de gestion s'avèrent délégitimantes auprès des managers opérationnels. Bien que le directeur financier prône que le contrôleur de gestion doive être un « business partner », d'après les contrôleurs et les opérationnels, dans les faits, il oriente les contrôleurs principalement sur la réalisation de « business plans », de chiffrages. Il ne perçoit pas leur possible dimension de pilotage de la performance.

Damien : ***La volonté de faire progresser la boîte, elle échappe complètement, même à Jacques. Jacques, pour lui c'est les « business plans ». C'est ça le contrôle de gestion, il a le discours de « business partner » mais dans la pratique, il te fait faire dix « business plans » par jour…*** *(septembre 2011).*

La fonction contrôle de gestion

Dans le cas de Cel plus, la fonction de contrôle de gestion désigne l'ensemble des contrôleurs plus qu'un service ou une direction, du fait de la taille moyenne du groupe.

Notre codage a permis de mettre en évidence que la fonction s'avère plus ou moins légitimante , notamment en fonction de sa **capacité d'animation et d'organisation**, des **objectifs** assignés aux contrôleurs, de son **soutien** aux contrôleurs, du **pouvoir** dont elle bénéficie, et des **contrôleurs collaborateurs** qui en sont membres.

• La capacité d'animation et d'organisation

La fonction, par les procédures, les directives qu'elle fournit, se révèle une source potentielle de légitimité pour les contrôleurs qui en sont membres. Chez Cel plus, les attentes de la direction étant réduites, le reporting financier est peu détaillé. L'essentiel de l'analyse porte sur les aspects opérationnels. Cette situation conduit à un fonctionnement informel de la fonction, d'autant plus que l'animation repose sur Damien, responsable du contrôle de gestion.

La fonction affiche toutefois depuis 2011 une démarche d'**animation** collective avec la mise en place de réunions trimestrielles de contrôleurs de gestion et des réunions de « benchmarking » inter-sites opérationnelles sur des sujets bien identifiés (les tableaux de bord, les stocks, le reporting, les méthodes de travail…).

Ces réunions permettent de standardiser les méthodes et de normer les tâches effectuées sur sites, ainsi que la remontée des chiffres.

Damien : *Je fais travailler les trois contrôleuses de site sur une harmonisation des « best practices » sur un certain nombre de sujets comme les stocks, les immobilisations, c'était une réunion hier d'ailleurs, parce qu'on s'est aperçu que trois sites français de la même société ont des encours pas valorisés de la même façon. Donc ça c'est pas acceptable, le jour où le commissaire aux comptes tombe dessus, on est mal.* ***Il y a un socle commun de pratiques à harmoniser*** *et en fait il y a un historique tellement varié...Chaque site a toujours fait ce qu'il a voulu,* ***moi je travaille à harmoniser le minimum légal du contrôle de gestion : suivi des immobilisations, suivi des stocks, le reporting local, ce à quoi on n'échappe pas, par contre pour la partie non routinière des tâches je peux pas standardiser****, c'est la relation entre le contrôleur et le directeur du site qui fait tout (septembre 2011).*

La fonction a également fourni un **accompagnement** aux contrôleurs dans le paramétrage et l'utilisation du nouvel outil de consolidation Hypérion mis en place. L'outil a été paramétré par des contrôleurs. Les utilisateurs contrôleurs sont guidés dans les extractions et l'utilisation de l'outil par leurs pairs, ce qui les aide dans leur rôle d'analyse. La fonction, avec l'assistance de la direction financière, notamment du consolideur comptable, a ainsi organisé un séminaire de formation pour le groupe, y compris les filiales étrangères.

J : *Comment a été mis en place le logiciel Hypérion ?*

Frédérique : ***Le contrôleur de gestion central, Rudy, a énormément bossé****, c'est lui et le consolideur, qui est à la compta au siège, c'est eux qui ont été au charbon.* ***Ils ont vraiment décortiqué pour que cela rentre dans nos besoins*** *(mai 2013).*

La fonction devient une source de légitimité pour les contrôleurs lorsqu'elle s'investit dans le **choix** de **nouveaux outils de gestion** de consolidation et d'ERP plus performants. Elle contrôle les schémas de valorisation, vérifie l'intégrité des données qui sont restituées. Elle fait évoluer les codifications analytiques pour permettre une meilleure remontée des informations.

Damien : *Le passage à SAP qui implique un nouveau logiciel de finance, de nouveaux systèmes de « costing ».* ***C'est un projet que je suis moi*** *[…] Dans le projet dans son ensemble,* ***il faut être garant de l'intégrité du basculement vers le nouveau système*** *(septembre 2011).*

Le contrôleur est d'autant plus guidé dans les pratiques du groupe et dans la pratique du métier, qu'il se trouve rattaché à la fonction.

Jacques : *Pour moi, c'est ça l'intérêt d'un double rattachement. C'est-à-dire qu'il y a un rattachement qui lui permet d'être dans le « business » et c'est indispensable pour faire sa mission principale qui est de supporter son « business partner ». Et puis* ***il y a l'autre rattachement qui est pour des raisons d'indépendance et pour des raisons de métier, pour qu'on puisse lui insuffler le métier qu'on attend de lui. Les techniques de contrôle de gestion, les problématiques comptables, le contrôle interne, tout ça vient plutôt par le métier, par le fonctionnel que par l'opérationnel local****.*

- **Les objectifs assignés aux contrôleurs**

Les impératifs de la fonction fournis aux contrôleurs s'avèrent plus orientés vers l'analyse opérationnelle, les process métiers, que le reporting. Ainsi les activités de reporting financier sont très limitées, voire absentes sur les sites. Le contrôleur siège, Luc, l'établit à partir de l'ERP. De son aveu, le reporting est non stratégique pour le groupe.

Luc : *On n'a pas dans chaque filiale un financier qui va faire un reporting, tous les mois qui analyse. Il n'y pas un processus aussi détaillé et aussi régulier.*

J : *Même quand il y a un contrôleur de gestion sur place ?*

Luc : *Il y a des directeurs financiers parfois, il y a des contrôleurs de gestion qui font des analyses mais en fait il n'y a pas de reporting mensuel (septembre 2011).*

Les contrôleurs se dédient plutôt à un reporting opérationnel ou contributif par site ou par produit qu'à la production d'un compte de résultat complet par site.

Jacques : *En revanche en terme effectivement de « P&L », et ce n'est pas par manque de volonté c'est une situation de fait, il faut dire que* ***la légitimité d'analyser un « P&L site », elle n'est pas avérée dans notre environnement*** *[…] En revanche, et là aussi c'est d'actualité, les problématiques je dirais d'efficience ou de productivité par zones géographiques ou sites, c'est tout à fait d'actualité et on va remettre des systèmes de mesure sur ces sujets-là.*

- **Le soutien aux contrôleurs**

Le fait pour un contrôleur, fraîchement en poste, d'être **recommandé** par le responsable du contrôle de gestion auprès du manager du site, le conforte dans sa légitimité fonctionnelle.

Damien : *Pour la partie non routinière des tâches, je ne peux pas standardiser.* ***C'est la relation entre le contrôleur et le directeur du site qui fait tout****. Je peux pousser, par exemple sur le site Est 1, le directeur du site vient de changer, on vient de mettre quelqu'un d'autre qui n'a pas d'expérience de direction de site qui n'a pas d'expérience de travail avec le contrôle de gestion. Donc* ***je fais du lobbying****, je vais le voir, je lui dis : « tu as quelqu'un là, c'est un bon outil, c'est quelqu'un qui voit tout, ça serait dommage que tu te prives de ça.* ***C'est quelqu'un qui peut t'aider ». Je fais l'entremetteur. Mais je ne peux pas garantir que ça va marcher. Je fais la promotion du contrôle de gestion. Je pense que c'est là mon rôle, donner une chance****. Si le gars dit : « je m'en sors très bien tout seul, j'appellerai quand j'aurais besoin des chiffres, je peux pas l'imposer non plus » (septembre 2011).*

Le rattachement hiérarchique des contrôleurs de site et de siège, pour la plupart, aux deux contrôleurs division renforce ce soutien potentiel. L'intérêt d'un double rattachement procure aux contrôleurs une autre source de légitimation que celle provenant du manager opérationnel. La légitimité évoquée ici est fonctionnelle puisque les tâches du contrôleur sont encadrées par sa fonction et ses compétences validées par ses pairs. Autant de garanties pour le manager que les actions de son contrôleur soient validées par la fonction. En quelque sorte, le contrôleur de gestion est **positionné** par la fonction dans son poste.

***Jacques** : On fournit le cadre de référence de gestion dans lequel on met le contrôleur de gestion en situation.*

En cas d'hésitations ou de problèmes, les contrôleurs citent spontanément le soutien de la fonction. Ils ont d'ailleurs recours à l'équipe sans hésitation.

***Stéphanie :** **Globalement c'est toute l'équipe contrôle de gestion,** c'est toute l'équipe, en haut, en bas, partout. **Pour moi, c'est ça le soutien. En cas de pépins, je vais plus me tourner vers les gens de l'équipe de contrôleurs** (juin 2013).*

- **Le pouvoir de la fonction dans l'organisation**

La fonction est une source de légitimation d'autant plus importante pour le contrôleur qu'elle dispose d'un **pouvoir sur l'arbitrage de ses chiffres**.

Lors des navettes budgétaires, il apparaît que certains arbitrages, en dernière instance, sont faits par la direction et déconnectés du terrain. Le responsable du contrôle de gestion ne peut que prendre acte, ce qui peut le délégitimer auprès de ses interlocuteurs opérationnels.

***Frédérique :** On fait un premier budget, ça monte en comité de direction. C'est le président qui décide, ce n'est pas nous. Donc oui, il faut que ça franchisse toutes les étapes, et qu'une fois arrivé là-haut, il dise : « ah non non le résultat ça va pas il faut enlever ». **Des fois, Damien revient avec un nombre de kilo euros qu'on nous dit qu'il faut enlever. Bon après faut trancher, faut redescendre, essayer de descendre au maximum, et de se dire où est-ce qu'on enlève**, et est-ce que tout le monde est d'accord. Alors il y a des fois on redescend jusqu'en bas, et il y a des fois, Damien il dit : « on enlève là et tu dis rien » (septembre 2011).*

Par ailleurs, lorsque la fonction bénéficie d'un **pouvoir de décider de sa structuration,** la portée de sa légitimation s'en trouve également renforcée. Ainsi le responsable contrôle de gestion peut amener à la prise de décision d'embaucher un contrôleur de gestion sur site.

***J :** Et le contrôleur de gestion site Ouest, qui avait proposé son embauche ?*

Damien *: **C'est à mon initiative**. Oui. C'était face à une surcharge de travail en fait. Et puis, c'était presque une anomalie, les autres sites, il y avait un contrôleur de gestion par site industriel. C'était presque normal qu'à un moment donné, on crée cette fonction (septembre 2011).*

De même, la fonction a un pouvoir d'influence sur la **structuration de la valorisation des coûts** dans l'ERP. Elle est toutefois guidée dans cette démarche par le responsable des opérations, René, qui semble être le prescripteur.

Damien : *C'est que René, en l'occurrence par l'aspect commercial, avait la sensation que parfois on perdait du business parce qu'on ne regardait pas les contributifs […] donc **il a beaucoup échangé avec moi là-dessus et on a souhaité tous les deux faire évoluer le système de coût pour mieux identifier les coûts variables des coûts fixes** (septembre 2011).*

- **Les collaborateurs contrôleurs de gestion**

L'ensemble des contrôleurs qui entourent le contrôleur sont des sources de légitimation potentielles. Les homologues, les autres contrôleurs de site, lui apportent soutien, précisions, échange de compétences de gestion et échange de fichiers. Il existe donc un partage de connaissances. Les légitimités conférées peuvent être d'ordre fonctionnel et cognitif, puisqu'un contrôleur peut expliciter les caractéristiques informelles de l'organisation à un autre contrôleur. Le contrôleur est moins isolé, bénéficie du **réseau de contrôleurs**, surtout lorsqu'il est seul sur son site.

Isabelle : *Avec les deux contrôleurs de gestion des autres sites, Ouest et Est 1, on a le même poste dans des sites différents. On s'envoie des mails sur des sujets. On s'envoie nos fichiers quand on fait un nouveau truc. On a beaucoup de contacts par mail, et pendant les coordinations contrôle de gestion, la contrôleuse de gestion Ouest, elle va venir un jour de plus pour venir avec moi sur le site, pour voir d'autres choses. Cela m'apporte quelque chose. Parfois, on à des points sur lesquels on se demande quoi faire, l'autre a peut-être des réflexions là-dessus, ou alors on y réfléchit ensemble, on a les mêmes sujets bloquants, des fichiers d'extraction de notre système d'infos, on se les prête, on les copie et on les adapte à notre site (juin 2013).*

Pour ceux qui travaillent sur le même site mais sur des périmètres différents, une **répartition informelle des tâches** peut survenir. Ainsi le responsable du contrôle de gestion travaille sur le même site que la contrôleuse opérationnelle. Lui-même a précédemment occupé ce poste. Certains aspects sont toujours gérés par le responsable, plus expérimenté en contrôle de gestion et doté de compétences techniques financières plus solides. Il existe également une barrière sur ce site concernant la compréhension de certains métiers. L'ancienneté vient l'atténuer.

Frédérique *: C'est moi qui devrait chapeauter ce bureau d'études au niveau contrôle de gestion. Quand il y a des analyses, les prix de revient, les analyses de marge c'est moi qui les fais, c'est moi*

qui les regarde. Mais ce que je veux dire c'est que ***la gestion même d'un projet, s'il y a un gros investissement*** *à faire ou s'il y a des projets,* ***d'abord c'est Damien qui est au courant bien avant moi et puis ça lui va bien et moi aussi****.*

J : *D'accord donc c'est une répartition informelle finalement ?*

Frédérique *: Voilà, et puis franchement je n'ai pas le temps de… Donc bon pour l'instant je ne mets quand même pas beaucoup mon nez au bureau d'études, je ne suis pas à l'aise pour comprendre. Je me cantonne à de temps en temps, j'ai un gars qui vient me dire : « le projet machin on en est où, qu'est-ce qu'on a dépensé ? » Bon ben voilà je lui sors ma petite analyse en disant voilà, ils ont dépensé tant de sous en achats, en ordre de fabrication et ça s'arrête là !*

J : Mais sur les grosses décisions amont, les « business plans » et tout ça ?

Frédérique : Alors là je laisse ma place *(septembre 2011).*

Ce soutien permet à la contrôleuse opérationnelle d'atténuer ses propres lacunes et d'apprendre. Nous avons noté, en ce sens, une progression technique financière de la contrôleuse opérationnelle entre septembre 2011 et mai 2013. Tout l'enjeu sur la durée est de parvenir à s'émanciper.

Frédérique : *Je suis plus rentrée dans l'analyse d'un compte de résultats site.*

J : *C'est toi qui l'a voulu ou c'est quelqu'un qui t'a dit, Frédérique : « il faut vraiment que vous voyez les résultats » ou c'est la nouvelle organisation ?*

Frédérique *:* ***Si j'avais voulu vraiment rester en dehors, je me serai appuyée sur Damien en disant : « je m'arrête là, point ». Mais l'accompagnement du directeur du site a appuyé là-dessus. Je me suis dit que ça ne peut que m'enrichir. C'était plus une appréhension et j'ai dépassé ça*** *(mai 2013).*

Pour autant, le fait d'être chapeautée présente un revers en termes de légitimation. Les opérationnels sur site citent plus spontanément Damien sur des sujets d'envergure, tels les gros investissements ou les projets, que Frédérique.

Gérard : *Quand on veut faire un retour sur investissement on se dit voilà j'ai 50.000€ à investir, je fais un retour sur 10 ans, est ce que c'est raisonnable ?*

J : *Donc vous allez voir qui alors quand c'est comme ca ?*

Gérard : ***Quand on a un gros coup comme celui là je vais plutôt voir Damien. Frédérique c'est plutôt les indicateurs****.*

Par ailleurs, les propos recueillis au sujet de Nicolas révèlent que la mauvaise image du **prédécesseur** d'un contrôleur peut s'avérer une arme à double tranchant. Elle peut rejaillir sur le contrôleur en poste et contribuer à sa délégitimation cognitive.

Stéphanie : *Je pense que Nicolas, clairement,* ***il a fait du mal à la fonction, à l'image de la fonction*** *parce que forcément quand on doute d'une personne qui est quand même très en vue parce qu'il présente les résultats de la moitié de la société. Et bien c'est important et s'il y a des erreurs c'est la fonction qui en pâtit et la crédibilité de la finance derrière […] Alors on essaye bien de rattraper. […]* ***Je suis d'accord pour dire que la fonction en a pâti****, maintenant il faut aussi se dire qu'on n'a pas un rôle facile et que lui il s'en est sorti comme ça et que d'autres s'en sortiront autrement (février 2012).*

En même temps, cette mauvaise image du prédécesseur fait bénéficier le contrôleur en poste d'un effet de contraste favorable. De plus, si un contrôleur a échoué, il est plus aisé de ne pas renouveler ses erreurs pour son successeur. **Une capitalisation d'expérience** entre en jeu.

Stéphanie : *Après je pense que pour gagner en crédibilité il y a aussi, moi je sais que Jacques quand j'étais responsable du site en contrôle de gestion, il m'a souvent appelée mais aussi pour court-circuiter parce qu'il n'avait pas de réponses de Nicolas (février 2012).*

Les **prédécesseurs**, dans la **transmission de leur poste**, constituent également une source de légitimité fonctionnelle.

Isabelle : *C'était l'ancienne contrôleuse de gestion du site Est 2 qui est partie sur le projet SAP. Elle est toujours sur le site la plupart du temps.* ***Il y a eu vraiment déjà un temps de recouvrement, et puis en plus quoi qu'il en soit, elle est toujours là, on discute*** *[…] C'est vrai que c'est bien parce qu'****on continue à bien échanger et en même temps on va continuer à travailler un petit peu ensemble*** *(février 2012).*

Ils peuvent également appuyer la candidature et soutenir leur successeur, s'il travaille déjà dans l'organisation.

Stéphanie : ***L'ancien contrôleur de gestion de la division connait bien Rémi et il m'a clairement recommandé aussi.*** *Il avait déjà travaillé avec lui donc il lui a reparlé de moi en lui disant que déjà il m'avait conseillé de postuler à ce poste-là quand lui-même est parti (février 2012).*

Les managers opérationnels

Les managers opérationnels constituent une source de légitimité essentielle chez Cel plus, du fait de la culture d'ingénieur dominante. Le degré de légitimation véhiculé par cette source dépend, à la fois du profil des **compétences** de ce manager, de ses **attentes** vis-à-vis du contrôleur, de son **pouvoir** dans l'organisation, des **actions entreprises pour légitimer** ce contrôleur, et de son **degré de soutien**.

- **Les compétences du manager opérationnel**

Chez Cel plus, le terme englobe les directeurs de division, les directeurs de site ou de zones géographiques et les responsables de service sur sites.

Un manager qui dispose de **solides connaissances en gestion** est un atout dans le processus de construction de légitimité du contrôleur. Il comprend son rôle, identifie l'apport de ses actions, et est à même de les évaluer. Il peut orienter le contrôleur vers des pistes de réflexion.

Damien : ***René est passionné par le sujet de la structure des coûts, on a beaucoup échangé là-dessus. Il est moteur sur le sujet dans SAP*** *(septembre 2011).*

Son **style de management** peut s'avérer légitimant surtout lorsqu'il accompagne son contrôleur de gestion, encore junior.

Isabelle : ***De plus, on a une relation, de manière plus informelle, un peu paternaliste, je suis quand même assez jeune, j'ai l'âge de son fils,*** *dans son management, avec ses équipes il n'est pas directif. Il a une manière de faire assez paternaliste. Par exemple il planifie un entretien, une petite réunion d'une demi-heure tous les mois pour faire un suivi de toutes les personnes qu'il manage en direct. C'est énorme car il a beaucoup de monde […]* ***On se sent suivie. Cela donne envie de répondre vraiment à cette personne qui vous suit et qui est à votre écoute*** *(juin 2013).*

L'**expertise métier** de ce manager est également déterminante pour apporter des informations et des orientations au contrôleur sur les résultats.

Stéphanie *: J'ai beaucoup travaillé avec le responsable de production en fait. On calculait les coûts de fabrication et je sortais les résultats. Après* ***ça dépend tellement des personnes, c'est-à-dire que cette personne-là, c'est quelqu'un qui connaissait bien son outil et en fin de mois il savait me dire : « moi je pense que les résultats ils seront un peu comme ça****. » Et ils étaient un peu comme ça.* ***Il avait l'intuition*** *(février 2012).*

- **Les attentes du manager opérationnel envers les contrôleurs**

La **valeur ajoutée,** accordée au rôle du contrôleur, est le reflet des attentes des managers. Plus les attentes sont fortes, plus le contrôleur peut saisir des sources de légitimité offertes par ces derniers.

Guillaume *: Alors moi* ***elle m'éclaire beaucoup sur un certain nombre d'analyses****, elle a besoin, elle accède à beaucoup, elle a beaucoup d'informations entre les mains, ce que je demande c'est qu'elle me les mette en forme, qu'elle me les rende faciles à exploiter, je veux pas des chiffres pour des chiffres. Quand elle fait ses modules de formations, on dirait un fichier Excel, je lui ai dit : «écoute, on a besoin de convaincre les gens, donc il faut quelque chose de simple à comprendre «. Donc, après elle a travaillé, elle l'a fait et y a pas eu de problèmes.*

Le risque de voir le manager déçu existe aussi en ce cas et les attentes peuvent alors s'avérer délégitimantes.

Rémi : *Pour moi c'est clair que c'est un élément clé de l'équipe de direction. Et c'est pour ça que je suis aussi exigeant sur ce qu'il doit y apporter. C'est pour ça qu'en fait,* ***il se fait assez souvent engueulé****, mais le précédent aussi donc ils ont l'habitude. Parce que c'est vrai que je ne suis pas très patient, parce que c'est un poste important je veux dire, c'est quand même je répète, c'est un peu la vigie.* ***Si la vigie ne voit pas arriver l'iceberg, ce n'est pas bon****. Et donc c'est un collaborateur très très proche.*

Cette déception peut s'expliquer en partie par le fait que le contrôleur est très occupé par la production d'indicateurs opérationnels. Pour autant, en termes de conseil et d'analyse, son apport semble plus limité, d'après certains interlocuteurs.

Jacques : *De manière générale, je crois qu'il y a un problème de gestion du temps chez les contrôleurs de gestion […] Donc je veux essayer de leur faire dégager du temps pour les aspects à valeur ajoutée. Aujourd'hui c'est ma priorité.* ***Essayer de leur faire dégager du temps pour qu'ils passent du temps avec les opérationnels****.*

- **Le pouvoir des managers opérationnels**

Les managers opérationnels sont des sources de légitimité d'autant plus importantes qu'ils bénéficient eux-mêmes d'un pouvoir dans l'organisation. Ainsi le contrôleur de gestion de la division DIT est rattaché fonctionnellement à un directeur de division qui n'est lui-même pas dans une situation stable.

Damien : *Nicolas est confronté à des directeurs de division, ça a changé en juillet, qui clairement font de la communication, et qui l'incitent à présenter des chiffres auxquels lui-même ne croit pas. […] Un nouveau directeur de division qui vient d'arriver mais qui n'a un contrat que de six mois, tu imagines le truc ! Voilà, son but est-il de s'assurer un CDI ou de faire progresser la boîte quitte à dire je suis sur un truc pourri ? (septembre 2011).*

A l'inverse, le rattachement a un directeur, comme René, qui dispose d'un pouvoir d'influence visible sur l'organisation, renforce la légitimité cognitive du contrôleur qui lui réfère.

Damien : ***C'est René, qui est aux opérations au sens large, qui chapeaute les opérations, le marketing, les études. En gros il a repris le périmètre des deux divisions d'avant*** *(mai 2013).*

Clairement, le responsable du contrôle de gestion privilégie cette source de légitimité sur toute autre, à juste titre puisque son soutien lui a permis d'intégrer le comité de direction.

Damien : ***Le comité de direction, le contrôle de gestion en fait partie.***

J : *Comment cela s'est passé, c'est toi qui l'as demandé ?*

Damien : *Moi, je l'ai demandé mais ce n'est pas parce que je l'ai demandé que je l'aie eu. Je l'ai demandé mais* **c'est René qui l'a l'imposé au final***. C'est très politique tout ça (mai 2013).*

- **Les actions entreprises pour légitimer le contrôleur**

Les managers que nous avons rencontrés sont tous des **prescripteurs** auprès des contrôleurs. L'exemple du directeur de site, qui préfère privilégier un indicateur et demande au contrôleur de pousser la réflexion sur ce sujet, est illustrant.

Guillaume : *Elle fait des indicateurs, ce n'est pas en place tout à fait mais elle s'en sert comme information. Mais l'année prochaine, je veux mettre en place, c'est-à-dire que je voudrais qu'on arrête, parce qu'il y a un frein à ça,* ***je voudrais qu'on arrête de me parler de temps de gamme et qu'on soit sur des coûts directs avec des coûts moyens****. Donc c'est elle qui mène ça, elle a travaillé, elle a intégré les frais de maintenance, les frais d'ateliers, les mètres carrés, etc.*

Ce même directeur de site incite le contrôleur à intervenir en réunion et à partager ses analyses, voire développer des sessions de formation.

J : *Qu'est-ce qui te légitime ?*

Frédérique : ***Guillaume fait beaucoup Le directeur de site fait beaucoup Le précédent directeur avait déjà entamé ça, c'est-à-dire, il était un peu demandeur, il commençait à demander un certain nombre de mises en place d'indicateurs****. C'est lui qui a tiré. Mais* ***Guillaume est encore plus demandeur et il veut, tu as bien vu ce matin, il insiste pour que de temps en temps j'aille en comité opérationnel exposer mes analyses, former les gens*** *(septembre 2011).*

A l'inverse, **l'absence de demande ou de commande** de la part d'un manager, ou pire, sa mise à distance, peut s'avérer délégitimante pour un contrôleur, qui doit alors chercher d'autres soutiens.

Stéphanie : *Quand on arrive en Chine et qu'on est déjà épuisé, que tout est nouveau et qu'il faut sortir un budget, c'était cauchemardesque de se prendre des gens comme ça,* ***dont on a l'impression qu'ils se moquent de vous, et qu'ils en ont rien à faire du budget et de nos préoccupations, c'était dur*** *[…]* ***La contrôleuse de gestion n'était pas du tout dans le budget. Le pouvoir était pris par les opérationnels qui ont tout fait****.* ***Je sais qu'avec lui*** *(en parlant du responsable de zone), c'est un peu…C'est juste que* ***je m'énerve****, entre guillemets. Je lui dis que* ***les choses ne sont pas normales de ne pas impliquer le contrôleur de gestion dans le budget*** *(juin 2013).*

Une autre action essentielle pour légitimer le contrôleur est de **l'intégrer dans les comités de direction, les réunions opérationnelles** sur site pour le faire rentrer dans les échanges et lui permettre de sensibiliser ses interlocuteurs aux sujets de gestion.

Guillaume : *Frédérique, avant, elle n'était pas du tout intégrée au groupe de pilotage site ou très peu, je ne sais plus très bien, moi* ***je suis conscient de cette problématique de l'homme contrôleur de gestion en retrait des opérations, donc je l'ai intégrée****. Et je l'ai intégrée, et donc au début je voyais qu'elle faisait plein plein de chiffres et puis je lui ai posé la question… ben tout ça, ça mène où ? […] Et puis* ***ça s'est enclenché parce qu'on a commencé à attaquer par la problématique des stocks qu'elle a présenté dans le groupe****.*

Un contrôleur qui participe à ces comités est d'ailleurs **perçu comme plus légitime** par les personnes qui y participent. Il accède à un statut d'interlocuteur fiable et reconnu. Le contrôleur dans ses réunions **devient visible**. Il montre son rôle, les finalités de son travail par sa seule présence et ses interventions. **Le manager par sa présence et son soutien,** lorsque le contrôleur expose ses analyses, conforte l'importance du propos auprès des opérationnels.

Enfin, le manager **met sous tension le contrôleur** pour l'inclure dans les débats, le mettre en avant.

Guillaume : *Donc voilà, j'essaye de la pousser de plus en plus, c'est quelqu'un qui arrive à exposer une situation alors bien sûr il faut l'impliquer et la soutenir. C'est clair qu'**à chaque fois, dans toutes ses réunions, je tiens à être présent pour marteler les principes de gestion**. Oui parce que déjà pour les coûts de possession l'autre fois, elle me dit : « c'est simple on peut le faire tout seul ». J'ai dit non non non, Frédérique. **Il faut qu'elle se montre, qu'elle soit présente, il faut qu'on sache que c'est elle le référent quand on parle de coûts, s'il y a des décisions** etc.… Donc elle l'a bien fait, à la fin sur les sorties diverses dans la réunion de ce matin. Elle a dit : « si vous avez un doute, si vous avez besoin de créer quelque chose et ben vous me sollicitez, vous sollicitez Guillaume ».*

- **Le degré de soutien aux contrôleurs**

Comment appréhender ce soutien et son impact sur la légitimité du contrôleur ? Certains révélateurs de ce soutien ont été mis en évidence par notre codage des récits. Tout d'abord la **proximité géographique** entre le manager et son contrôleur favorise l'échange, la sollicitation et l'enrichissement mutuel.

La **disponibilité** du manager, aux sollicitations du contrôleur, est une autre manifestation tangible de ce soutien. Il se manifeste notamment par la **confiance** dans le contrôleur et l'**échange réciproque** d'informations. Il transparaît également dans l'**écoute** du manager envers les propos du contrôleur. D'autres facteurs viennent renforcer ce soutien, comme le fait que le contrôleur ait été recruté par le manager opérationnel, ou tout au moins qu'il ait **validé ce recrutement**.

Isabelle : *On va dire déjà physiquement, avant j'étais au premier étage, à côté de lui, dans des bureaux ouverts. Puis son chef a changé et lui a dit qu'il aurait un bureau fermé mais au deuxième étage. Là, tout de suite, **il m'a dit que c'était important que je ne sois pas loin de lui. Du coup on échangeait beaucoup parce qu'on était à côté, en « open space », c'était le côté positif** donc il m'a dit : « **c'est mieux que tu montes d'un étage à côté de moi ». J'ai donc changé, mon bureau est à un mètre de la porte de son bureau** (juin 2013).*

Dans des relations abouties, le contrôleur et son manager peuvent être amenés à constituer un **tandem** sur plusieurs sujets. Ils avancent alors conjointement.

Extrait de la réunion "groupe de pilotage opérationnel" du 23 Septembre 2011 sur le site Ouest :
9h45 : Frédérique présente les sorties diverses qui s'élèvent à 425 000 Euros. Elle a rencontré les équipes opérationnelles au préalable pour valider ses chiffres. Après cette présentation, Guillaume prend la parole. Il explique, il insiste, il revient vers elle qui reste factuelle.

*J'ai l'impression **qu'ils se sont concertés avant et partagés les rôles de cette démonstration. Ils fonctionnent comme un tandem qui a théâtralisé sa présentation en vue de convaincre les opérationnels.***

Le tableau 33 synthétise les relations entre les sources de légitimité organisationnelle chez Cel plus et les natures de légitimité visées par le contrôleur de gestion.

Sources de légitimité organisationnelle	Légitimité fonctionnelle	Légitimité cognitive	Légitimité normative	Légitimité pragmatique
Attentes de la direction générale				
Implication dans la gestion de la direction générale				
Actions de la direction générale pour légitimer le contrôleur				
Entente entre le directeur financier et le contrôleur				
Soutien du directeur financier				
Vision de la gestion pour le directeur financier			Adhésion aux systèmes de valeurs des managers opérationnels	
Capacité d'animation et d'organisation de la fonction				
Objectifs assignés aux contrôleurs par la fonction				
Soutien de la fonction aux contrôleurs				
Pouvoir de la fonction dans l'organisation	Arbitrages budgétaires/ Structuration de la valorisation des coûts	Arbitrages budgétaires/ Embauches de contrôleurs		
Collaborateurs contrôleurs de gestion-réseau de contrôleurs		Clarifications des caractéristiques informelles de l'organisation		
Collaborateurs contrôleurs de gestion-répartition des tâches		Compétence plus avancée du responsable contrôle de gestion		
Prédécesseur				
Compétences du manager opérationnel				
Attentes du manager envers le contrôleur				
Pouvoir des managers opérationnels				
Actions du manager pour légitimer le contrôleur				
Degré de soutien des managers				

Tableau 33. Vision croisée des relations entre natures et sources de légitimité organisationnelles pour un contrôleur de gestion chez Cel plus

5.2.2 L'individu comme source de légitimité

A titre individuel, le contrôleur peut s'adosser à plusieurs sources pour tenter de construire sa légitimité. Ses **compétences** et sa **formation**, son **ancienneté** dans l'organisation, son **expérience** antérieure, ses **ambition**s, sont les principales composantes mises en évidence par notre codage.

Les compétences et la formation du contrôleur

L'**expertise** en **contrôle de gestion** paraît indispensable à la construction de légitimité du contrôleur, surtout lorsque ses collègues sont munis de solides connaissances gestionnaires. Savoir interpréter, décortiquer les chiffres permet d'être convaincant et crédible. Se poser en expert permet d'éviter les contradictions. Les légitimités qui peuvent en découler sont d'ordre fonctionnel et cognitif.

Isabelle : ***C'est au quotidien de savoir répondre, savoir ce qu'il y a derrière les chiffres****. Bon après du coup* ***ils ne remettent pas en cause une fois qu'on comprend le cheminement, une fois qu'on arrive à redérouler le raisonnement on va dire*** *(février 2012).*

Ainsi la **formation** la plus **appropriée,** dans la construction de légitimité, semble être celle de **gestion** chez Cel plus. Tous les contrôleurs, hormis Nicolas, sont issus d'écoles de commerce, ou de formations de gestion universitaires.

René : *Je pense que* ***Nicolas*** *qui est responsable du contrôle de gestion de DIT, qui* ***n'est pas un contrôleur de gestion de formation****, lui, qui* ***a été formé sur le tas, a beaucoup souffert****.*

Les **compétences informatiques** sont également des facilitateurs dans le succès des missions du contrôleur puisqu'elles lui procurent l'accessibilité des informations et une certaine rapidité dans la manipulation. La connaissance des ERP est fréquemment évoquée.

J : *l'ERP, les extractions Excel ? Tu fais des tableaux croisés, des trucs comme ça ?*

Frédérique : *Tout le temps je fais ça tout le temps, toute la journée. Je suis vraiment moi contrôleur de gestion, on va dire opérationnel (septembre 2011).*

L'investissement dans la maîtrise du fonctionnement, voire dans la structuration des outils informatiques est une source de légitimité pour le contrôleur. Toutefois, lorsque le contrôleur accède à un périmètre plus large, à de plus hautes responsabilités, il doit **accepter de ne pas maîtriser l'outil,** sous peine de se délégitimer par son manque de prise de recul**.** Il doit se

dégager des manipulations opérationnelles dans le système d'information, sous-traiter à ces équipes et maintenir sa légitimité par d'autres sources.

Damien : *Je ne fais pas des trucs sur le site,* ***je vais corriger des prix unitaires de stock quand je vois des anomalies dans le système****. Ca ne me déplaît pas fondamentalement […]* ***Je ne suis pas à trente-six mille pieds à donner des grandes orientations et à ne pas savoir concrètement dans le système ce que cela va donner*** *[…]* ***Je sais ce dont il s'agit, parce que je ne m'en suis pas coupé****. Ce sont des questions que je me pose parce qu'à la limite si demain, la boîte double de volume, tu es coincé dans le temps parce que* ***le temps que tu passes à faire ça, tu ne le passeras pas à faire ce que l'on attend de toi****. A un moment, il y a un point d'inflexion.* ***Tu es obligé de lâcher*** *[…]* ***Je pourrais très bien, dans SAP, manager le projet et mes besoins sans pour autant aller dans les programmes et savoir-faire.*** *Je suis un peu à la croisée des chemins (mai 2013).*

Le contrôleur qui s'avère incapable de sortir une information du système, **qui ne peut remonter à la source d'un écart, devient tributaire du service informatique**. Il se **délégitime** vis-à-vis de ce service, mais aussi auprès des managers opérationnels par sa non-maîtrise des systèmes.

Francis : *Autant pour moi on n'attend pas d'un contrôleur de gestion qu'il s'applique à faire lui-même tous ses indicateurs, on peut sous-traiter aux systèmes d'information. En revanche il faut qu'il ait suffisamment de* ***capacités pour lui-même prendre la main et faire l'analyse nécessaire puisqu'en fait, il faut qu'il ait une certaine indépendance par rapport à ça****. Ca lui apporte d'abord une autonomie, une crédibilité par rapport à une direction générale. Lorsque je vois arriver un contrôleur de gestion qui sort d'une réunion, les chiffres sont mauvais. Il y a une grosse bêtise quelque part, on lui demande pourquoi****. Il ne sait pas répondre, il arrive en catastrophe mais on fait autre chose là ! « Oui mais là il me faut la réponse tout de suite, tu ne te rends pas compte ! Tout le monde attend. On ne comprend pas*** *!» Non, je crois qu'il y a un minimum de choses !* ***Le contrôleur doit avoir une certaine autonomie****, doit relever le challenge c'est-à-dire qu'****il doit être capable de trouver quelques chiffres****.* ***S'il ne le fait pas lui, il passe par d'autres fonctions, d'autres personnes et il perd du temps. Pour moi il perd sa crédibilité****.*

Les capacités d'organisation du contrôleur de gestion s'avèrent également cruciales. Savoir s'extraire du détail, prendre de la hauteur sont des atouts dans la légitimation du contrôleur.

Stéphanie : *Plus j'avance, plus je pense que* ***ce n'est pas le trop précis qui est une bonne quête****. On a intérêt à avoir des idées générales sur des chiffres et des valeurs mais ce n'est pas la peine forcément d'être hyper sûr et d'avoir vérifié dans tous les détails cette information. L'****essentiel est d'être sûr que c'est globalement vrai mais pas forcément dans le détail****. Plus ça va, plus je pense qu'****il faut arrêter de passer trop de temps sur des détails*** *et plutôt passer du temps sur des choses plus fondamentales (mai 2013).*

Les **qualités comportementales** du contrôleur sont très souvent évoquées. Sa capacité à rester calme, lucide et sa curiosité, ainsi que son adaptabilité sont des pièces maîtresses. Son sens politique est également un atout précieux.

Isabelle : *Après il y a quand même des choses,* ***nous au contrôle de gestion, tout n'a pas à être dit dans le cadre de cette réunion****. Enfin typiquement sur le budget voilà, bien sûr qu'il y a des choses qui m'interpellent dans le budget mais tout n'a pas à être dit (février 2012).*

Savoir s'affirmer face aux opérationnels constitue une source de légitimité normative. Se faire respecter, ne pas se laisser contredire sur les chiffres sont des aspects incontournables du processus de construction de légitimité.

Stéphanie : *je sais qu'Isabelle, elle est arrivée en Octobre. Et c'est vrai* ***qu'elle a déjà gagné la crédibilité de tout le monde parce qu'en même temps, quand on est sûre de ce qu'on annonce et qu'on le défend, c'est aussi des éléments qui sont importants. Etre droit dans ses bottes****, c'est-à-dire on sait pourquoi on dit ça. Il y a des éléments chiffrés qui sont incontestables, et puis il y en a d'autres, c'est plus sur des options ou des visions de contrôle de gestion et là c'est plus discutable (février 2013).*

La **capacité de dialogue**, le **relationnel** du contrôle sont aussi fréquemment évoqués dans les récits.

Jacques : Si vous avez quelqu'un qui est très introverti, qui a un relationnel un peu difficile avec les gens, il y a un handicap quand même.

Enfin sa **faculté à obtenir des informations**, à aller solliciter, interroger les interlocuteurs est appréciée.

Guillaume : *Le contrôleur de gestion, il doit user une paire de chaussures tous les mois !*

Les **aptitudes intellectuelles** du contrôleur, au-delà de sa formation, peuvent constituer un atout précieux. Le contrôleur doit maîtriser les éléments techniques, comprendre les processus opératoires, avec rapidité, tout en faisant une synthèse. Les contrôleurs répondent inégalement à ces critères comme nous l'avons souligné en 4. (tableau 32). Le contrôleur de gestion, légitime de surcroît, peut espérer évoluer vers du management.

Jacques : *Souvent d'ailleurs on peut avoir* ***des gens très très capés dans ce type de fonction à un moment donné dans leur carrière, ou ça sert comme tremplin parce que justement c'est un poste où on voit beaucoup de choses.***

L'ancienneté du contrôleur dans l'organisation

Le contrôleur qui a déjà été en poste dans l'organisation peut bénéficier d'une légitimité antérieure, déjà préexistante chez ses interlocuteurs. Sa construction de légitimité sur son nouveau poste s'en trouve simplifiée.

Stéphanie : *Oui honnêtement je pense qu'on lui a plutôt soufflé mon nom ! Lui, il a juste de visu confirmé en discutant un peu que je connaissais à peu près le métier et que je connaissais la société et que relationnellement ça pouvait marcher, parce que c'est important aussi. Bon après je pense* ***qu'il s'est surtout basé sur ce qu'on lui a dit****. Je sais que j'ai travaillé avec le responsable des opérations de la division, qui lui je pense m'a recommandée. L'ancien contrôleur de gestion de la division connaît bien Rémi et il m'a clairement recommandée aussi. Voilà après, le directeur du site Est 2, j'ai travaillé avec lui et je pense que Rémi lui a demandé son avis. Le directeur financier, qui avait été mon chef, m'a recommandée aussi (février 2012).*

Les premiers mois, voire la première année, sont les plus délicats dans la construction de légitimité pour un contrôleur car il doit assimiler les processus de fonctionnement pour pouvoir réussir dans ses missions. L'ancienneté évite cette phase initiale.

Luc : *C'est-à-dire, au début, les 6 premiers mois, voire la première année, c'était plus : « on a besoin de faire telle analyse » et puis après c'était se débrouiller pour la faire, pour trouver avec qui on la fait etc. Oui et en fait pour finir,* ***c'est un peu comme un puzzle puisqu'on répond à des demandes assez mécaniquement finalement et après, en général, pour moi ça a été quand un process complet a tourné, donc c'est une année complète, on a une capacité d'initiative qui est beaucoup plus forte****.*

L'expérience antérieure avant de rejoindre l'organisation

Elle est très souvent évoquée comme source de légitimité pour les contrôleurs.

Les contrôleurs de gestion qui sont **passés par l'opérationnel,** dans d'autres structures, bénéficient d'un goût pour le dialogue avec le terrain, d'une certaine **aisance**, de **réflexes**, de **schémas organisationnels**, même si les contextes sont différents. Un exemple nous en est fourni par le parcours de la contrôleuse du site Est n°2 qui, en quelques semaines, appréhende les processus, en comparaison de l'ancienne contrôleuse du site Est n°1, Vanessa, qui a quitté le groupe, faute d'une compréhension des enjeux opérationnels.

Francis : *Si je prends Isabelle, elle vous le dira, mais j'ai l'impression qu'****elle est récente dans l'entreprise et son assimilation, me semble-t-il, vue de ma fenêtre est rapide****. Je ne connais pas exactement son histoire mais il me semble qu'elle n'a pas eu de difficultés.* ***En quelques semaines, elle a acquis la connaissance de l'entreprise, en fait les process clés.***

Une **inexpérience** en matière de contrôle de gestion opérationnel paraît à l'inverse délégitimante chez Cel plus.

René : ***Donc, il a été propulsé là dans le contrôle de gestion, sans avoir aucune expérience en la matière****, donc forcément* ***au début il a fait des erreurs et son image en a été ternie. En fait, il reste un peu marqué avec cette image. Nicolas souffre d'une image de quelqu'un qui n'est pas compétent, pas fiable.***

L'ambition du contrôleur de gestion

Les propres desseins du contrôleur sont de potentielles sources de légitimité. Ainsi **un contrôleur de gestion qui ne souhaite pas évoluer, qui se trouve en situation confortable** ou **chapeauté par un autre contrôleur ne va pas nécessairement chercher à se démarquer**. Il peut toutefois finir par choisir d'endosser ou **ambitionner de nouvelles responsabilités sur la durée**, surtout s'il dépasse ses propres craintes.

Frédérique : *Mais ce que je veux dire, c'est que la gestion même d'un projet, s'il y a un gros investissement à faire ou s'il y a des projets, d'abord c'est Damien qui est au courant bien avant moi et puis* ***ça lui va bien et moi aussi*** *(septembre 2011).*

21 mois plus tard…

Si j'avais voulu vraiment rester en dehors, je me serai appuyée sur Damien en disant « je m'arrête là, point ». Mais l'accompagnement du directeur du site a appuyé là-dessus. Je me suis dit que ça ne peut que m'enrichir. ***C'était plus une appréhension et j'ai dépassé ça*** *(mai 2013).*

Le tableau 34 synthétise les relations entre les sources de légitimité individuelles chez Cel plus et les natures de légitimité visées par le contrôleur de gestion.

Sources de légitimité individuelles	**Légitimité fonctionnelle**	**Légitimité cognitive**	**Légitimité normative**	**Légitimité pragmatique**
Expertise en contrôle de gestion				
Compétences informatiques				
Capacités d'organisation				
Aptitudes comportementales/ Capacités à s'affirmer/ Relationnel				
Faculté à obtenir des informations				
Capacités intellectuelles				
Ancienneté dans l'organisation				
Expérience antérieure				
Ambition du contrôleur				

Tableau 34. Vision croisée des relations entre natures et sources de légitimité individuelles pour un contrôleur de gestion chez Cel plus.

5.2.3 Les autres fonctions support sources de légitimité

La **qualité** est souvent mentionnée dans les récits que nous avons recueillis, dans ses similitudes et ses objectifs communs avec la fonction de contrôle de gestion, comme un partenaire. A titre d'illustration, le directeur du site ouest préconise que le contrôle interne soit mené par les deux fonctions. Sur ce site, une forte **coopération** existe entre la contrôleuse et la responsable qualité. Elles adoptent la **même démarche de pratiques gestionnaires** (coûts de non-qualité), ce qui fait de la qualité une potentielle source de légitimité pour les contrôleurs, d'ordre fonctionnel.

Frédérique : *Et puis la qualité a beaucoup fait changer les mentalités je pense, a beaucoup fait prendre conscience aux gens que produire pour produire c'est bien mais il faut savoir ce que ça donne et il faut essayer de maitriser un certain nombre de choses. Donc* ***je pense que ça a beaucoup été dans le même sens qu'un contrôle de gestion opérationnel*** *(septembre 2011).*

Les systèmes d'information sont également sources de légitimité. Les contrôleurs dans les faits sont, pour le directeur des systèmes d'information, ses collègues les plus proches chez Cel plus. Ils leur apportent des éclairages sur la structuration des outils, sur des dysfonctionnements de chiffrages. Les informaticiens leur fournissent des états et des indicateurs. Ils sont leur support principal dans l'architecture de l'information. Les deux métiers sont transversaux. La fonction système d'information est ici décrite comme un support à la légitimité fonctionnelle des contrôleurs.

Francis : *Je trouve beaucoup de similitudes en fait. Dans ma carrière, j'ai beaucoup passé de temps avec les contrôleurs de gestion. Tout simplement parce qu'ils ont besoin d'indicateurs, on génère des indicateurs, ils s'intéressent à l'intégrité des données, on a cette même préoccupation, on est très vigilant sur la sécurité, c'est une préoccupation qui est également celle des contrôleurs de gestion, pas toujours sous le même angle mais c'est la pérennité de l'entreprise, la sécurité des données, enfin sous un angle un peu différent mais ça reste les mêmes préoccupations. Préoccupations d'audit aussi, qu'est-ce qui dirige, comment on aurait pu contourner le système ? Comment on peut veiller à ces éléments-là ? Donc* ***ce sont des éléments qu'on partage, nous en tant que systèmes d'information et le contrôleur de gestion en tant que représentant de l'entreprise. Donc à mon sens il y a beaucoup de similitudes****, encore une fois transversales sur tous les métiers de l'entreprise.*

5.3 Stratégies de légitimation pour les contrôleurs de Cel plus

Pour décrire les stratégies de légitimation, nous nous sommes appuyée sur notre chapitre 1 (tableau 6) sur les types de stratégies de légitimation, d'après Bourgeois et Nizet (1995) ainsi que sur les types de stratégies identifiées dans la littérature sur le contrôleur de gestion (chapitre 2, tableau 18). Nous avons enrichi cette catégorisation.

D’une manière générale chez Cel plus, les contrôleurs usent de stratégies essentiellement à l’intention des managers opérationnels.

Stratégie rationnelle

Nous avons identifié des **stratégies de type rationnel**. Elles se manifestent par des tentatives de **responsabilisation des opérationnels sur les dépenses**, sur les conséquences financières de leurs pratiques opérationnelles. Ces stratégies, si elles visent les opérationnels, sont soutenues par les managers de site. Il s’agit de se légitimer en faisant adhérer les gens du terrain aux normes du contrôle de gestion, en s’adossant à des outils rationnels (chiffrages des coûts et des gaspillages).

Stéphanie : *Il fallait leur amener un peu de rigueur, essayer de les former à faire les choses correctement, précisément. Et pour eux ce n’est pas important non plus. On essaye de leur expliquer l’intérêt d’être précis et juste. Et ça je pense que ce rôle-là il est important.* ***Il faut qu’on travaille avec les gens qui sont dans l’entreprise. Parce qu’ils ne sont pas financiers, n’empêche que c’est eux qui nous font gagner de l’argent. Si eux ils se plantent, c’est sûr qu’on perd de l’argent, c’est sûr que l’entreprise perd de l’argent****. Donc ils ont un rôle fondamental, dans le résultat financier, mais il faut les amener à nous donner les bonnes informations et qu’elles soient précises, parce que pour eux, voilà l’adéquation entre la charge et le stock ils ne comprennent rien à ça. Enfin je veux dire ils n’ont pas le réflexe de se dire : « ben ça on l’a payé, on l’a pas payé, on l’a enregistré en comptabilité ou pas». Pour eux c’est des notions qui ne comptent pas (février 2012).*

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle				●	●			●	
Légitimité cognitive									
Légitimité normative									
Légitimité pragmatique									

Figure 32. Stratégie rationnelle

Stratégies de compétences

Une deuxième stratégie identifiée est la **stratégie de compétence**. Ainsi, s’affirmer en **expert en** contrôle de gestion ou dans des domaines financiers pointus revient à se légitimer par cette stratégie, en **se faisant reconnaître par l’évaluateur comme supérieur techniquement parlant**. Valider les chiffrages des opérationnels relève de la même stratégie.

Brigitte : *Autre cas finalement ou j'ai été amenée à prendre l'avis du contrôle de gestion, c'est lorsque nous sommes dans des situations concurrentielles importantes, et comme je vous le disais, pour obtenir l'affaire, il fallait descendre en dessous de notre prix de revient pondéré. Il ne faut pas raisonner que sur l'affaire, on peut raisonner à marges contributives et c'est là que le contrôleur de gestion dit : « ben dans le cas de ce produit-là, tu peux aller jusqu'à un prix de revient pondéré-20% ou -10% ».*

Maîtriser les outils ERP, les extractions, **connaître les systèmes de valorisation des coûts**, sont d'autres exemples de stratégies de compétence. Cela peut s'assimiler à acquérir des connaissances différenciatrices en gestion vis-à-vis de la plupart des acteurs de l'organisation.

Damien : *Je pense que **j'ai toujours eu une certaine légitimité parce que je savais faire les choses. Je ne suis pas à trente-six mille pieds à donner des grandes orientations et à ne pas savoir concrètement dans le système ce que cela va donner**. La gestion site qui fait une remarque sur une zone Movex, tel ou tel « query », je sais ce dont il s'agit (mai 2013).*

Déléguer les tâches subalternes à moindre valeur ajoutée relève aussi d'une stratégie de légitimation par l'affirmation de sa supériorité technique.

Damien : *Pour moi, chiffrage, budget c'est dans la routine ! Evidemment, la pierre de base, c'est les sites, donc c'est d'autres personnes, et moi je suis à un niveau... Enfin, je donne le cadrage et je consolide ce qui remonte. **Je ne fais pas le budget des sites. Pour moi, ça fait partie de la routine** (septembre 2011).*

Enfin **maîtriser les processus opérationnels** témoigne d'une stratégie de compétences. L'objectif ici est d'être évalué comme « supérieur » aux autres contrôleurs de gestion dans la compréhension des sujets opérationnels. Ce type d'approche relève aussi d'une stratégie de mise en coïncidence des normes vis-à vis des opérationnels, comme nous le verrons un peu plus loin.

Frédérique : *Les **coûts de non qualité, pareil, je peux descendre à la référence**, dire : « ouhlala, qu'est-ce qu'il s'est passé » ? Je peux aller poser la question à la personne qui a l'information. Que ce soit le responsable ou pas (septembre 2011).*

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle					●	●	●	●	●
Légitimité cognitive					●	●	●		●
Légitimité normative									
Légitimité pragmatique									

Figure 33.**Stratégies de compétences**

Stratégies de mise en coïncidence des normes ou de conformité

Les stratégies qui ont été relevées dans cette étude visent à réconcilier les normes partagées entre le contrôleur et ses interlocuteurs opérationnels.

Ainsi, nous avons identifié des stratégies où le contrôleur cherche à développer une **relation dans laquelle hommes de terrain et contrôleurs en sortent bénéficiaire**s. Damien qualifie cette stratégie de « business partner », ce qui rejoint pour partie nos résultats de l'étude exploratoire (figure 25). **Le partage et l'échange d'informations** sont les moteurs de cette relation.

J : *Qu'est-ce-que tu entends par « business partner » ?*

Damien : *c'est-à-dire que ce soit sur des projets opérationnels, commerciaux, marketing, R&D, le management de la division dans son ensemble, j'ai un rôle de conseil parce qu'il y a toujours des aspects économiques […]* ***Louis, sur les opérations, ce sont des discussions très ouvertes, je pense que quand tu en arrives là, que t'es pas juste le gars qu'on sort de sa boîte quand il faut faire un « business plan », on a dépassé ce cadre-là*** *(septembre 2011).*

Favoriser le travail conjoint avec les opérationnels semble être une déclinaison de cette stratégie efficace pour avancer dans cette construction d'une vision commune.

Stéphanie : *Oui, je pense que le contrôleur est perçu comme un expert, c'est-à-dire les chiffres auxquels on ne comprend pas toujours grand-chose, ça existe pour certaines personnes. Parce qu'il y a quand même des ingénieurs, la R&D, alors quand ils arrivent, quand on leur parle de certaines choses […]* ***J'entends encore : « oui vous les chiffres… ». Tant qu'on n'a pas travaillé ensemble, on apparaît vraiment comme sur notre planète avec nos chiffres. Mais comme je leur dis, chacun est sur sa planète aussi, mais à chacun son métier et donc forcément ce que font les autres, nous on n'est pas capable de le faire et inversement. Mais à partir du moment où on a commencé à travailler ensemble je crois qu'on se comprend*** *(février 2012).*

Le contrôleur, pour faire coïncider ses normes avec celles des opérationnels, devient parfois le **traducteur** entre les données du terrain et leur correspondance chiffrée.

Stéphanie : *Ce que j'avais l'impression d'apporter à ce moment là, c'est expliquer des notions très finance, c'est-à-dire les résultats, les expliquer. Donc il y a des notions un petit peu compliquées à comprendre pour… Parce que mes interlocuteurs, même le directeur du site, bon le contrôle de gestion des chiffres ce n'est pas franchement leur truc, il était plus un commercial. Et en fait moi je sentais mon utilité à expliquer pourquoi on n'avait pas forcément ce à quoi il s'attendait ou pourquoi le mois avait été compliqué […] Donc* ***on essaye de traduire en langage courant ce que nous on a en analyse, en financier. On a tous notre langage et voilà il faut se mettre à la portée des gens****. Je trouvais que c'était important de faire nos analyses et d'expliquer pour que tout le monde comprenne, c'est comme ça que je voyais beaucoup mon poste (février 2012).*

Cela peut supposer également de **maîtriser** ou de **comprendre** à minima **les processus opérationnels** pour pouvoir construire le dialogue et faire les liens entre les deux univers. Le

contrôleur décline cette stratégie en faisant preuve, entre autre, d'**empathie et d'écoute** vis-à-vis des opérationnels.

Isabelle : *Après, c'est de leur montrer qu'on est* ***à l'écoute de leurs remarques*** *(juin 2013).*

La **valorisation du travail des opérationnels** est une déclinaison observée de cette stratégie.

Stéphanie : *Partir du principe qu'ils veulent bien faire et comprendre que pour eux ce n'est pas aussi important que pour nous et donc il faut essayer de se mettre à leur portée et pas leur faire comprendre qu'ils sont faibles en gestion. Voilà que c'est important, parce que pour eux ce n'est pas important la gestion. Et ce n'est pas ce que je leur demande,* ***je leur demande juste un terrain d'entente pour que ce soit acceptable et j'essaye de leur expliquer pourquoi*** *(février 2012).*

Enfin, l'**humilité** face à certaines discussions ou aspects opérationnels qui échappent à la compréhension du contrôleur peuvent constituer une stratégie de conformité, pour un contrôleur récemment en poste dans l'organisation, ce que Bessire (1995) qualifie de stratégie de repli.

Jacques : *Si on n'a pas l'idéal d'essayer de comprendre le « business », de beaucoup écouter, d'être curieux, on n'a pas cette légitimité, et d'ailleurs moi je recommande d'être passif tant qu'on n'est pas capable de rentrer dans le sujet.* ***Si on n'est pas capable de rentrer dans le sujet il vaut mieux se taire, il vaut mieux écouter. Pour un junior c'est impossible d'entrée de jeu. Mais il y a des juniors qui très rapidement, après deux ans, y parviennent****…*

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle				●	●				
Légitimité cognitive									
Légitimité normative				●	●			●	
Légitimité pragmatique									

Figure 34. Stratégies de mise en coïncidence des normes

Stratégie d'autorité

Elle consiste à **faire accepter, par le contrôleur, son autorité décisionnelle à ses interlocuteurs**. Ainsi l'exemple du responsable du contrôle de gestion qui réussit à faire retarder le lancement sur la zone Amérique de SAP, dans la mesure où il a la conviction que des pertes opérationnelles en résulteraient, relève de ce type de stratégie. Le contrôleur espère également pouvoir convaincre ses interlocuteurs de modifier le chef de projet SAP en interne.

Damien : *Ce chef de projet avait une communication très positive et aussi bien moi, de mon côté, avec la responsable « costing » SAP, qui dépend de moi, à la fois par le retour que j'avais d'elle sur le terrain au sein des équipes SAP et la présidente de Cel plus USA, son retour à elle, en tant que hiérarchique de tous les acteurs USA, on avait une image diamétralement opposée. Les gens disaient : « on ne nous écoute pas, nos besoins ne sont pas pris en compte, on essaie de nous amener une solution qui ne va pas fonctionner ». Donc, non écoute des besoins et surtout non avancement. Il y a plein de domaines qui ne sont toujours pas testés, on était rendu en novembre alors qu'on aurait dû commencer le « training ». Il y avait un tas de domaines qui n'avaient pas été testés […] Et donc il y a eu une petite révolte interne autour du lobbying mené par la présidente USA et par moi, qui a abouti, dans un premier temps, au décalage au 1er avril et maintenant au 1er octobre. […]* ***Quand on a levé la main pour dire : « on va dans le mur », ça a été écouté. Pour moi, cela montre que le contrôle de gestion a cette légitimité chez Cel plus qui fait qu'on n'ignore pas son avis. Cela n'a pas toujours été le cas, le contrôle de gestion n'était pas seul, les opérationnels y sont allés aussi, cela a renforcé le poids de ses arguments****. Le projet SAP en est là aujourd'hui […] Ce chef de projet est un informaticien. Toutes les objections opérationnelles, il ne les entendait pas vraiment. Il ne les entend toujours pas vraiment parce que la bataille n'est pas finie. Aujourd'hui on a un report au 1er octobre, donc on s'est acheté du temps mais les comportements n'ont pas vraiment bougé.* ***Mon combat aujourd'hui est de faire changer le chef de projet*** *(mai 2013).*

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle									
Légitimité cognitive				●	●	●		●	
Légitimité normative									
Légitimité pragmatique									

Figure 35. Stratégie d'autorité

Stratégies de service

Le contrôleur vise à se légitimer en **œuvrant uniquement dans l'intérêt de son évaluateur** (légitimité pragmatique). Ainsi, c'est **en se focalisant sur le service rendu, sa rapidité et sa qualité que le contrôleur espère se démarquer**. Les aspects chiffrages, pour la fonction de contrôle ou la direction financière, passent au second plan. Les visions synthétiques sont prépondérantes sur une logique comptable de précision.

Jacques : *Lorsqu'il y a des questions d'outils, de process, de simplifier, c'est-à-dire avoir un bon compromis entre le chiffre tout de suite et le chiffre précis. Vous connaissez l'expression,* ***il y a des gens qui préfèrent un chiffre tendanciellement correct aujourd'hui plutôt qu'un chiffre exactement faux dans une semaine. Il y a une question de réactivité aussi. C'est tout ça qui fait le service, donc c'est un métier de service, et la légitimité on l'acquiert si le service est bon****.*

La stratégie qui consiste à **délivrer aux opérationnels des informations analysées, lisibles, directement exploitables**, participe à conforter sa légitimité.

Francis** : Mais je crois qu'**un contrôleur de gestion qui est capable d'apporter cet éclairage de visibilité, de lisibilité des données, ce n'est pas du tout facile mais c'est effectivement… Je suis persuadé qu'il ne sera pas mis sous pression.

Le contrôleur s'oriente, dans une stratégie de service, par du **conseil** auprès des managers opérationnels notamment.

***Isabelle :** **Apporter aussi des nouvelles choses.** Voilà lui il avait une vision. Il dit : « non mais moi ça m'embête de tout calculer, je voudrais un coût marginal ». Alors je dis « attention de prendre un coût marginal, vous n'allez pas couvrir vos coûts fixes. » Mais en même temps il avait besoin de quelque chose, ce que je comprends parce qu'en fait, si on est en période de faible activité, mécaniquement on présente des taux de plus en plus chers, et en même temps du coup comme on est cher, on n'amène pas d'activité, donc c'est un peu un cercle vicieux. Donc je lui ai dit : « à ce moment-là, plutôt que de prendre un coût marginal, on peut voir la capacité maximum de production on va dire des équipements, et plutôt partir sur ça, ce qui fait qu'on neutralise la sous-activité, ça vous permettra d'avoir des coûts plus attrayants, tout en prenant toutes vos charges ». Donc voilà des idées comme ça, des choses, et je pense que c'est comme ça qu'on construit une image (février 2012).*

Cette stratégie l'amène à se rendre **disponible** pour les opérationnels, même pendant le processus de reporting.

***Frédérique :** Gérard est en cours de commande de nouveaux outillages chez des fournisseurs. **Il est venu me demander ce matin, alors que je suis en pleine clôture, de venir dans une réunion 15 minutes pour l'aider. J'y suis allée quand même et j'ai perdu 15 minutes. Mais bon j'essaie d'être disponible et de les aider** (mai 2013).*

Il se démarque également en étant capable d'**anticiper** le futur proche grâce aux informations dont il dispose. Il joue en quelque sorte le rôle de **visionnaire**.

***Francis :** Il a un rôle de conseiller aussi. Il doit guider, conseiller et il s'enrichit en fait des données qu'il a, qu'il capte et il doit arriver à aider l'entreprise à se projeter dans le futur.*

Cette stratégie de service peut enfin se manifester lorsque le contrôleur devient **force de proposition**. Ceci renforce la **confiance** du manager opérationnel.

***Guillaume :** **C'est aussi le contrôleur de gestion qui se crée son poste, qui se crée son importance**, parce que si, quand je lui demande un truc, et que je vois qu'elle sort des trucs complètement tordus et qui tiennent pas la route, qu'elle ne sait pas où aller les chercher, c'est foutu ! Moi, au bout d'un moment, j'ai plus envie. En même temps, **elle me propose des trucs intéressants, donc je sais que je peux faire confiance**, ce n'est pas le cas partout.*

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle				●	●		●	●	●
Légitimité cognitive									
Légitimité normative				●				●	
Légitimité pragmatique				●			●	●	

Figure 36. Stratégie de service

Stratégies de manipulation

Le contrôleur essaie de construire sa légitimité en cherchant à influencer, voire modeler l'environnement pour créer un contexte plus favorable.

Ainsi le contrôleur, qui **manipule ses interlocuteurs** de manière à s'assurer **une marge de manœuvre,** est dans cette logique. Particulièrement, un contrôleur qui présente des chiffres surestimés pour pouvoir s'assurer, après négociation avec les opérationnels, d'arriver au résultat qu'il envisage d'atteindre.

Stéphanie : *Après, la façon de présenter les choses est très importante dans le fait de les faire accepter ou pas. On ne le présente pas comme un résultat certain, on le présente comme un projet, comme une base de discussions,* ***tout en ayant blindé nos chiffres*** *et du coup, sur tous les arguments qu'on peut recevoir, ils disent : «ça ce n'est pas vrai ». Donc, dans la façon de le présenter, on dit : « on en discute » et néanmoins on est prêt, sur des arguments qu'on connaît d'avance, à revenir dessus, et* ***on a de la marge de manœuvre dans nos résultats eux-mêmes*** *(juin 2013).*

Le contrôleur qui **oriente les décisions, en présentant ses chiffres** d'une certaine manière, use de ce type de stratégie. Cette dernière est qualifiée d'inconsciente pour l'une des contrôleuses site, mais il semble inévitable qu'un chiffrage porte l'interprétation de celui qui l'a réalisé.

Isabelle : ***C'est évident que dans toute présentation de chiffres, la manière de les présenter est très influente sur les décisions qui sont prises****. C'est presque de l'ordre de l'inconscient. C'est évident que la manière de présenter les choses, que de dire : « ah ben ça moi je considère que c'est du coût variable et ça c'est du coût fixe »,* ***tout cet arbitrage, à un moment donné, il a énormément d'impact ensuite sur la manière de décider****. Donc quand même, même si on n'est pas des conseillers au sens vraiment décisionnel, c'est vraiment important de l'avoir à l'idée toujours, c'est que quand même les décisions sont prises bien souvent par rapport à des analyses chiffrées produites. Et du coup ça reste quand même une manière d'influer sur les décisions ou pas, et c'est pour ça qu'il faut être vigilant dans la manière de présenter les chiffres (février 2012).*

Vendre son apport auprès des opérationnels, **communiquer sur sa valeur ajoutée** est aussi une déclinaison de stratégies de manipulation de son environnement. Cette stratégie vise à modifier l'image du contrôleur.

Isabelle : *C'est au contrôle de gestion de proposer des outils quand même qui soient assez standards pour déjà ce genre de choses. Voilà ça peut être de proposer déjà un outil référent de calcul qui permet de standardiser un peu les approches. Après il y a d'autres choses, c'est par exemple sur les stocks il y a des choses qui ont été faites mais qu'il faut continuer à faire.* ***D'être moteur justement dans ces réunions, de présenter tout ce qu'on fait sur les stocks, les analyses, pour susciter un peu, pour interpeller un peu les gens, et quitte à ce qu'ensuite ils reviennent vers nous et qu'ils aient cette vision finance de ces stocks et de cette gestion des stocks****. Bon après voilà, c'est participer à des animations et puis présenter soit des outils pour les gens, soit les sensibiliser. Ca peut être deux fois par an, présenter un petit retour sur toute la situation niveau stocks, les « scraps », les provisions, ce qu'on fait, tout ça (février 2012).*

Le contrôleur a donc recours à de la **pédagogie** en matière de calculs de coûts et de gestion pour faire évoluer les schémas cognitifs de ses interlocuteurs.

Guillaume : *Je la vois beaucoup sous l'angle de l'éducateur,* ***formation, éducateur****, la contrôleuse de gestion, parce que si elle m'envoie un tas d'informations à moi, que je ne sais pas les interpréter, les recouper, on ne va pas en faire grand-chose. Alors d'une part, pour moi et puis d'autre part pour les gens, c'est-à-dire qu'on n'arrivera pas à sensibiliser à l'histoire des coûts de possession, les stocks, etc.…* ***Si on ne touche pas un maximum de personnes, on y arrive pas, si on pense que c'est juste les managers de rang un qui vont traiter le truc, on peut leur dire dans l'heure qui suit, ils ont oublié****. Ils vont y penser pendant une semaine mais ils auront rien fait auprès d'eux. Donc là, y a aussi l'****aspect transversal du contrôleur de gestion, tout comme l'homme qualité qui doit s'infiltrer un petit peu dans toutes les couches et puis passer un certain nombre de messages****.*

Le contrôleur essaie de **convaincre** pour faire accepter les changements en termes de pratique de gestion, et inciter les opérationnels à utiliser les outils de gestion.

Damien : *Par contre, j'ai l'intention de m'impliquer fortement dans la diffusion de la bonne parole pour expliquer le passage aux coûts standards parce que techniquement avant on faisait A+ B maintenant on fait A+C, c'est mathématique.* ***Il faut emporter l'adhésion****. Je sens que ce truc, il va falloir convaincre… (septembre 2011).*

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle				●			●	●	●
Légitimité cognitive				●			●	●	●
Légitimité normative				●				●	
Légitimité pragmatique									

Figure 37. Stratégies de manipulation

5.4 Entraves à la légitimation des contrôleurs de Cel plus

Les contrôleurs rencontrent plusieurs entraves à leur légitimation lorsqu'ils mettent en œuvre des stratégies de légitimation. Certaines sources peuvent s'avérer délégitimantes chez Cel plus, comme nous l'avons précisé en 5.2.

Le codage de nos récits a permis, à plus forte raison, de mettre en évidence des entraves à la légitimation du contrôleur. Ainsi une stratégie de légitimation, mise en œuvre par le contrôleur, peut se trouver bloquée ou gênée par des obstacles organisationnels.

Le premier obstacle, que nous avons relevé, est la **présence de concurrents internes.** Dans notre cas, il s'agit d'autres fonctions de l'organisation. Ainsi le **cas du responsable des systèmes d'information** fournit une illustration. Il revendique la « paternité » de la remise en cause du système de valorisation des coûts chez Cel plus (passage aux coûts standards), alors que d'après le responsable du contrôle de gestion, la réflexion provient de lui-même et du responsable organisationnel.

Francis : *Et l'idée qui était d'abord poussée par le système d'information**, que je poussais fortement,** c'était de changer le mode de valorisation et de revenir à un mode coût standard assez classique. Qui présente l'avantage d'être plus classique comme méthode, c'est-à-dire de ne pas nécessiter de développements spécifiques sur l'ERP.*

Les **managers opérationnels** s'avèrent aussi potentiellement des concurrents internes des contrôleurs, notamment dans la production d'informations. Ainsi nous avons déjà mentionné le cas du directeur des opérations, ex-division DIA, qui établit ses propres extractions. En soi, la démarche n'est pas contradictoire avec le rôle du contrôleur qui instille les méthodes de gestion auprès des opérationnels. Le directeur de production du site Ouest fournit ses propres analyses et indicateurs. Ce qui en revanche entrave la légitimation du contrôleur est l'absence de rebouclage et de contrôle entre opérationnels et contrôleurs. Des indicateurs aux valeurs différentes sont susceptibles d'être diffusés. La réconciliation peut s'avérer délicate.

Frédérique : *Parfois ça a été long. Avec Gérard, ça a bien duré un an et demi, deux ans avant que… **Parce qu'on était arrivé à une situation difficile où lui sortait des chiffres et moi j'en sortais d'autres**. Et je me souviens **le directeur de site précédent nous disait : « mais je ne veux qu'un chiffre !»** Oui mais moi je te donne celui-là, et moi je te donne celui-là. Donc ça a été long, on a fait réunion sur réunion, et pourquoi on ne trouve pas pareil. Ca a été constructif quand même, il fallait… lui ne voulait pas lâcher, moi je ne voulais pas lâcher et on a réussi à matcher. **Maintenant on n'en sort plus qu'un** […] Maintenant il n'y a plus aucun problème. **Il voulait comprendre pourquoi moi je ne sortais pas des chiffres identiques aux siens. Donc il tenait à ces chiffres. Maintenant on est arrivé à quelque chose** (septembre 2011).*

Le partage de poste pour un contrôleur peut s'avérer un deuxième obstacle à la légitimation auprès de certains interlocuteurs.

En effet, le contrôleur qui se partage entre responsabilités de fonction et de division se voit suspecté par les membres de l'autre division de parti pris. Etre à la fois responsable au niveau d'un groupe et partie prenante dans un périmètre donné peut donc s'avérer handicapant dans la construction de légitimité.

Stéphanie : *Mais la difficulté c'est que par exemple, Damien, il a des relations avec des gens qui sont dans la division qui sont historiques et qui sont quand même empreintes de guerre entre divisions et donc si je prends le soutien de Damien,* ***j'allais dire officiellement on va me dire : « ouais mais Damien c'est DIA…*** *» […] Donc malgré tout, même si je suis assez fondamentalement convaincue qu'il est capable de passer au dessus de ça, il y a plein de gens dans la division qui sont convaincus à vie du contraire. C'est-à-dire qu'il y a un historique de relations qui fait que voilà.*

Enfin, un dernier obstacle à la construction de légitimité provient de la **technicité et de la complexité des processus opérationnels**. En effet, appréhender les processus de production des produits, et comprendre les processus de recherche et développement, connaître les problématiques d'achats et de transferts inter-sites, ne s'acquièrent pas aisément. Ainsi le cas de la contrôleuse opérationnelle, pourtant issue de la gestion de production, et présente depuis 9 ans dans l'entreprise, illustre cet obstacle dans la mise en œuvre des stratégies de légitimation des contrôleurs. Maîtriser les processus opérationnels s'avère parfois un objectif inatteignable.

Frédérique : ***Je ne mets quand même pas beaucoup mon nez au Bureau d'études, je ne suis pas à l'aise, enfin oui, la barrière technique.*** *Je me cantonne à de temps en temps, j'ai un gars qui vient me dire : « le projet machin on en est où, qu'est-ce qu'on a dépensé ? » Bon ben voilà je lui sors ma petite analyse en disant voilà ils ont dépensé tant de sous en achats, en ordre de fabrication****, je leur fais une petite analyse mais c'est succinct et ça s'arrête là*** *(septembre 2011).*

5.5 Les trajectoires de construction de légitimité des contrôleurs

A partir de notre analyse des divers profils de contrôleurs et des dissonances sur leurs rôles (tableaux 31 et 32), nous avons mis en évidence plusieurs trajectoires de construction de légitimité. Elles se dessinent en fonction des réponses des interlocuteurs aux stratégies de légitimation mises en œuvre par les contrôleurs, et les obstacles organisationnels rencontrés.

Les contrôleurs de gestion, dotés d'un cursus de gestion complet, et d'une ancienneté conséquente dans l'entreprise, s'appuient en premier lieu sur leur expertise financière et en contrôle de gestion ; ainsi que sur leur connaissance des schèmes informels organisationnels (Damien et Stéphanie). Leur légitimité est d'abord fonctionnelle auprès de la fonction de contrôle et des équipes financières, mais aussi des opérationnels. Ils sont identifiés, admis, reconnus sur les sujets de budget, de calculs de coûts, de chiffrages d'investissement et de projets, du fait de leur long parcours au sein du groupe.

La direction financière, paradoxalement, et la direction générale s'avèrent toutefois délégitimantes dans leur progression (cercles rouges dans notre schéma).

Ils construisent leur légitimité, dans un deuxième temps, en s'adossant aux managers opérationnels, par un référentiel cognitif. Grâce à leur maîtrise des processus, leurs capacités comportementales et leurs qualités intellectuelles, ils parviennent à être évalués légitimes sur une base cognitive. Dans un troisième temps, du fait de leur dialogue renforcé avec les managers, ils obtiennent une légitimité normative auprès de ces derniers. Ils finissent, du fait du soutien des managers opérationnels proches de la direction, par obtenir de la légitimité auprès de la direction générale sur le référentiel cognitif. Nous avons dénommé ces contrôleurs « **aguerris** » du fait d'une trajectoire longue et comportant des obstacles à la légitimation.

La figure 38 illustre ce type de trajectoire de construction de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle	1	1	1	1	1	1	1		
Légitimité cognitive			4	2			2	2 4	2
Légitimité normative				3				3	
Légitimité pragmatique									

Figure 38. Trajectoire de légitimité : le contrôleur "aguerri"

Une deuxième trajectoire de contrôleurs se dessine. Isabelle est dotée d'une formation élevée en gestion et d'une expérience antérieure dans d'autres groupes. Elle est encore récente dans

l'organisation, mais plus vraiment junior. Elle s'adosse dans un premier temps à la fonction de contrôle de gestion, qui fournit un cadre de légitimité fonctionnelle. Dans le même temps, elle s'appuie aussi sur les managers opérationnels pour obtenir ce référentiel de légitimité. Elle a à son actif une bonne connaissance du métier de contrôleur et un fort potentiel de développement de carrière. Elle assimile notamment rapidement les processus métiers (capacités intellectuelles propres). En s'appuyant sur ses capacités comportementales, elle privilégie les demandes et requêtes des managers opérationnels, ce qui lui fournit une légitimité d'ordre pragmatique. Enfin, elle est reconnue légitime du point de vue cognitif par la fonction de contrôle de gestion, notamment par les évaluations positives des opérationnels que les autres contrôleurs de gestion entendent. Des missions plus larges comme l'audit d'une filiale étrangère ou le contrôle de gestion d'une filiale lui sont confiés. Nous avons qualifié ce contrôleur de : « **à fort potentiel** ».

La figure 39 illustre ce type de trajectoire de construction de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle	1			1	1			1	1
Légitimité cognitive	3							3	
Légitimité normative									
Légitimité pragmatique				2				2	

Figure 39. Trajectoire de légitimité : le contrôleur à fort potentiel

Un troisième parcours de légitimité se distingue (Frédérique). Il s'agit d'un contrôleur de gestion issu du « terrain » et doté d'un niveau de formation en gestion de type BTS. Il s'est d'abord adossé au manager opérationnel auquel il est rattaché. Persévérant, besogneux, capable de naviguer dans les outils informatiques « maison », il a construit une légitimité d'ordre cognitive en uniformisant les indicateurs et en apportant des éclairages aux opérationnels sur la base d'un dialogue franc bilatéral. Il s'appuie, pour ce faire, sur ses connaissances du métier, puisqu'il a eu une expérience « terrain » dans le passé. Encouragé et stimulé par leur manager opérationnel, il développe des capacités comportementales, notamment savoir valoriser son apport auprès de tous les opérationnels lors de réunions. Il s'émancipe ainsi de son image de « besogneux ». Il essaie de développer des compétences

comptables et gestionnaires pour développer l'analyse financière (notamment du compte de résultat). Ceci lui permet d'obtenir une légitimité fonctionnelle auprès de la fonction contrôle de gestion et d'être conforté dans cette progression en compétences par des échanges avec les autres contrôleurs. En dernier lieu, il développe des modules ou des analyses dans l'intérêt du manager opérationnel (légitimité pragmatique). Ce contrôleur a besoin d'être soutenu pour évoluer. Nous l'avons dénommé : « **à potentiel modéré** ». La figure 40 illustre ce type de trajectoire de construction de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle	2				2			2	
Légitimité cognitive				1		1	1	1	
Légitimité normative									
Légitimité pragmatique				3				3	

Figure 40. Trajectoire de légitimité : le contrôleur à potentiel modéré

Les trois précédentes trajectoires illustrent des stratégies de légitimation couronnées d'effets positifs en termes de légitimité.
Les deux trajectoires suivantes montrent des contrôleurs qui n'ont pas vu leurs stratégies de légitimation se révéler efficaces.

L'exemple d'un contrôleur relativement junior (Luc), issu de formation école de commerce (Bac +5) est illustrant. Il appartient à la catégorie des techniciens. Très orienté sur la consolidation des chiffres et les « business plans », assez intraverti, il s'adosse à la fonction de contrôle de gestion et à la direction financière pour être évalué comme légitime dans le cadre fonctionnel. Ses intérêts propres le poussent à un système standardisé en termes de remontées. Son système de valeurs « siège » est en contradiction avec les normes en vigueur chez Cel plus où les normes « locales » sont prépondérantes (évaluation négative en légitimité normative symbolisée en rouge dans notre figure). Les exigences en matière de reporting au niveau du groupe lui semblent trop faibles par rapport à ses expériences antérieures dans de grandes entreprises. Les divergences, sur les systèmes de valeurs, conduisent ce type de contrôleur à quitter le groupe assez rapidement (durée sur le poste inférieure à deux ans).

Nous l'avons dénommé **le contrôleur « déçus »**. La figure 41 illustre ce type de trajectoire de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Compétences informatiques	Ancienneté et connaissance des processus	Capacités d'organisation et comportemen-tales	Capacités intellectuelles propres
Légitimité fonctionnelle	1	1			1	1			1
Légitimité cognitive									
Légitimité normative	2							2	
Légitimité pragmatique									

Figure 41. Trajectoire de légitimité se soldant par un échec : le contrôleur déçu

Enfin nous avons relevé une autre trajectoire de construction de légitimité aboutissant à un échec. Ainsi le cas d'un contrôleur de gestion (Nicolas), ancien cadre en qualité, doté d'une ancienneté dans l'organisation, mais en découverte du métier de contrôleur, est révélateur.

En premier lieu, le contrôleur est perçu comme un outsider. Doté de capacités intellectuelles reconnues dans ces précédents postes au sein du groupe, il est soutenu par la direction et évalué selon un référentiel cognitif hérité de son ancienneté dans l'organisation. Le nouveau directeur financier qui prend son poste, l'évalue comme faible en termes d'expertise financière et sur ses capacités à sortir et analyser les chiffres. Il est donc évalué négativement dans le cadre fonctionnel par le directeur financier et la fonction de contrôle de gestion (les évaluations négatives en légitimité sont représentées en rouge dans notre illustration). Il s'ensuit une situation de délégitimation cognitive auprès de la direction générale, puis de plusieurs cadres du groupe. Le comportement du contrôleur est de plus jugé inadéquat. Le contrôleur vise alors à servir les seuls intérêts de son manager opérationnel. Cette situation le délégitime du point de vue normatif vis-à-vis de la direction et de la fonction de contrôle, notamment.

La situation se solde par un échec puisque le contrôleur est muté sur une filiale, puis est licencié par le directeur général de cette structure. Nous avons qualifié ce contrôleur de

« **rejeté** ». La figure 42 illustre ce type de trajectoire de légitimité pour un contrôleur de gestion.

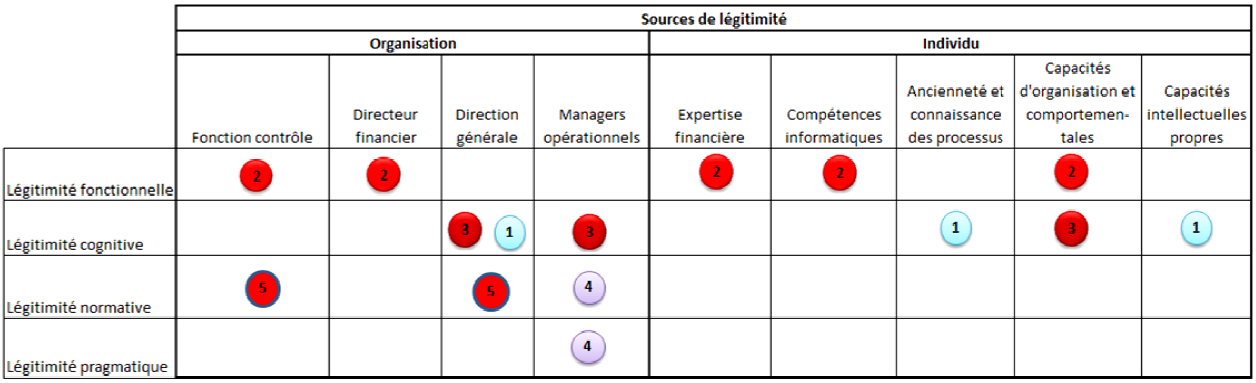


Figure 42. Trajectoire de légitimité se soldant par un échec : le contrôleur rejeté

Conclusion de la section :

Le contexte chez Cel plus ne place pas les contrôleurs au cœur de la stratégie de l'entreprise. Certes, l'organisation est peu hiérarchisée, mais sa complexité, couplée aux faibles ressources qui leur sont allouées, réduisent ces derniers à rester en ″surface″ en termes d'analyse. Cet état de fait est déploré par les managers. Pour s'assurer de leur légitimité, les contrôleurs s'adossent d'abord à leurs compétences et capacités propres, mais peuvent toutefois compter sur le soutien de quelques managers opérationnels. Les attentes faibles vis-à-vis de leurs missions et leurs apports les placent dans une situation de « médiocratie légitime », acceptée par l'ensemble de leurs interlocuteurs. La plupart des contrôleurs connaissent des trajectoires dont l'issue est favorable. Seuls deux contrôleurs sont contraints au départ, faute de maîtrise des aspects opérationnels.

La figure 43 synthétise le processus de construction de légitimité des contrôleurs de Cel plus.

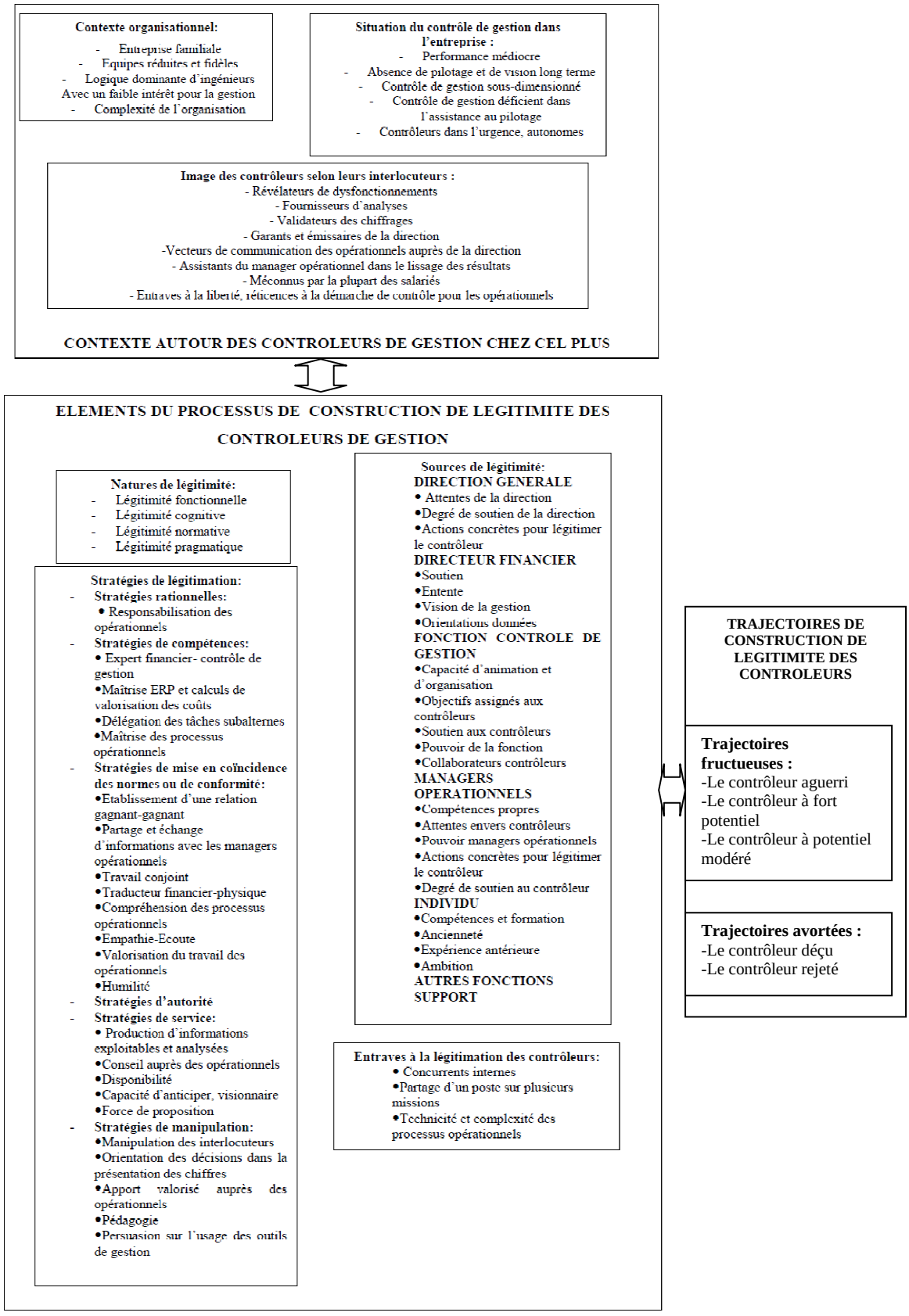


Figure 43. Le processus de construction de légitimité des contrôleurs de Cel plus

Section 2 : La légitimité des contrôleurs, une ressource rare (Cas Serviceo)

« Même si je n'ai pas fait de la vente sur des grandes entreprises, le fait d'avoir vu ce que c'était que la vente sur d'autres marchés, je comprends mieux leurs problématiques et leurs enjeux. Et en même temps je sens bien quand ils me racontent quelquefois…pas des histoires mais enfin bon qu'ils se protègent sur certains points. J'irai plus les chercher là où je me dis qu'il faut quelquefois un peu se poser des questions, se re-questionner, se remettre un peu en cause. Donc oui, ***moi je pense qu'il faut absolument ne pas faire du contrôle de gestion si on n'a pas fait d'opérationnel*** *» (Marie, mai 2012).*

Dans cette partie, nous examinons le cas de l'entreprise Serviceo, au sein de la division commerciale.

1. Le contexte de la prise de contact et de l'obtention des récits de pratiques

Nous avons travaillé au sein du groupe Serviceo comme contrôleur de gestion. L'actuel directeur financier de la division commerciale de l'entreprise Serviceo, Michel, est un ancien responsable hiérarchique. Par coïncidence, l'un des contrôleurs de gestion au siège de la division « Commerciale », Laurent, est aussi un ancien responsable. Laurent a été notre contact et notre point d'entrée pour obtenir l'autorisation de mener des récits de pratiques dans cette division. Nous ne connaissions pas cette division alors, et n'y avions jamais travaillé. Nous avons commencé à échanger avec Laurent sur notre thèse et sa prise de poste au sein de la division commerciale en octobre 2010. Voici le mail que je lui ai adressé :

```
Laurent,
Suite à notre conversation,
Comme convenu, je t'adresse mon mémoire de recherche à titre indicatif, et mon
projet de thèse.
En termes de besoin, je commence la thèse début novembre 2010. Je souhaite
réaliser des entretiens libres d'une durée d'une heure environ avec des
contrôleurs et les interlocuteurs qui l'entourent (managers, responsables
zones, sur une période longitudinale c'est-à-dire en renouvelant ces
entretiens quelque temps après ci-besoin).
J'aurai besoin aussi de périodes d'observation au sein de l'entreprise
(périodes budgétaires par exemple ou analyse agendas contrôleur ?).
Je te remercie beaucoup pour ton aide, j'espère que cela peut déboucher sur
quelque chose.
```

Laurent a alors relayé notre demande auprès de Michel, qui nous connaissait en tant que collaboratrice. Nous avons eu une autorisation de principe de Laurent en avril 2011. Nous

avons commencé les récits avec ce dernier en octobre 2011. Nous avons également présenté à Michel le but de notre démarche et la manière dont les entretiens seraient conduits lors d'un repas en mars 2012. Les délais d'acceptation formelle des récits ont été rallongés par le contexte particulier dans lequel se trouvait la division fin 2011 et début 2012. En effet, une réorganisation a été opérée en 2012 et la direction financière était impactée de manière significative. Il fallait donc laisser un peu de temps à l'organisation et aux contrôleurs pour se « stabiliser ». Michel était d'accord pour les récits au sein de la division avec des contrôleurs et leurs interlocuteurs au siège et en région. Il n'a pas pu, par contre, accéder à notre demande d'assister à des réunions. Laurent a identifié les interlocuteurs que nous pourrions potentiellement rencontrer et Michel les a informés par mail de notre démarche après avoir définitivement décidé des personnes à interviewer. La sélection des personnes interrogées a donc été faite par le directeur financier de la division, selon ses critères propres.

Voici le message qu'il a envoyé aux personnes interviewées en mai 2012 :

Bonjour à tous,
La direction financière de la division a décidé, il y a quelques mois, de répondre favorablement à la demande de Mme Julie Demaret de l'Université de Tours pour contribuer, ainsi que d'autres grandes entreprises, à une étude universitaire sur le thème du positionnement du contrôleur de gestion dans les grandes entreprises (place dans l'organisation, leviers d'action, sources de légitimité). Dans notre contexte de mise en place d'une nouvelle organisation, avec les évolutions importantes sur la fonction de contrôle de gestion (« business partners », pôles d'expertise Gestion-Finance, fonction financière dans les divisions régionales), cette étude représente une opportunité de bénéficier d'un regard externe et d'une mise en perspective avec d'autres organisations. Le rôle de chacun d'entre vous dans l'articulation entre management, Gestion-Finance et métiers m'amène à vous solliciter pour accorder un entretien de 1 H (maximum) à Mme Julie Demaret qui prendra prochainement contact avec votre secrétariat pour en fixer la date. Idéalement, un deuxième entretien sera réalisé fin 2012 ou début 2013 qui permettra d'avoir un retour sur le fonctionnement de nos nouveaux modes d'organisation après un an. Je vous remercie par avance pour votre disponibilité et ne manquerai pas le moment venu d'organiser un retour avec vous sur cette étude.
Bien à vous

La première vague de récits a eu lieu en mai et juin 2012, essentiellement au siège, et dans deux régions. La deuxième vague de récits s'est déroulée en avril et mai 2013.

2. Présentation du groupe et de la division commerciale

Le groupe Serviceo est une très grande entreprise de production et commercialisation de services en France et dans le monde. Pour des raisons de clauses de confidentialité, nous ne pouvons détailler le secteur d'activité du groupe.

Le groupe a fait face à de nouvelles contraintes réglementaires sur son marché.

Cette étude se focalise sur la division commerciale. Cette entité commercialise en France une offre diversifiée de services pour ses clients.

La division répond aux besoins de trois segments de clientèle : les entreprises, les collectivités territoriales, et les particuliers.

La direction financière de la division regroupe 80 personnes.

L'organisation de la direction financière est présentée en annexe 18.

Après la nouvelle organisation de la division commerciale, l'ensemble des fonctions financières du siège est rattaché hiérarchiquement à Michel, et non aux divisions marchés, comme cela était le cas auparavant. Un comité de direction, constitué du directeur de la division commerciale, des directeurs régionaux et des directeurs des divisions marché est créé. Les régions ont été regroupées, passant de 16 à 8. Il n'existe plus de contrôleurs de gestion par marché. Soit ils ont rejoint la direction financière siège, soit ils sont partis vers d'autres pôles d'expertise. En revanche, trois postes de « business partners » rattachés hiérarchiquement à la direction financière et fonctionnellement aux marchés ont été créés. Ces contrôleurs ne sont qu'un seul par marché. Les contrôleurs de gestion en régions travaillent pour les trois marchés et sont rattachés aux directeurs régionaux.

L'organigramme de la division commerciale, après la réorganisation, est présenté en annexe 19. Nous avons positionné nos deux contacts dans l'organigramme.

Nous présentons également en annexe 20 l'organigramme de la direction financière de la division après la réorganisation.

3. Présentation des personnes interrogées

Nous présentons ici les personnes rencontrées en entretien formel. Nous avons interrogé des personnes de la direction gestion-finance mais également des personnes travaillant dans des fonctions support métiers au siège et des managers d'entités opérationnelles en région.

Nous avons également échangé avec d'autres personnes de la direction gestion-finance lors du séminaire interne du 25 septembre 2012, dans un lieu plus informel proche de la région parisienne, auquel nous avons pu participer. Lorsque nous présentons des « verbatims » par la suite, nous indiquons la date à laquelle a eu lieu le récit, uniquement pour les informants-clés, que nous avons réinterrogés, pour savoir s'il s'agit du premier ou du deuxième entretien.

Les interlocuteurs siège de la direction gestion-finance :

- **Michel** est le directeur financier de la division commerciale depuis 2010. Diplômé d'une grande école de commerce, il a débuté sa carrière dans un cabinet d'audit avant de rejoindre le groupe Serviceo en 1983. Il a notamment occupé des fonctions de financement-trésorerie pour le groupe. Il a, par la suite exercé des responsabilités financières au sein de deux filiales pendant 7 ans.
- **Laurent** est « business partner » finances marché entreprises et professionnels depuis 2012. Il est rattaché hiérarchiquement à Michel. Ingénieur de formation, il a commencé sa carrière au sein du groupe Serviceo en maintenance sur des outils de production. Il a ensuite travaillé sur du développement et de la vente de projets de production de services pour des grands industriels dans une filiale. Puis il a rejoint Serviceo sur des activités de négociation avec des partenaires européens. Il a ensuite exercé des responsabilités financières au sein de la direction financière France. Il a également assuré le management d'une équipe de recouvrement dans une filiale étrangère. A son retour en France, il a d'abord été en charge des problématiques de besoin en fonds de roulement au sein de la division commerciale avant d'être nommé à ce poste avec la réorganisation. Il ne dirige pas d'équipes.
- **Amanda** est la chef du département pilotage de la performance au sein de la direction financière. Ingénieur de formation, elle a travaillé en bureau d'études pendant 5 ans. Elle a été recrutée au sein du groupe Serviceo et a exercé plusieurs métiers (achats, systèmes d'information, ventes, notamment en prenant en charge un portefeuille de clients industriels. Elle a ensuite été l'attachée du directeur des ventes France. Elle est ensuite

devenue responsable du contrôle de gestion du marché entreprises. Elle a été en charge du pôle synthèse au sein de la direction financière, avant de prendre ce poste élargi avec la réorganisation. Elle chapeaute 17 contrôleurs de gestion.

- **Yvan** est, à l'époque de la première vague de récits en 2012, rattaché au chef du département BFR et contrôle produits, lui-même rattaché à Michel au sein de la direction financière. Il est responsable du pôle BFR et méthodes depuis la réorganisation et encadre une équipe de cinq personnes. Diplômé d'une école de commerce, il a fait sa « coopération du service national à l'étranger » (forme civile du service national) au sein de Serviceo. Il a géré ensuite des projets de financement à l'étranger pendant 4 ans pour le compte d'autres entreprises. Il a ensuite rejoint à nouveau le groupe Serviceo. Il a été notamment contrôleur de la division entreprises au sein de la division commerciale. Il a aussi travaillé pour la direction financière du groupe au siège, sur la mise en place d'un ERP. Il a ensuite été en charge du département contrôle de gestion pour la direction performance de la division « particuliers et professionnels » pendant 1 an avant la réorganisation. Il a travaillé avec Edouard. Depuis mars 2013, il a quitté la division commerciale et est chef de projet contrôle de gestion opérationnel Serviceo.

Les interlocuteurs régionaux de la direction gestion-finance :

- **Marie** est directrice gestion-finance et planification pour la région Ouest de la division commerciale depuis la réorganisation. Elle est rattachée hiérarchiquement au directeur commercial délégué de la région Ouest. Diplômée d'une grande école de commerce, elle est rentrée au sein du groupe en 1982. Elle a exercé des missions en gestion-finance de suivi de contentieux pendant 15 ans dans plusieurs régions. Par la suite, elle a été à la tête de la direction du marketing stratégique de Serviceo en région pendant 3 ans, puis responsable d'agence commerciale pour un département. Elle a été ensuite nommée responsable marketing régionale du marché des particuliers, pour la division commerciale pendant 2 ans. Elle a ultérieurement occupé le poste de responsable communication régionale pour les entreprises et les collectivités pendant 3 ans. Puis elle a chapeauté le pilotage pendant 2 ans, en plus de la communication.
- **Bernard** est directeur gestion-finance pour la région Centre. Il est rattaché hiérarchiquement au directeur commercial délégué de la région Centre.

  Doté d'une formation d'ingénieur, il a travaillé dans l'informatique en début de carrière. Il a intégré le groupe Serviceo ensuite. Il a notamment été commercial auprès de gros

industriels pendant huit ans. Il a aussi travaillé sur le marketing prix en région pendant quatre ans.

Les interlocuteurs métiers siège :

- **Adrien** travaille depuis 15 ans dans cette entreprise. Diplômé d'une thèse d'ingénieur, il a travaillé dans la recherche du groupe pendant 5 ans. Il a rejoint la division commerciale depuis 12 ans, en occupant les fonctions de responsable grands comptes, puis responsable des ventes industrie dans le Nord. Il a ensuite été attaché de direction près du directeur France du marché entreprises. En 2010, il rejoint le contrôle de gestion du marché entreprises pendant 2 ans. Il n'a pas intégré la direction gestion-finance lors de la réorganisation, bien qu'on le lui ait proposé. Il est resté dans le marché entreprises, dans une structure au sein du service de « pilotage expertise projets ». Dans les faits, il continue à faire du contrôle de gestion, sauf les prévisions budgétaires. Il travaille notamment sur des aspects opérationnels, mais très techniques, à savoir l'affectation des coûts par offres de clientèle.
- **Edouard** a une double formation d'ingénieur et d'école de commerce. Il rentre directement chez Serviceo après ses études. Il travaille d'abord en production, puis devient responsable d'une agence clientèle pour les particuliers. Il a notamment participé à l'accompagnement commercial des grands comptes et à l'analyse des enjeux clients sur une région. Il a été repéré, dans le cadre de cette mission, par le directeur délégué à la direction générale de Serviceo pour participer au budget. En 2003, il rejoint la division commerciale comme adjoint du responsable contrôle de gestion marché particulier et professionnel. Il reprend des fonctions plus opérationnelles : directeur des ventes particuliers dans une région. Il revient en 2008 au siège de Serviceo avec le rôle d'adjoint du directeur des ventes, en charge du cycle de management et de la performance. Il s'est notamment occupé de la migration des nouvelles offres dans l'ERP. Selon ses propres dires, il a « *une facette de contrôleur de gestion qui est assez forte mais aussi de connaissances du terrain qui est importante* ». Il a encadré 5 personnes qui travaillaient sur des analyses très poussées de performance du marché. Avec la nouvelle organisation, les contrôleurs de gestion dans les marchés ont disparu. Depuis 2012, il est le directeur délégué des centres de relations clientèle pour les particuliers.
- **Fabrice** est ingénieur de formation. Il a été consultant en stratégie puis a rejoint le groupe comme responsable marketing pour les particuliers. Depuis 4 ans, il occupe le poste de directeur marketing sur les marchés entreprises, professionnels et collectivités territoriales.

- **Jean** a une double formation d'ingénieur et d'école de commerce. Il est rentré chez Serviceo en 1979**.** Il a occupé plusieurs fonctions dans un service commercial régional, puis comme ingénieur travaux. Il a travaillé notamment comme chef de cabinet du directeur régional, puis comme adjoint dans la maintenance et exploitation d'une zone géographique. Il a ensuite rejoint l'inspection générale au siège, avec des missions d'audit pour le compte du directeur général. Il a ensuite été responsable d'un département. Il a enfin rejoint la division marché entreprises, puis le marché collectivités territoriales. Il est actuellement en charge du pilotage et des micromarchés. Il a donc un rôle très proche de celui de contrôleur de gestion, alors que depuis 2012, le marché a un autre contrôleur de gestion dédié, un « business partner », rattaché à la direction financière et détaché au marché.

Les interlocuteurs métiers en région :

- **Marc** a 28 ans d'ancienneté chez Serviceo. Il a travaillé auparavant pour un autre groupe en tant que commercial pendant 4 ans. Il occupe le poste de directeur grandes entreprises à la direction régionale Centre.
- **Vincent** est le directeur commercial de la région Centre. Il est ingénieur de formation, avec une thèse d'ingénieur réalisée au sein de Serviceo. Il est entré dans l'entreprise au sein de l'optimisation des moyens. Il a ensuite encadré ce service. Puis il a dirigé le service du prévisionnel sur les programmes des marges des sites opérationnels. Il est devenu ensuite responsable de la fourniture d'un service en région. Il a ultérieurement exercé le métier de directeur délégué dans plusieurs unités opérationnelles. En 2006, il devient directeur de Serviceo pour une zone géographique avant de rejoindre la région Centre.

4. Le contexte organisationnel des contrôleurs de gestion chez Serviceo, division commerciale

Suivant la même logique que le cas Cel plus, nous préciserons le contexte, exogène et endogène de la division commerciale (4.1). Nous expliciterons la culture prédominante dans l'organisation et les spécificités concurrentielles qui expliquent le manque d'intérêt pour la gestion. Les enjeux de pouvoir très marqués seront également décrits. La direction financière connaît plusieurs dysfonctionnements en 2012. Le positionnement de la fontion de contrôle de gestion à la division commerciale est difficile (4.2). Tous les contrôleurs de gestion sont

affectés par le manque d'acceptation de leur fonction, mais pas tous avec la même intensité. Des types de contrôleurs de gestion sont dissociables dans l'organisation (4.3).

4.1 Contexte organisationnel à la division commerciale

*« **La direction marketing et le marché des particuliers m'a prévenu 3 jours avant, en réunion exploitation, d'évaluer avec eux l'impact BFR de cette décision...Là, on marche sur la tête**… On est chez Serviceo, on est certainement une des entreprises les plus cash qui peuvent exister, on brasse des sommes faramineuses, en termes de BFR, et une décision comme celle-ci, on va annoncer à la terre entière qu'on laisse la possibilité à nos clients, de choisir leur date de paiement. **C'est juste délirant que la direction financière soit saisie du sujet 3 jours avant que ça passe en comité, pour pouvoir donner leur avis**… ! » (Yvan, avril 2013).*

Une grande organisation où les compétences techniques et commerciales prédominent

L'entreprise développe et commercialise des prestations de services s'appuyant sur la maîtrise et la maintenance de technologies. Les ingénieurs sont historiquement prédominants dans le groupe et occupent majoritairement les postes de management. Depuis plusieurs années, les commerciaux sont placés au cœur de la stratégie par les prestations de proximité que le groupe met en place en région pour ses clients, à la division commerciale. Les problématiques gérées par les managers opérationnels sont extrêmement complexes du fait des enjeux politiques, stratégiques et financiers impliqués.

Adrien : *La marge commerciale, elle est très faible. Ce n'est pas énorme, chez nous. Et là, ce qui est essentiel, c'est de s'assurer que finalement, notre marge couvre nos coûts, donc il faut connaître assez précisément les coûts, et individualiser les coûts par contrat, en fonction des spécificités du contrat. Donc tout ça, c'est moi qui le fais depuis 3 ans d'ailleurs […] Donc, on a probabilisé l'affectation de ces coûts en fonction du risque de déficience des clients. Donc ça, c'était une partie de mes contributions. **Tout ce travail-là est à faire pour analyser une marge par client** (juin 2012).*

Historiquement le groupe fonctionne sur un mode très centralisé car son activité requiert une expertise forte gérée nationalement.

Laurent : *C'est très fortement centralisé parce que c'est trop technique, on ne peut pas se permettre de diluer la compétence, l'expertise. Il y a plein de choses qui sont nationales : certains tarifs, certains frais logistiques (octobre 2011).*

Le management d'unités opérationnelles est le poste le plus valorisé dans l'organisation, les fonctions support n'étant que des centres de compétences dédiées historiquement.

Edouard : *La finance, enfin **la direction financière, reste une fonction d'appui support au management. C'est-à-dire qu'entre guillemets, la filière reine c'est le management. L'entreprise est faite comme ça. Donc finalement les gens de grande qualité vont au management**. Voilà, ils vont quand même chercher à aller vers le tapis rouge, rentrer par la grande porte.*

Le contrôle de gestion n'est pas au cœur des préoccupations des managers, ni des opérationnels. Leur culture gestionnaire est réduite, et se limite souvent aux échanges budgétaires. Ils ne sont pas responsabilisés sur leurs prévisions, leurs chiffrages, ni leurs dépassements.

Michel : *Pour vous donner un exemple, sur cette prestation, on a des effectifs au budget qui ne cadraient pas avec le « business plan » initial de la prestation. Alors lequel est bon ?* ***Pour les interlocuteurs, il n'y a pas de révisions, il faut prendre le « business plan » initial. Moi je veux bien, mais un « business plan » initial qui n'évolue pas… Ils sont gentils quand même*** *!*

J : *C'est un problème de culture financière ?*

Michel : *C'est le moins que l'on puisse dire ! (avril 2013).*

Les opérationnels, d'une manière générale, acceptent mal historiquement d'être objectivés sur leur performance par des fonctions connexes aux métiers.

Yvan : *Voilà la difficulté qu'on avait il y a encore peu, c'est que* ***le comité de direction de la division commerciale, le directeur du pilotage de la performance avait peu de voie au chapitre. Peu de marges de manœuvre, et puis surtout c'était : ˝ah bon ! C'est pour faire un budget. Ah oui ! Il faut faire un budget c'est juste pour prévoir*** *˝. Le budget et le pilotage d'un budget n'étaient pas vraiment vus sous l'angle d'un véritable outil de pilotage de la performance, plus comme quelque chose qui est imposé par l'extérieur, par une direction financière (mai 2012).*

Les commerciaux notamment sont particulièrement autonomes dans leur démarche du fait de leur profil et n'ont pas toujours été habitués à rendre des comptes au niveau du groupe. Leurs habitudes sont bien ancrées et difficiles à faire évoluer.

Bernard : *La direction commerciale, on a affaire à des gens qui sont par nature beaucoup plus autonomes, avec des processus qui sont beaucoup moins serrés que ne peuvent l'être ceux des opérationnels (juin 2012).*

Une performance biaisée sur un marché faiblement concurrentiel

La « voie royale », incarnée par les parcours d'ingénieurs et la situation concurrentielle favorable de la division commerciale, joue négativement dans l'acquisition de réflexes financiers chez les opérationnels au sens large. En effet, les prestations délivrées nécessitent un haut degré de dépenses d'investissement. Le marché n'est donc que faiblement concurrencé. En outre, l'entreprise entretient des liens étroits avec la puissance publique qui influence ses marges.

Les mises sous tension externes sont faibles. Par voie de conséquence, le contexte interne est marqué par les enjeux de pouvoir et les stratégies individuelles.

Laurent : *Par contre, il y a encore beaucoup de stratégies à mon goût dans le collectif de la division et là je suis convaincu que si la concurrence externe agissait, les gens n'auraient plus le temps pour ces stratégies. En réalité,* ***s'il n'y a pas d'ennemis à l'extérieur, tu t'en crées à l'intérieur*** *(avril 2013).*

Une organisation très complexe et récemment modifiée

Avant la réorganisation, la structure de la division commerciale présentait plusieurs niveaux de fonctions support (régions, directions de marchés et directions support). Les trois divisions marchés disposent d'une forte autonomie avec leurs propres fonctions support au siège et en région.

Toutefois, même après la réorganisation, plusieurs services du siège travaillent sur des sujets très proches, sans réellement se concerter. Ainsi les contrôleurs de gestion des directions de marché peuvent gérer des aspects également examinés par des contrôleurs rattachés à la direction financière.

Avant la réorganisation, l'analyse du chiffre d'affaires et de la marge était déjà mutualisée au sein de la division. Avec la réorganisation, le but affiché par la direction est d'alléger les équipes support des directions de marchés, de transférer des responsabilités aux régions (fixation par ces dernières de leurs objectifs budgétaires, de leurs plans d'action, suivi de leur masse salariale…). L'intention est donc de transférer la responsabilité de l'élaboration des prévisions aux régions.

Jean : *En gros, jusqu'à l'année dernière il y avait un plan à moyen terme sur trois ans, on en ressortait des axes d'action qu'on essayait de formaliser, de valoriser en ressources et en gain. Combien cela allait coûter et combien cela allait rapporter.* ***Depuis cette année, ceci se situe du côté des directions régionales, et nous ici, on n'a plus de budget****.*

L'objectif est aussi, entre autres, de mutualiser l'analyse des charges d'exploitation et hors exploitation au niveau de la direction financière. Ainsi, l'une des conséquences de la réorganisation est théoriquement, pour la direction financière, de regrouper les contrôleurs et unifier son champ d'action. Cette réorganisation, voulue par la direction de la division, a ensuite été déclinée par la direction financière pour ses équipes. Dans les faits, une personne de la division commerciale sur quatre a changé de poste en 2012.

Bernard : *On a été finalement assez vite.* ***Il y a de l'inertie chez nous, mais en même temps, on a été quand même assez vite****. Quand on regarde dans le rétroviseur, on voit un an et demi en arrière, on a fait quand même pas mal de choses.* ***L'année 2012 a été quand même assez difficile, pour le management. On a fait changer de métier pas loin d'une personne sur quatre*** *(avril 2013).*

Cette réorganisation de grande ampleur, dans les faits, s'est avérée lourde et complexe à mettre en place. Sur le plan humain, les pertes de repère, les problématiques de gestion du changement transparaissent à travers les récits. Les responsables de service semblent devoir, en plus de leurs tâches, prendre en considération ces aspects, liés à la réorganisation, et accompagner leurs collaborateurs.

Bernard : *Il faut considérer que 2012 est une année de transition. C'est une très grosse réforme. Il y a les aspects humains derrière, on bouge des gens dans les fonctions, dans la hiérarchie etc. donc ce n'est pas si simple. J'en ai perdu en route, c'est très difficile.* ***Oui il y a des gens pour qui ce n'est pas évident*** *[…] Et donc cet impact-là qu'on appelle l'impact RH, c'est quand même l'impact principal dans une réorganisation. Ce n'est pas les outils techniques qui peuvent changer qui posent beaucoup de problèmes (juin 2012).*

Des questionnements sur le partage de certaines tâches ont rapidement surgi après la mise en œuvre de la nouvelle organisation Les individus ne connaissent pas toutes leurs responsabilités, ni celles des autres services. Les principes de la réorganisation n'ont pas été déclinés dans toutes les directions marchés. Ainsi, si théoriquement, le pilotage est l'apanage de la direction financière, dans les faits, nous avons fait le constat d'une fonction de pilotage diffuse dans l'organisation (par exemple la cellule de pilotage au sein de la direction de marché collectivités territoriales). Ces exceptions finissent par rendre l'organisation confuse et brouiller les rôles sensés être joués par la fonction de contrôle de gestion.

Laurent : ***L'organisation est quand même bordélique, matricielle, très complexe****. C'est certain que l'architecture du pilotage n'est pas au même niveau que la complexité de l'organisation. Et du fait de la nouvelle organisation on est venu rajouter une couche. Cette réorganisation est positive sur la responsabilisation des directeurs de région. Mais par contre* ***il y a eu une complexification de qui fait quoi*** *(avril 2013).*

Cette répartition des tâches très segmentée présente des risques, notamment de suivi, voire d'instructions parallèles données aux régions. Une illustration nous a été fournie par l'évocation de l'exercice budgétaire 2013 par l'un des ″business partners″. Cette évocation montre le défaut de pilotage du siège vis-à-vis des régions, imputable à une dilution des responsabilités, dans cet exemple, entre la direction financière et le projet de refonte du marché « entreprises et professionnels ».

Laurent : *C'est parfois tendu. Il faut dire qu'actuellement il y a un gros chantier de rapprochement des équipes des professionnels et des entreprises. C'est une grosse réorganisation pour le marché. Le budget s'est construit avec ce projet qui s'affinait par région. Les régions se demandaient encore quel serait leur périmètre pendant le budget. Il s'est construit sur des bases mouvantes !* ***Ce qui s'est passé sur le dernier budget est que la somme des budgets des régions était supérieure à la cible de la division commerciale****. Le recadrage en région a été brutal ! Tu imagines, j'ai dû dire aux gens : « au*

niveau du projet du marché, ils vous ont dit tant de personnes, mais dans les faits ça ne sera pas tout à fait cela » !

J : *Ça s'est passé quand ça ?*

Laurent : *En décembre 2012. J'ai donc donné l'alerte, aidé, porté par le comité de direction et les directions de marché. «* ***Ça fera moins X%. C'était très très inconfortable pour moi*** *».*

J : *Tu t'es déplacé pour l'annoncer aux gens ?*

Laurent : *Non, impossible, c'était des conférences téléphoniques de partage.*

J : *Et comment ca s'est passé ?*

Laurent : *Les régions,* ***il n'est pas acceptable qu'entre la remontée des chiffres des régions et le retour siège, il se soit passé 5 mois sans dialogue. Il faut dire que le projet marché a communiqué en décembre et quinze jours après la direction financière, et ils se contredisent.***

J : *Mais tu n'as pas pu échanger avec le responsable du projet ?*

Laurent : *Non, il aurait fallu. C'est une des pistes (avril 2013).*

Des conflits de pouvoir constants entre directions et individus

Dans ce contexte de réorganisation intense, les stratégies des fonctions ou des entités, voire des individus s'accentuent. Nous avons constaté l'émergence, suite à ces changements, de zones d'incertitude (au sens donné par Crozier et Friedberg, 1977). La réorganisation de la direction commerciale en fournit une illustration. Le comité de direction de la division commerciale, composé de managers opérationnels pour l'essentiel, est décrit par le directeur financier comme réticent à l'idée de rendre des comptes, d'être remis en cause, voire de permettre aux financiers d'analyser la performance opérationnelle en profondeur. Le directeur de la division s'est personnellement engagé dans des rapports conflictuels avec leur directeur financier. Cette réticence semble s'expliquer d'abord par des facteurs culturels propres à Serviceo. Les sujets financiers et de gestion sont réduits, aux yeux des managers opérationnels, à la remontée d'informations chiffrées à destination des actionnaires. Par ailleurs, le directeur, anciennement responsable d'une direction de marché au sein de la division, se sentirait encore responsable du fonctionnement de son marché, et ne souhaiterait guère être évalué sur son bilan opérationnel antérieur.

Michel *: Ce comité de direction ne veut pas ouvrir ses données à la direction financière.*

J : *Mais pourquoi, ont-ils quelque chose à cacher ?*

Michel : *Il faut savoir que le directeur de la division a été le directeur du marché des particuliers et des professionnels. Il agit comme s'il ne voulait pas qu'on juge son bilan.* ***Il est juge et partie car il porte plusieurs années de responsabilités. Il ne veut pas être challengé, il est dans la position de couverture permanente.***

J : *Ils se connaissaient auparavant dans le comité de direction?*

Michel : *Non, mais ils se sont bien trouvés autour d'un point commun : ne pas rendre des comptes (avril 2013).*

Les financiers ne seraient perçus que comme des « compilateurs de chiffres », incapables de fournir une analyse à valeur ajoutée, ce qui freinerait toute velléité des managers opérationnels de collaborer à l'analyse de la performance. Un rapport de force s'est donc instauré entre logique financière et logique métiers au sein de la division. La réorganisation n'a fait qu'amplifier ces relations délicates. Ainsi, en dépit des objectifs initiaux de la modification de l'organisation, les directions de marchés, dans les faits, ont conservé quelques contrôleurs de gestion « cachés » au sein de leurs équipes.

Michel : *L'organisation n'est pas simple.* ***Pour des raisons historiques, certains contrôleurs sont encore rattachés à la direction des systèmes d'informations****. Je n'ai pas voulu monter au créneau car la responsable du service part à la retraite dans 2 ans et* ***je ne peux pas attaquer tous les fronts en même temps****. C'est pareil à la direction collectivités territoriales où se maintient un service pilotage mais le « business partner » rattaché à la direction financière est là quand même (juin 2012).*

Le regroupement des contrôleurs de gestion, sous l'égide de la direction financière lors de la réorganisation, a également conduit à des rivalités entre le directeur financier et l'un des directeurs de marchés.

J : *Tout à l'heure vous m'avez dit que quand l'organisation s'est mise en place, c'était un peu la haute lutte. Alors, c'était entre qui et qui pour essayer de comprendre ?*

Michel : *Le responsable d'une division de marché et moi-même. Lui, partant vraiment sur l'idée qu'il y avait une appartenance évidente naturelle, automatique du pilotage de la performance au métier, à la direction entité opérationnelle. Ce qui n'était pas mon cas, ce n'était pas ma vision (juin 2012).*

Cette situation est perçue, par les financiers du siège, comme une incohérence du management sur la mise en œuvre de la réorganisation, pourtant décidée par ce dernier. Le management de la division, d'après les financiers, ne les accompagne guère dans la réflexion sur le pilotage. Une autre incohérence, par rapport aux objectifs initiaux de la réorganisation, est la responsabilisation des régions qui n'est pas totalement amorcée.

Laurent : *Ce qui est gênant est* ***qu'on n'a pas vraiment réfléchi au pilotage de la direction financière vis-à-vis des directeurs de la division commerciale****. La direction financière n'est pas la seule responsable des problèmes rencontrés. La marge de manœuvre vient du haut. On fonctionne encore par notifications avec les régions alors qu'elles pourraient gérer leurs ressources. Ça hésite entre les deux au niveau du management (avril 2013).*

Enfin, des relations de pouvoir entre régions et siège se sont montrées plus visibles depuis 2012. En effet, les régions se sont vues accorder plus de responsabilités. Elles s'autorisent

donc à refuser certaines requêtes de la direction financière concernant des échéances budgétaires.

Michel : *Pour moi, c'est très difficile, car il y a une semaine**, j'ai reçu un mail des directeurs de région, mail groupé, disant qu'ils ne remonteraient pas les premiers éléments d'enquête budgétaire, que je leur avais demandés** (juin 2012).*

Les régions essaient de fonctionner au maximum en autonomie et de réduire leur dépendance aux équipes du siège, décrédibilisées à leurs yeux par les lenteurs administratives.

Vincent : *Alors on va avoir des modèles nationaux qu'on attend, mais plutôt que d'attendre les modèles nationaux on avance…*

Dans les faits, nos récits avec les interlocuteurs en région, métiers comme gestionnaires, montrent que les rapports entre services support du siège et régions sont parfois soumis à des tensions. Ainsi, un manager opérationnel estime que les équipes de finance-gestion, se sont renforcées, au siège, alors que la responsabilité budgétaire est aujourd'hui portée par les régions.

Vincent : *Moi je peux juste dire que ce qui m'a surpris, c'est que **quand on a mis en place la nouvelle organisation, je m'attendais à ce que l'ensemble des gens, au niveau services centraux, qui travaillaient sur l'aspect gestion et finance diminue, puisque le but de la réorganisation c'était de renforcer, d'essayer de descendre le centre de gravité vers les régions**. Dans les faits, quand on regarde les effectifs dans le domaine finance en comptant ce qu'il y a dans les marchés et ce qu'il y a chez Michel, ça a plutôt augmenté que baissé.*

De même, lors des échanges budgétaires de 2012 et des arbitrages brutaux du siège, des tensions sont apparues dans le dialogue entre les contrôleurs du siège et les contrôleurs régionaux. Les retours d'expérience fournis par les contrôleurs en région sont difficilement acceptés par les contrôleurs siège.

Bernard : *Par contre la direction financière, par l'intermédiaire de Coralie qui travaille au pôle de pilotage sous Amanda et aide pour la préparation des revues de performance, a demandé aux régions un retour d'expérience. Elle nous a demandé un retour le jeudi soir pour le lundi. Je me suis mis le soir là-dessus et ai proposé à mes homologues en région un seul document, du coup ils m'ont demandé de le rédiger, j'ai compilé leurs idées et dimanche soir, je leur ai envoyé la note. On s'est fait une conférence téléphonique le lundi matin, on a rajouté d'autres idées. Certains trouvaient sévères le propos, d'autres pas assez. Ca n'est pas évident non plus de mettre les idées de 8 personnes en commun ! Il fallait aussi que notre ressenti transparaisse et nos pistes d'amélioration aussi. J'ai fait relire aussi par mon directeur. J'ai envoyé le lundi. **Au siège, ils ont trouvé le document très sévère et certains termes ont été mal ressentis. Peut-être que c'était maladroit. Amanda me l'a dit. On a voulu être honnête, et ça a mis un froid pendant un bon mois avec la direction financière** (avril 2013).*

4.2 Le positionnement de la fonction de contrôle de gestion à la division commerciale

*« **J :** Et vos liens avec les contrôleurs siège de la **direction financière** avant la réorganisation ? **Si ces personnes n'avaient pas été là, pour vous ça changeait quoi ?***

***Edouard :** **Rien. Mais il faut une fonction finance parce qu'après il faut rapporter et tout ça.** »*

Une fonction contrôle de gestion centralisatrice, productrice de chiffres

Le contrôle de gestion du groupe, très centralisateur, impose aux divisions et aux filiales de Serviceo un reporting volumineux selon un calendrier précis. Le rythme des remontées est soutenu, entre reporting mensuel, budget annuel et pluriannuel, et reprévisions, ainsi que des projets transversaux, comme par exemple les mécanismes de cessions de créances au niveau de Serviceo.

***Michel :** Il y a beaucoup de demandes au niveau national aussi. Il y a un **rythme très soutenu**. Plus tous les travaux complémentaires qu'on peut nous demander de faire, les revues financières avec le directeur financier, la revue là avec le président la semaine dernière, les présentations de coûts commerciaux à une direction nationale. Enfin il y a tout le temps, je dirais des sujets spécifiques, qui font l'objet de préparations spécifiques et qui viennent se rajouter au torrent, donc ça fait beaucoup de choses. Le groupe imprime un rythme très élevé, très soutenu.*

***J** : Il reste combien de temps en dehors de ces demandes groupe ?*

***Michel :** Je dirais, **10-15%** pas plus (juin 2012).*

La direction financière de la division commerciale est perçue, par les équipes opérationnelles, comme un prolongement du « controlling » groupe. Traditionnellement chez Serviceo, les fonctions financières sont distinctement séparées des métiers et cantonnées à la production de chiffres.

***Laurent :** Historiquement la direction financière est mal perçue et surtout dans le dialogue entre les financiers et les métiers (avril 2013).*

Par ailleurs, dans cette division, sorte de centre de recettes du groupe, l'analyse de la marge contributive est très récente. Depuis quelques années, l'évolution de Serviceo et la séparation de ces activités a obligé la division commerciale à analyser sa marge, et à produire son propre compte de résultat. La complexité à opérer certaines affectations analytiques a conduit la division à délivrer au groupe des prévisions de marge et de BFR décalées par rapport à la réalité. La division est donc étroitement surveillée depuis par le « controlling » groupe, ce qui l'a conduit à recruter dans ses équipes de direction financière des individus reconnus pour leur compétences financières, et bénéficiant d'un parcours antérieur à la direction financière du groupe, comme Michel ou Laurent.

Laurent : *A la fin de l'année 2010, il est apparu très clairement que la direction commerciale était incapable de faire des prévisions de son BFR viables, elles tombaient complètement à côté, donc il n'y avait aucune compréhension et aucune maîtrise.*

J : *Cela s'est su au niveau de la direction du groupe ?*

Laurent : *Oui, les questions sont venues de la direction du contrôle d'abord, et la direction commerciale a été obligée de reconnaître que c'était effectivement le cas.*

La demande était de contrôler, de se pencher sérieusement sur le sujet, et du point de vue tactique, la direction commerciale m'a donc fait venir *(octobre 2011).*

La pression financière et l'influence de la direction financière du groupe s'est donc intensifiée au sein de la division. Cette montée en puissance est mal vécue dans un groupe à culture d'ingénieur.

Marc : La gestion, par le financier chez nous, est de plus en plus forte. Je le comprends, les enjeux financiers sont terribles, les techniciens ont peut-être trop décidé pendant longtemps, c'est normal que les financiers aient leurs mots à dire. Après, leur place, là aussi c'est une espèce de curseur, j'ai l'impression que c'est un peu trop.

Les analyses demandées, très détaillées, ne semblent pas aider les opérationnels dans leur quotidien, en termes de pilotage.

Fabrice : *Le contrôle de gestion, chez nous, va challenger à un niveau de maille bien inférieur que celui d'autres entreprises, c'est à dire il va challenger la trajectoire des effectifs par exemple.* ***Une analyse plus macro, et du coup, plus responsabilisante aussi pour les unités serait plus judicieuse*** *à mon avis****. Là, on est sur un niveau de contrôle qui descend à des mailles aussi bien au niveau offre, au niveau segment de marché, au niveau également indicateur. Je parlais de la trajectoire des effectifs, qui est assez caricaturale****, mais c'est vrai pour pas mal de sujet, on va descendre à un niveau de détail qui est très très supérieur à celui que j'ai pu observer dans d'autres fonctions. Du coup, ça veut dire que les ressources consacrées à la fonction de contrôle sont plus importantes.*

Les analyses orientées sur la marge client ne se pratiquent que depuis un an et demi. Du fait de la complexité et technicité des analyses, qui se cumulent avec un historique de gestion peu développé, la fonction contrôle de gestion reste sur un niveau d'analyse détaillée mais peu porteur de valeur ajoutée (reporting, budget…), de l'aveu des contrôleurs de gestion comme des opérationnels.

Laurent : *la direction financière essaie vraiment mais est embourbée dans des fonctions basiques (avril 2013).*

Les contrôleurs de gestion sont donc plutôt focalisés sur les suivis des écarts par postes analytiques que sur l'analyse des enjeux opérationnels et la maîtrise des processus. Les analyses sont délivrées de manière routinière, sans réellement se poser la question de l'utilité et la finalité pour les interlocuteurs opérationnels.

Adrien : *Il y a quand même tout un tas de contrôleurs de gestion en région qui font du* ***suivi de buchette****s. Mais vous leur posez une question basique : « que commercialise Serviceo ? », ils ne le savent même pas, et ils ne sont pas prêts de vous répondre. Ils ne savent pas ce qu'on vend ! Mais préciser quelles sont les gammes d'offres qu'on vend et quels sont les coûts associés et quelles sont les marges associées ils ne le savent même pas. Parce qu'ils suivent par nature comptable, parce qu'ils suivent les budgets de formation, parce qu'ils suivent les charges du personnel, parce qu'ils suivent un certain nombre de choses comme ça. Mais au service de quoi ?* ***On a la trajectoire d'˝opex˝, ˝so what˝? Si vous faites 50% de votre marge sur 20% de vos clients, et que vous perdez ces 20% de clients et bien vous ne perdez pas que 20% de la marge. Où est la marge ? Ils n'en savent rien*** *(juin 2012).*

Un directeur financier qui cristallise les tensions entre financiers et opérationnels

Le directeur financier semble incarner les rapports conflictuels entre financiers et opérationnels à la division commerciale. Son prédécesseur était seulement en charge du reporting et des aspects financiers, sans intrusion dans la performance des régions. Michel reconnaît qu'il personnifie les oppositions entre équipes financières et opérationnels. Si les contrôleurs de gestion ne sont pas en conflit ouvert avec la ligne managériale opérationnelle, pour autant la réputation de la fonction et de leur chef ternit leur image auprès des équipes métiers.

Michel : ***J'incarne la chose pour le comité de direction****. Par contre, cela met mes équipes en position de fragilisation. La direction financière du coup n'apparait pas comme costaud.*

Les explications de cet état de fait résideraient dans le conflit individuel existant entre le directeur financier et le directeur de la division. Ces deux responsables sont récents à leur poste et d'après Michel, le précédent manager de la division était plus sensible à l'apport de la finance.

Michel : *Mon prédécesseur n'avait pas les entités régionales à gérer en gestion et le directeur de la division n'était pas le même.* ***Il voyait la finance plus comme un appui****. Ce comité de direction ne veut pas ouvrir ses données à la direction financière (avril 2013).*

Une autre cause probable de cette situation particulière réside dans les objectifs que s'est fixé le directeur en termes d'analyse, dans un nouveau champ d'actions lié à la réorganisation. Il a notamment mis en œuvre une direction financière où le pilotage de la performance est sous sa responsabilité, et non plus sous celle des marchés.

Michel : le pilotage de la performance est sous la responsabilité de la direction financière, de haute lutte parce que le métier l'a largement contestée dans le cadre de la réorganisation […] On ne peut pas faire un travail de contrôleur de gestion si on n'est pas au cœur de l'information sur l'activité […] Un contrôleur de gestion, c'est avant tout quelqu'un qui comprend le métier, qui comprend les ressorts du métier, qui comprend le modèle d'activité. *Et comprendre le modèle d'activité ça ne veut*

pas dire juste comprendre un P&L, ça veut dire avant ça, comprendre où est la marge, où sont les risques, où sont les leviers, c'est ça aussi un contrôleur de gestion (juin 2012).

Cette revendication forte du rôle des contrôleurs de gestion de la division commerciale, actée par le comité de direction, a été fortement contestée par les dirigeants des directions de marchés, qui se sont sentis dépossédés d'un dossier, dans lequel ils se sentaient experts et chevronnés. Ces divergences ont donc conduit à une cristallisation du conflit sur la personne à la tête de la direction financière.

Edouard : *Je vais vous raconter une petite histoire. Dans mon rôle sur la direction du marché de 2008 à 2012, j'avais une petite équipe de 4-5 personnes très puissantes. Et qu'est-ce qu'on faisait dans cette petite équipe, vous allez voir tout le chemin qu'il y a à faire pour la direction financière. Ils concevaient le contrat, ils animaient le contrat, on animait tous les mois un comité assez important où en fait, on faisait la revue de l'ensemble des processus et des résultats. C'est une réunion qui prenait 2 jours quand je suis arrivé, qui à la fin, faisait 4 heures. C'est-à-dire qu'on a optimisé énormément. Ensuite, on faisait les synthèses pour l'état major de l'ensemble des résultats mensuels. Après ça, on préparait l'ensemble des revues de performance, on les tenait avec les entités opérationnelles et on faisait l'évaluation.* ***Suite à la réorganisation, l'équipe a été dissoute et en fait, chaque personne est partie dans un endroit différent. Donc cette capacité qu'on avait de tout voir, quelque part de tout contrôler… Et aujourd'hui on s'aperçoit que tous ces pôles sont en train de recréer*** *ce qu'il y avait, sont en train de se redoter d'une équipe performance, contrôle de gestion, des gens qui savent attaquer les bases etc. On est en train de défoisonner et donc de désoptimiser. Donc on a besoin de plus de gens qu'auparavant.*

Enfin, la personnalité et l'expérience antérieure de Michel, très axées sur le financement, viennent renforcer cette cristallisation sur sa personne. Habitué à des reporting centralisateurs, lourds et très financiers pour le compte du « controlling » groupe au fil de sa carrière, Michel n'a pas hésité à reproduire ce type de schéma à la division commerciale en 2012 sans aménagement. Il apparaît ainsi comme un émissaire du « controlling » groupe.

Marc : *Cette année, sur nos objectifs personnels,* ***nous avons vu directement la signature du directeur financier, Michel****. C'est la première fois depuis des années que ces engagements sont formulés ainsi. D'habitude, on reconduisait les mêmes en changeant deux, trois touches. Cette année, il a tout mis à la poubelle, et reformulé des objectifs avec des précisions financières. Je ne pense pas que ça soit lui tout seul qui ait pu faire ça.* ***Il a été placé par la direction pour faire cela. La volonté vient d'en haut****.*

≈

Edouard : *Il s'est mis en place cette nouvelle organisation en déclinant des objectifs personnels par individu. J'ai eu des échos par une région que* ***certains objectifs se sont mis en place brutalement sous l'impulsion de la direction financière****. Pour moi, il ne faut pas brutaliser les interlocuteurs région (juin 2012).*

Se décrivant et étant décrit comme un homme entier et de conviction, sa ligne de conduite affirmée a déplu aux opérationnels et est venue renforcer la « cristallisation » évoquée.

Michel : *Je dois dire que travailler dans ce contexte est assez usant et démoralisant, voire même humiliant. On est parfois à la limite du harcèlement. Mais il se trouve que j'aime me battre… (avril 2013).*

≈

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec un membre de l'équipe de Michel (septembre 2012) : *Je l'interroge sur les difficultés rencontrées par Michel concernant les prévisions budgétaires. Cette personne me dit qu'il a du* ***mal à animer****, la consolidation globale des chiffres donne une enveloppe trop importante qu'il faut réduire. Mais* ***il ne sait pas comment, ou sinon par des arbitrages brutaux****. Il ne sait pas et a des rapports tendus avec les directions régionales. Cette personne me dit qu'il essaie de lui suggérer d'aller vers un partenariat, mais ensuite la personnalité de Michel est là aussi et son passé professionnel aussi.*

Une organisation à la direction financière qui ne permet que partiellement l'analyse de la performance opérationnelle

La nouvelle organisation voit les contrôleurs de gestion prendre en charge des dossiers comme l'élaboration du budget, auparavant orchestrée par les directions marché et leurs propres contrôleurs. Ils doivent donc animer le cycle prévisionnel. Néanmoins les contrôleurs de la direction financière ne sont guère habitués à ce type d'exercice.

Adrien : *Les contrôleurs, en région, ne travaillent même pas sur les budgets, parce qu'avant les budgets, ils étaient envoyés par les directions de marchés. Donc maintenant là c'est leur responsabilité et donc ça c'est relativement intéressant (juin 2012).*

Les objectifs sont ambitieux et le retour auprès de personnes sollicitées fin 2012 s'est avéré long (plus de cinq mois). Toutes les données fournies n'ont pas été exploitées au final au niveau du service pilotage de la direction financière. L'explication des requis budgétaires, le dialogue, l'accompagnement auprès des opérationnels contribuant aux chiffrages, a été discret de la part des équipes financières du siège.

Marie : *On a travaillé pendant tout l'été 2012, sur des analyses de coûts pour le budget qu'on nous avait demandées jusqu'à un niveau de détails très très fort qui correspondait au modèle mis en place par la division, qui jusque-là était transparent pour nous les années passées […]* ***On a fait, on est allé jusqu'au bout de l'exercice qui nous avait été demandé dans la région Ouest****. Et en plus de cela, comme cela n'était pas exploitable parce que pas cohérent pour toutes les régions, ce travail-là n'a pas été utilisé par le national. Donc là forcément,* ***c'est quelque part une frustration. En gros on n'a servi à rien, et en plus sans vraiment comprendre l'enjeu derrière parce que très peu d'accompagnement, très peu de mise en perspective sur les conséquences que cela pouvait avoir au niveau national, selon telle ou telle orientation prise. Pas assez d'accompagnement non plus auprès des opérationnels, on essayait de faire de notre mieux pour leur expliquer le pourquoi de la chose mais voilà.*** *C'est le cas typique qui n'a pas servi à grand-chose (mai 2013).*

Un autre obstacle que nous avons relevé, suite à la réorganisation, tient au fait que les contrôleurs œuvrant dans les marchés n'ont pas tous rejoint la direction financière. Les

connaissances se sont donc perdues.

Yvan : *Les seuls liens avec les marchés qui existent sont catalysés par trois ˝business partners˝, trois personnes seules sans équipes. Ils s'appuient après sur des ressources de la direction financière. Je n'accroche pas du tout à ce schéma d'organisation, je n'y crois pas. Pour moi, le métier de contrôleur de gestion, ce n'est pas dans une organisation telle quelle est à la direction financière. J'aurais peut-être pu, au bout d'un moment, l'accepter, la comprendre mieux, s'il y avait une vraie conduite du changement, mais* ***les personnes qui disaient que c'était un métier d'excellence, qui tirent les gens vers le haut, ce sont des gens qui n'ont pas rejoint la direction financière****, qui ont fait ce choix, eux aussi, de partir et d'aller dans d'autres directions (avril 2013).*

Par ailleurs, au sein de la direction, des personnes ont changé de poste et leurs remplaçants n'ont pas eu de réelles transmissions de dossiers. Enfin, les ressources sont assez réduites sur des sujets cruciaux tels l'analyse du BFR où les équipes sont passées de 12 à 3, ou l'analyse des marchés où il n'existe plus d'équipes dédiées.

Yvan : *Je n'avais pas les ressources derrière pour pouvoir à la fois, continuer à jouer ce rôle de lien avec les opérationnels et les régions et à la fois répondre aux besoins des intéressés de la direction financière. De plus l'équipe était très restreinte.*

J : *Vous étiez cinq ?*

Yvan *: On était cinq sur le pôle BFR-méthodes, mais sur le sujet BFR nous n'étions que trois, moi, un apprenti d'une école de commerce, et un externe en contrat à durée déterminée et qui n'a pas renouvelé ensuite.*

J : *: Vous n'étiez pas si nombreux que ça, finalement ?*

Yvan *: Très* ***peu de ressources. Ce qui s'est passé est que la transmission n'a pas eu lieu****. Aucune passation, aucune conduite du changement, je me suis retrouvé un peu tout seul à réussir à convaincre un stagiaire de m'expliquer le marché de masse BFR (avril 2013).*

L'information est donc centralisée par les « business partners » de chaque division. Ils sont seuls et font le lien entre l'information fournie par le marché et les requis de la direction financière. Là où des équipes de 4-5 personnes existaient auparavant, a été substitué un seul interlocuteur.

Edouard : *Le˝business partner˝ est tout seul, il doit faire la synthèse d'un marché aussi vaste que le marché des particuliers sur la France. Il faut que ce soit un homme de réseau. Il faut qu'il ait un sens politique important, il faut qu'il développe ses réseaux et qu'il les anime, sans lien hiérarchique […].*

J : *Et donc dans les faits vous pensez que c'est faisable ?*

Edouard : *Dans les situations où cela est mis en place aujourd'hui, vu de ma fenêtre,* ***ce n'est pas faisable sans une petite équipe sur le marché des particuliers. C'est trop vaste, beaucoup trop vaste****.*

Les retours d'expérience collectés sur le budget 2012 montrent que plusieurs « goulets d'étranglement » ont été constatés à l'échelle des « business partners ». Avec des équipes de contrôleurs de gestion réduites auprès des opérationnels, et un manque de collaboration

supposé des directions de marchés, les équipes de contrôle de gestion, au siège comme en région, se sont trouvées submergées par l'ampleur de l'organisation et son pilotage rendu complexe par la réorganisation.

Yvan : *L'organisation était telle que* ***le message aurait dû me parvenir normalement par le « business-partner »****. C'est la personne du contrôle de gestion qui est le garant, cette personne, toutes les semaines, il a des liens avec le patron de la direction marketing et la direction des ventes, c'est cette personne-là qui est censée faire ce lien et dire : ˝ah, ah, ah, sujet BFR ! Avez-vous pensé à appeler Yvan pour contrôler avec lui le chiffrage ?˝ Mais* ***à sa décharge totale, ce monsieur était complètement submergé. Ce n'était juste pas possible, il ne pouvait pas être sur tous les fronts et tous les sujets****. Peut-être certains avaient oublié. Ou alors,* ***c'était fait exprès pour mettre Michel en difficulté****. On peut le penser aussi. Une organisation comme celle-là, pour le métier contrôle de gestion, cela ne fonctionne pas ! (avril 2013)*

Une image de réducteurs de coûts, peu compétents sur les métiers

Plusieurs éléments, dans le discours des interlocuteurs opérationnels interrogés, témoignent d'une image des contrôleurs de gestion dévalorisée.

Les contrôleurs de gestion souffrent d'abord d'une représentation stéréotypée négative. Ils évoquent des individus trésoriers des comptes, des « rabat-joie », en quête d'économie pour des motivations purement financières, agissant pour le compte de la direction générale du groupe. Les tâches des contrôleurs sont très cloisonnées et essentiellement centrées sur le reporting et les cycles de gestion dans le groupe, ce qui vient conforter les stéréotypes négatifs.

Edouard : *Le contrôleur de gestion, c'est* ***l'annonceur de mauvaises nouvelles****. C'est celui qui dit ˝on dépense trop˝ ou celui qui dit ˝on est en train d'exploser la trajectoire d'effectifs˝. Donc ça ne fait pas briller les yeux des commerciaux.* ***Pas celui qui va à la conquête de clients, aide à gagner des contrats****.*

J : *Pourtant il pourrait y avoir des contrôleurs qui chiffrent des offres ?*

Edouard : *Oui il pourrait sauf qu'aujourd'hui, c'est des monteurs d'offres qui font ça. C'est cloisonné. Donc c'est l'annonceur de mauvaises nouvelles.*

≈

Adrien : *Aujourd'hui* ***la perception des contrôleurs de gestion par les entités opérationnelles c'est vraiment Picsou, en tout cas, il y en a plein qui le surnomme comme ça*** *(juin 2012).*

Les contrôleurs ont des relations distantes avec les opérationnels qui ne voient guère l'utilité et la valeur ajoutée de leurs demandes et requis, d'une manière générale.

Yvan : *C'est d'ailleurs comme cela que la direction financière est aujourd'hui perçue. Elle est perçue comme une* ***direction de synthèse, n'est pas dans une posture opérationnelle****. Aujourd'hui, elle est*

malheureusement perçue comme fonctionnelle, une direction d'appui, comme une direction d'informatique, ou une direction ressources humaines (avril 2013).

Les demandes de la fonction de contrôle sont donc une contrainte supplémentaire à laquelle il est difficile de déroger pour les managers opérationnels.

J : *Le degré d'acceptation de la fonction contrôle de gestion dans la division commerciale, comment le qualifies-tu ?*

Laurent : *C'est* ***un mal nécessaire pour fournir des chiffres à la direction****. Ca va assez peu plus loin que ça (octobre 2011).*

Les membres des divisions métiers sont d'ailleurs souvent des ingénieurs issus de grandes écoles, et pourvus d'une solide activité de management sur le terrain. Ils s'estiment plus aptes à faire la traduction entre les objectifs financiers fixés par le management et la réalité opérationnelle, que ne le sont des contrôleurs de formation de gestion, dépourvus d'expérience de terrain à leurs yeux. Par ailleurs, la technicité des analyses à délivrer semble constituer un obstacle majeur pour plusieurs contrôleurs.

Edouard : *Aujourd'hui le «* ***business partner » n'a aucune expérience métier. Il sait de quoi on cause à peu près****. Par contre* ***il perdrait rapidement pertinence à partir du moment où on précise les choses****.*

Dans les faits, ce sont d'autres individus qui les suppléent comme des responsables marketing, des experts financiers ou des directeurs adjoint d'unités, du fait de leurs lacunes techniques.

Adrien : *Je m'occupe actuellement, pour le compte de la direction financière, du calcul et des ˝slides˝ des nouvelles offres en termes de trajectoires de marges et de coûts. Je fais de la* ***sous-traitance d'une tâche de ˝business partner˝****. Pour moi, il y a là un* ***dysfonctionnement*** (avril 2013).

Les contrôleurs de gestion sont donc confrontés à des concurrents experts et chevronnés, ce qui vient corroborer les travaux de Dent (1991), Armstrong (1985), Bessire (1995) et Danziger (2009).

Adrien : *J'ai un interlocuteur privilégié régional pour le suivi par marge client qui a été défini par le directeur régional, et la plupart ont mis le directeur adjoint.* ***Sur 9 régions, ils m'ont mis 6 directeurs adjoints****. Il y a une région qui m'a mis un directeur commercial et 2 autres régions qui m'ont mis le responsable pilote gestion, donc le directeur financier de la région […] Les travaux budgétaires, c'est symptomatique.* ***Imaginez une région où le contrôleur ne fait pas de budget, c'est fou*** *! Et bien dans certaines régions, c'est le directeur marketing qui* ***a la responsabilité de coordonner les travaux*** *[…] Pour moi ce qui devrait être fait assez naturellement, c'est que la coordination de ces travaux-là devrait être assurée par le responsable pilote gestion, avec une ambition commerciale qui devrait être définie par le directeur marketing régional, et qui serait challengée par les directeurs commerciaux (juin 2012).*

Pourtant les attentes des équipes métiers existent pour un contrôle de gestion moins dédié à la traque des dysfonctionnements, plus éclairant en termes de création de valeur, qui valorise leur travail et les oriente. Les sujets de pilotage, du fait des enjeux techniques et organisationnels, sont très nombreux.

Fabrice : *Trouver un contrôle de gestion qui soit vraiment dans le sens du constructif positif, qui soit sur une logique de création de valeur, qui soit sur une logique de rechercher des solutions avec nous lorsque des difficultés sont identifiées, qui comprennent quels sont les leviers de création de valeur, du reste nous les pointent, qui nous aident à les identifier et qui cherchent des leviers pour pouvoir agir sur ces leviers de créations de valeur ; enfin* ***un contrôle de gestion qui soit orienté création de valeur et non pas orienté contrôle ligne à ligne. Donc c'est plutôt ça ce que j'attends****.*

J : *Et là aujourd'hui sur une échelle de 1 à 5 vous le situez comment ce contrôle de gestion par rapport à votre objectif ?*

Fabrice : *Aux alentours de 2.*

D'après nos interlocuteurs, la question de la compétence et de la connaissance des processus du groupe se pose donc pour la plupart des membres de la fonction contrôle. Le recrutement de profils qualifiés d'ingénieurs dans cette fonction semble entravé par la représentation négative partagée par les jeunes cadres à potentiel du groupe. L'attractivité de la fonction est faible chez Serviceo, du fait d'un style de management du ″controlling″ groupe intimidant et pointilleux.

Michel : ***Le taux de renouvellement de la fonction est donc très faible.***

J : *Pourquoi ? Les ressources sont rares ? C'est dû à quoi ? Ca n'attire pas la fonction ?*

Michel : *Non, parce que* ***c'est un métier de chien tout simplement. Les horaires, la pression****… Et puis le caractère hyper récurent et contraignant du cycle de gestion quand même. C'est rigide (Juin 2012).*

≈

Edouard : *C'est difficile parce qu'aujourd'hui* ***la majorité des « business partners » viennent de la finance. Ceux qui viennent du métier sont repartis dans le métier****. Donc cette confiance on pourrait la forcer d'une certaine façon si les deux filières acceptaient des parcours croisés. Aujourd'hui c'est quand même assez piloté, je veux dire quand on est dans un parcours financier, on continue dans la filière. Quand on est dans le management, on continue dans la filière.* ***C'est assez rare qu'il y ait quelques individus qui arrivent à faire à la fois une filière et une autre****. Au bout d'un moment on dit : « c'est gentil mon garçon mais tu continues dans la filière, on a investi sur toi il faut que tu rendes. » Donc c'est* ***accepter des parcours croisés de manière à ce qu'un certain nombre d'individus aient la double casquette****.*

Toutefois nous avons croisé, en dépit des propos collectés, six profils de contrôleurs ayant à la fois un parcours d'ingénieur terrain et une antériorité à la direction financière. Ce manque de connaissance et de reconnaissance de ces parcours croisés par leurs interlocuteurs s'explique par le fait que seules les expériences de **management** de terrain, comme responsable des ventes dans une unité par exemple, sont jugées probantes pour guider un individu dans

l'analyse de la performance de la division commerciale. Le fait d'avoir une formation d'ingénieur n'est donc pas une garantie de compréhension des mécanismes.

Edouard : ***Connaître le métier, c'est avoir fait du management d'équipe****. Et* ***puis il y a des entités relativement importantes****. A Lyon j'avais 850 péquins.*

Une volonté de la fonction contrôle de gestion d'améliorer les processus budgétaires

En dépit de ce constat, la fonction essaie de prendre en considération les attentes de ses membres, et de faire évoluer son organisation pour adapter la maille du pilotage à l'organisation de la division. Une amélioration de son fonctionnement et une clarification des responsabilités semblent favorables à l'évolution de son dialogue avec les équipes métier et les équipes décentralisées.

Michel : *Avant d'aller affronter l'externe, il faut déjà faire le ménage chez nous,* ***être propre en interne avant de se tourner vers l'externe*** *(avril 2013).*

Ainsi leur directeur financier a profité d'une période entre deux cycles de gestion (février 2013) pour lancer des chantiers de réflexion. Une présentation, au comité de direction, d'une proposition de nouveau cycle de management a été réalisée fin mars 2013. Les principes sont l'allègement des informations demandées aux régions par le siège, avec une date de remise des prévisions décalée en septembre plutôt que juillet, et la remontée de deux scénarii pour pouvoir arbitrer sans opérer de retours systématiques auprès des interlocuteurs en région. Les cadrages budgétaires seraient indicatifs et non obligatoires pour les régions, qui sont bien responsables des projections budgétaires. Ces chantiers sont issus des réflexions menées lors du séminaire interne à la direction financière de septembre 2012. L'objectif de la direction financière est de faire évoluer les rapports entre les contrôleurs de gestion et les régions, et de rendre l'exercice de prévision budgétaire moins contraignant.

Parallèlement à cette proposition, la direction a mis en œuvre des chantiers pour simplifier ses modes de fonctionnement internes. Ainsi un chantier sur le reporting et une réunion de « revue de marché » avec les « business partners » ont été lancés. Cette réflexion sur l'optimisation, qui s'est déroulée début 2013, est une réponse aux difficultés de fonctionnement des remontées budgétaires 2012, et un affichage clair de la part du directeur financier de sa dynamique personnelle et de sa prise en main des dossiers, vis-à-vis du comité de direction.

Michel : *Finalement un plan d'attaque s'est mis en œuvre mais pas ex ante. On bénéficie d'un premier retour d'expérience. Il faut bien avouer que cela tiraillait beaucoup dans l'organisation de la direction financière. Il y avait des doublons sur les tâches, des responsabilités pas définies. Il était donc* ***impératif de simplifier****, sachant que les équipes étaient vraiment partantes au début de la réorganisation mais là commençaient à s'essouffler avec des 40-70 heures par semaine, même en dehors des pointes de gestion classiques (avril 2013).*

≈

Michel : *Je pourrai dire au comité de direction de la division : «* ***vous m'avez confié la responsabilité de la réorganisation de la direction financière. Voilà ce que j'en ai fait*** *! » (avril 2013)*

Ces chantiers ont été bien accueillis par les équipes opérationnelles qui ont activement collaboré à la démarche.

Amanda *: Donc on s'est vraiment focalisé sur la réflexion, que faudrait-il faire pour que ça change ? J'estime que* ***cela s'est bien passé parce que, que ce soit à l'externe, par exemple au niveau de la direction financière groupe, ou en interne au niveau des autres entités, les propositions qu'on a faites ont été très majoritairement bien accueillies*** *[…]C'est un niveau de satisfaction, c'est hyper gratifiant, le fait que certains nous aient dit spontanément que* ***c'est normal que la direction financière soit au cœur de ces processus, même si ce sont des processus qui vont au-delà du pur financier. Un budget, c'est normal qu'il n'y ait qu'un seul pilote et que ce soit la direction financière****, enfin des choses qui sont positives. Cela fait du bien et cela a un peu accéléré les choses, parce qu'on était légitime, on était reconnu sur le bilan qu'on faisait et les propositions qu'on amenait (avril 2013).*

A titre de conclusion sur le contexte des contrôleurs de gestion chez Serviceo, plusieurs similitudes peuvent être remarquées entre notre cas et les facteurs contextuels entourant l'idéal-type de la fonction de contrôle de gestion « garde-fou », décrite dans la thèse de Lambert (2005), et l'analyse de la SNCF de David (1999). En effet la culture dominante chez Serviceo est celle des ingénieurs, voire plus récemment des commerciaux. L'entreprise recrute des profils issus de très grandes écoles. Le groupe est soumis à une intervention étatique. La fonction est perçue comme un émissaire de la direction, en charge des économies. Elle intervient peu sur les réflexions opérationnelles, hormis pour le reporting et le budget. La partie qui suit examine la diversité des contrôleurs de gestion au sein de la division commerciale de Serviceo.

4.3 Les divers types de contrôleurs chez Serviceo

Depuis la réorganisation, les contrôleurs de gestion sont centralisés à la direction financière ou décentralisés en région. Au siège, plusieurs profils de contrôleurs se dessinent.

Les **contrôleurs de gestion du service « pilotage** » sont répartis selon des activités distinctes. Huit d'entre eux travaillent sur le **contrôle et le suivi des charges** ainsi que le **suivi financier** des entités, quatre personnes sont dédiées à la **consolidation des données pour** le « controlling groupe » et au **chiffrage de projets**, cinq personnes se consacrent au **plan prévisionnel** de la division et à la **production des tableaux de bord**. La plupart de ces contrôleurs bénéficient d'une ancienneté au sein de la division commerciale de trois ans et plus. Le turnover est faible.

Adrien : *A l'heure actuelle dans la fonction finance, on met toujours les mêmes et ils tournent en intra (juin 2012).*

D'autres types de contrôleurs œuvrent au sein de la direction financière sur le pilotage des filiales, le contrôle des produits et du BFR, les schémas de gestion et les systèmes d'information de gestion.

Enfin trois contrôleurs de gestion se distinguent : les « business partners » pour les marchés.

En dernier lieu, des contrôleurs de gestion demeurent « cachés » dans plusieurs autres directions fonctionnelles du siège, pour des raisons historiques et des enjeux de pouvoir entre les directions. Ainsi, Jean est en charge du pilotage pour le marché « collectivités territoriales », même si dans les faits, il délègue de plus en plus au « business partner ». Adrien fait du contrôle de gestion au sein de la direction « pilotage expertise et projets » du marché entreprises et professionnels. Au sein des équipes d'Edouard, lui-même ancien contrôleur, une personne est en charge du suivi et de l'analyse de la performance pour le marché des clients particuliers. D'autres contrôleurs de gestion se situent au sein de la direction en charge des tarifs et des prix, dans la direction des systèmes d'information.

Des contrôleurs de gestion sont aussi présents en région dans les services gestion-finance. Ainsi, au sein de la région Centre que nous avons étudiée, un responsable de la gestion-finance encadre les contrôleurs. Un contrôleur de gestion est dédié au pilotage (suivi des objectifs budgétaires et tableau de bord). Un contrôleur sénior et deux juniors travaillent sur la gestion de l'entité (reprévisions budgétaires, analyses). Dans la région Ouest, un contrôleur

est dédié au suivi des effectifs et de la masse salariale. Un deuxième contrôleur travaille sur le pilotage des résultats commerciaux, les résultats des ventes, l'analyse des marges. Un troisième contrôleur est plutôt spécialisé dans les tableaux de bord. Les tâches des contrôleurs diffèrent donc d'une région à l'autre en fonction de l'historique et de l'organisation.

Les passerelles entre siège et région, en termes professionnels, sont quasi-inexistantes.

Amanda : *Le transfert entre niveau régional et niveau national, il existe assez peu. Enfin moi j'ai essayé de faire venir à plusieurs reprises des contrôleurs de gestion des régions. Ils sont assez peu mobiles finalement. Et pourtant il y a des gens qui sont très brillants mais qui sont attachés à la région, et finalement, ce n'est pas facile de les faire venir (juin 2012).*

Le positionnement en région semble faciliter la proximité entre les équipes opérationnelles des divisions marchés et les contrôleurs, du fait de la proximité géographique et des équipes locales plus restreintes.

Marie : *Quand la demande est accompagnée par la direction de marché, il y a une bonne acceptation parce qu'on s'entend bien entre la gestion-finance et le marché.* ***Nous en région, cette connexion marché et gestion, on la fait au quotidien****. On est en relation avec eux au quotidien. On a cette compréhension mutuelle des enjeux et malgré tout la rigueur de gestion qu'il faut. Il n'y a pas de souci. A la décharge de la direction financière à Paris, les marchés et la direction finance ne sont pas aussi proches qu'on peut l'être en région (mai 2013).*

A titre de synthèse, il existe des **contrôleurs en charge du pilotage** (analyse, suivi, budget, tableaux de bord), des **contrôleurs experts** (suivi du BFR, de tarifs) et des **contrôleurs transversaux** (comme les « business partners » ou certains responsables gestion-finance en région qui sont multi-marchés). Certains de ces contrôleurs exercent également des responsabilités managériales.

L'annexe 21 présente, pour les contrôleurs rencontrés et interrogés, le périmètre dans lequel ils exercent, leur rattachement, leur formation, leur ancienneté sur le poste, leur expérience comme contrôleur et leurs principales activités.

Comme notre cadre conceptuel d'analyse l'a précisé, le processus de construction de légitimité professionnelle d'un contrôleur de gestion suppose à la fois d'étudier les stratégies de légitimation déployées, en vue de convaincre du bien-fondé de son rôle, ainsi que les évaluations de ses interlocuteurs. L'analyse des rôles permet de préparer cette étude. En effet, en confrontant les rôles réels joués par les contrôleurs et les rôles souhaités par leurs évaluateurs, les actions du contrôleur sont mises en perspective des attentes des potentiels jugements en légitimité. Le tableau 35 présente pour chaque type de contrôleur identifié,

rencontré à la division commerciale de Serviceo, les dissonances de représentations sur leurs rôles.

Contrôleurs	Rôles joués	Rôles souhaités par les interlocuteurs
Contrôleurs de gestion pilotage siège (Amanda, Jean, Edouard)	Alerter au bon moment les managers	Trouver les leviers pour créer de la valeur
	Piloter budgétairement les ressources	Être les avocats des intérêts des divisions métier
	Cerner les risques de non-réalisation d'une prévision	Suggérer des leviers pour atteindre les objectifs budgétaires
	Pointer les écarts entre les chiffres du métier et ceux de la direction financière	Aider au calcul de la marge par client et du coût commercial
	Suivre le chiffre d'affaires, les charges et les marges	Comprendre le métier et valoriser les aspects positifs – Ne pas faire uniquement de la traque d'écarts
	Assurer le reporting pour la direction financière groupe	Apporter des solutions
	Suivre les projets de la division et assister dans l'élaboration de « business plans »	Fournir des chiffres fiables
	Produire les tableaux de bord pour les managers opérationnels	Opérationnaliser les chiffres plutôt que remplir des tableaux
Contrôleurs de gestion experts- siège (Yvan, Adrien)	Développer un modèle pour individualiser les coûts commerciaux par contrats	Délivrer plus rapidement des tableaux opérationnels
	Exercer de la sous-traitance pour le compte de la direction financière, la direction marketing, les directions régionales	Comprendre les chiffres remontés
	Aider à la fixation des prix par offres	Opérationnaliser les chiffres plutôt que remplir des tableaux
	Assister à la réflexion sur la valeur d'un client sur le long terme	Moins compiler, plus analyser
	Etablir des simulations de gestion, aider à la méthodologie pour les prévisions	
	Fournir les outils aux contrôleurs transversaux en région	
	Analyser les points d'expertise	

Contrôleurs	Rôles joués	Rôles souhaités par les interlocuteurs
Contrôleurs transversaux siège (Laurent)	Vérifier les analyses avec les managers	Etre force de proposition sur d'autres sujets (marketing, RH, modèles d'activités)
	Synthétiser les résultats	Valider des projets, des ″business plans″ sur les offres
	Organiser des revues de performance	Critiquer constructivement les actions opérationnelles
	Aider à résoudre les problèmes d'analyse	Apporter son expertise sur le métier
	Proposer son assistance aux managers dans les problématiques de gestion	Concevoir et animer des contrats
	Responsabiliser les équipes métier sur leurs prévisions	
Contrôleurs transversaux région (Marie, Bernard)	Sensibiliser les commerciaux aux problématiques financières et de gestion	Analyser de manière détaillée des dépenses
	Avoir 1 vision globale de la performance de l'ensemble des processus	Interpréter des chiffres
	Apporter son appui au management et jouer le rôle d'alerte	Fiabiliser des informations délivrées
	Faire respecter par l'unité ses objectifs prévisionnels	Connaître les gammes d'offres, les coûts et marges associés
	Suivre par nature comptable	Suggérer des pistes de productivité
	Recadrer et éclairer les opérationnels sur leurs actions	

Tableau 35. Rôles joués par les types de contrôleurs rencontrés et rôles souhaités par leurs interlocuteurs à la division commerciale

Si des dissonances ont pu être mises en évidence suite à notre analyse, nous n'avons pu distinguer par individu le degré d'atteinte des rôles souhaités par les interlocuteurs et leur maîtrise des rôles joués. En effet, nous n'avons pas rencontré systématiquement, pour chaque contrôleur, le ou les interlocuteurs directs, du fait notamment de la taille de l'organisation, et du choix des personnes interrogées qui a été arbitré par le directeur financier.

En conclusion, cette sous-section a mis en évidence un décalage entre les activités des contrôleurs et les attentes de leurs évaluateurs. Les contrôleurs de gestion pilotage sont trop orientés sur l'alimentation en chiffres pour le groupe, d'après leurs interlocuteurs. Un besoin de valorisation et d'intérêt pour leurs problématiques métiers est exprimé par ces derniers. Ces contrôleurs sont mal acceptés par leurs homologues métiers.

Les contrôleurs de gestion experts se voient confier des analyses très précises, sur un sujet donné, par la direction financière ou les équipes marché (marketing, régions…). La commande étant clarifiée, les attentes sont formulées initialement pour le contrôleur. L'atteinte de l'objectif dépend donc essentiellement des compétences techniques. Ces contrôleurs sont donc valorisés et utiles aux yeux des équipes métiers s'ils réussissent à livrer l'analyse requise.

Les contrôleurs transversaux siège jouent le rôle de facilitateur entre les équipes financières et la direction de marché. Les attentes sont elles-aussi clarifiées dès la prise de poste. Ces contrôleurs travaillent essentiellement pour le compte des équipes métiers. Leur capacité à jouer les rôles souhaités dépend de leur faculté à apporter des solutions et contre-argumenter positivement.

Enfin les contrôleurs transversaux, en région, bénéficient de la proximité avec les équipes marchés. Le turnover y est rare. Aussi ces contrôleurs bénéficient d'une connaissance approfondie des activités métier qui leur permettent de mieux répondre aux attentes de leurs interlocuteurs. Les requis sont d'ailleurs moins techniques, mais multi-marchés.

5. Analyse du processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion de la division commerciale de Serviceo

Le contrôleur ambitionne d'être évalué favorablement sur une ou des natures de légitimité (5.1). Pour devenir légitime sur tel ou tel référentiel, le contrôleur s'appuie sur des sources de légitimité (5.2). Dans son objectif de jugement positif en légitimité sur un référentiel, le contrôleur a recours à des sources de légitimité. En ce sens, il met en œuvre une ou des stratégies de légitimation (5.3). Des trajectoires de (dé)construction de légitimité surgissent de notre étude longitudinale des contrôleurs de Serviceo sur 19 mois (5.4).

5.1 Natures de légitimité pour les contrôleurs de Serviceo

Les natures de légitimité, mises en évidence chez Serviceo, sont identiques à celles de notre étude exploratoire, à savoir **fonctionnelle** (5.1.1), **cognitive** (5.1.2), **normative** (5.1.3). Toutefois nous avons identifié une sous-catégorie de légitimité fonctionnelle, la légitimité d'ordre rationnel-légal, mise en avant par les personnes interrogées.

5.1.1 La légitimité fonctionnelle

Les contrôleurs de gestion en région à la division commerciale vérifient les chiffrages des commerciaux, lors du montage de l'offre commerciale, en étant vigilant sur les marges appliquées. Ils sont dès lors décrits comme ceux qui contrôlent l'exactitude des chiffrages.

Vincent : *Directement au niveau de l'outil, les vendeurs vont « pricer » leurs offres vis-à-vis du client, il y a un calcul de marge nette qui est fait en intégrant tous les coûts. Sauf que le vendeur naturellement n'a pas le détail sur tous les coûts qui sont dedans. Mais* ***il faut être sûr que ce soit bien fait pour qu'on ne se trompe pas dans ce qu'on donne comme indication de marge au vendeur****. Là c'est vraiment un domaine où c'est particulièrement important !*

Ils proposent au comité de direction des pistes pour réduire les frais de fonctionnement et après validation, émettent des notes pour en préciser les modalités. Ils agissent donc dans le but de veiller à l'intérêt financier du groupe.

Vincent : ***Il rédige des notes d'organisation ou des notes par exemple, sur les frais de déplacement,*** *ce que Bernard a rédigé récemment. Mais dans tous les cas, il propose ça au comité de direction.*

Ils fournissent les analyses qui permettent d'éviter les dépassements des allocations budgétaires et assistent les managers dans le respect de leurs objectifs contractuels.

Marie : *Il fournit toutes les analyses les plus détaillées pour permettre à chaque manager opérationnel dans chaque direction de marché de* ***suivre son budget, ses effectifs*** *et puis toutes les dépenses qui sont afférentes, et puis de les* ***aider à les piloter et à les maitriser*** *(mai 2012).*

Les contrôleurs sont donc en charge, en ce cas, de faire respecter le contrat budgétaire sur lequel s'est engagée l'entité où ils travaillent. Ces actions participent à une évaluation positive sur le référentiel rationnel-légal (Weber, 1922).

Bernard : *J'ai une vision de ce qu'on appelle le contrat annuel de l'unité. Ce contrat c'est celui que signe, celui sur lequel s'engage notre unité Centre et donc le directeur, aussi avec son directeur à Paris, le directeur de la division commerciale. Et donc* ***ça engage l'entité et ce contrat, il est transverse et il concerne tous les marchés. Et il est porté par moi ici, c'est-à-dire c'est moi qui doit le suivre, c'est moi qui doit alerter quand il y a des dérives****. Enfin c'est moi, mes équipes qui font le tableau de bord etc. Et donc, de fait, j'ai une vue transverse sur l'ensemble des performances de chacun (juin 2012).*

Lors du séminaire interne de la direction financière en septembre 2012, un débat s'est amorcé entre les membres de l'équipe et le directeur financier sur la question de l'utilité des contrôleurs. Ceci nous renvoie au référentiel rationnel-légal. Si le directeur financier se prononce pour une utilité démontrée par le sens apporté aux chiffres, d'autres personnes entrevoient une utilité démontrée par les actions.

Extrait du séminaire de la direction financière division commerciale (25 septembre 2012) :

Nous avons présenté notre sujet de thèse et la problématique de la construction de la légitimité des contrôleurs. Nous leur avons demandé ensuite, en accord avec Laurent, de réfléchir à la question : « sur quoi se fonde mon sentiment d'être utile à mes interlocuteurs ?»

Laurent, « business partner », marché « entreprises et professionnel »s répond le premier : « L'idée ***d'être un assistant du manager me plaît*** *car on vérifie avec lui les analyses.* ***Je suis son support, c'est comme cela que je le suis utile*** *». Je lui demande comment il le vérifie, il me dit : « s'il a besoin de toi » !*

Michel rebondit là-dessus : « si personne ne vient me voir, c'est un signe. L'utilité est répondre à un besoin ».

Un autre membre de l'équipe lui répond de suite : « je ne partage pas, car utile à quoi ? » Derrière Laurent acquiesce. « ***Utile à quoi, on est toujours utile à quelqu'un. Si c'est uniquement fournir des supports****… Si le contrôleur de gestion n'est plus là, alors qui va le faire, ça va être leur question ?* ***Certes être utile, mais que doit être la mission du contrôle de gestion****. Et pas seulement fournir des données qui permettront des analyses. Ne pas seulement faire un tableau de bord».*

Les messages de la direction générale, sur les réductions des dépenses, sont relayés et portés par les contrôleurs auprès des opérationnels. Ils sont alors perçus comme ceux qui veillent à la réalisation des économies demandées par la direction du groupe, ou qui aident à la valorisation des offres remportées.

Marc : *Souvent le contrôleur de gestion est un peu* ***porteur d'une consigne, celle de réduire les budgets****. Et puis, la maison-mère fait passer un tas de messages par lui. Ils vont appeler le contrôleur de gestion pour lui faire passer une consigne, par exemple faire 10 % de réduction sur les frais de déplacement. Donc* ***cela nous tombe dessus par lui****.*

Sa légitimité fonctionnelle, du point de vue de la direction du contrôle de gestion groupe, consiste à fournir des chiffres fiabilisés pour le pilotage par le top management.

Michel : *Par rapport au «* ***controlling » France, on est perçu comme des pourvoyeurs d'informations****, ça c'est clair. On nous demande de pourvoir des informations dans des délais à tenir et donc on les tient (mai 2012).*

Le contrôleur s'assure du juste équilibre entre ressources à disposition et objectifs commerciaux.

Fabrice : *En réalité, construire des offres ou des dispositifs relationnels, ça se structure […] Et la mise en équation derrière finalement de cette ambition commerciale, qui doit être, au regard des ressources dont on dispose, est faite sous le pilotage, sous l'animation en tout cas, du contrôle de gestion qui* ***est là par conséquent en animation pour assurer effectivement l'équilibre entre l'ambition commerciale que l'on souhaite et les ressources dont on dispose.***

Ils sont également impliqués dans l'estimation du niveau d'investissement à autoriser par direction. Ses évaluateurs lui assurent cette nature de légitimité lorsqu'il est le garant du

niveau de ce type de dépenses. Il influence l'engagement d'une dépense et l'attribution d'une enveloppe budgétaire.

Fabrice : *Bien sûr, oui, il a un pouvoir de véto sur les engagements, sur les engagements importants […] Il a un* ***véritable pouvoir aussi sur l'allocation des budgets qui est quand même nos ressources essentielles pour pouvoir faire notre boulot, les budgets et les ressources, les ressources humaines en particulier. Donc c'est bien sur tout le nerf de la guerre qu'il peut agir****, que ça soit les ressources financières ou humaines.*

5.1.2 La légitimité cognitive

Les contrôleurs de gestion, pour être jugés positivement dans le référentiel de légitimité cognitive, doivent démontrer leurs capacités à comprendre les aspects les plus complexes des processus métiers. Ils ont souvent bénéficié de légitimité dans des expériences antérieures dans le groupe.

Marc : *Oui ceux que j'ai vus là sont des gens triés sur le volet, des gens très brillants. Il faut qu'ils soient* ***capables d'intégrer l'ensemble des problématiques des métiers, pour synthétiser, pour voir les pistes, pour donner le change****, c'est hyper compliqué. Ce sont des gens intellectuellement très brillants. L'avantage de Serviceo, c'est que l'on peut changer de métier. Donc* ***je n'imagine pas des gens, à cette position-là, comme premier job****, en arrivant tout frais émoulu de l'école, ils se planteraient. Ce sont des gens, issus de grandes écoles, qui ont des capacités à produire et à travailler.*

Les contrôleurs doivent démontrer, sur ce référentiel cognitif, leur compréhension des modèles culturels de l'entreprise. Ils doivent notamment adapter leur discours à leurs interlocuteurs. L'exemple ci-après recueille les propos d'un contrôleur en région, en contact avec les commerciaux, qui tient compte de ce qu'ils attendent de lui.

Bernard : *Et mon rôle de contrôleur de gestion c'est bien d'apporter quelque chose. Je ne peux pas dire aux gens uniquement ici : « tu coûtes tant, il faut réduire tes coûts». Ça c'est un langage qui ne passe pas ici. Il faut apporter quelque chose. Donc* ***mon apport, c'est justement de bien connaître le commercial****. Quand je discute avec quelqu'un et je lui dis : « ton client il est risqué, si tu signes avec lui il faut te couvrir etc.», j'apporte des conseils, j'apporte une dimension un peu financière à leur métier de commercial (juin 2012).*

Le contrôleur de gestion bénéficie, sur le long terme, d'une position dans l'organisation de l'ordre de l'évidence, de l'inévitable (Suchman, 1995). Il la doit, en premier lieu, à son ancienneté sur son poste et au faible turnover de ses interlocuteurs. Le faible renouvellement des équipes lié aux exigences budgétaires accentue le phénomène.

Bernard : *Alors* ***déjà ils sont reconnus parce qu'ils sont là depuis longtemps****. Leurs autres interlocuteurs sont là depuis longtemps aussi, ça ne bouge pas tant que ça […] De fait****, les gens se connaissent bien, ça c'est le premier point, depuis plusieurs années*** *(juin 2012).*

5.1.3 La légitimité normative

Le contrôleur de gestion est évalué positivement en légitimité lorsqu'il valorise les contributions des opérationnels. A l'inverse, un contrôleur de gestion qui pratique l'alerte systématique sur les déviances, sans préconisation, ne bénéficie pas de ce type de légitimité chez Serviceo. Il en va de même pour les contrôleurs qui mettent en place des réductions de coûts. En effet les commerciaux ne sont guère enclins à être entravés dans leurs actions, surtout sans apport du contrôleur par ailleurs.

Fabrice : *J'attends un contrôleur qui* ***comprenne naturellement ce qui se fait dans les métiers, qui appréhende les contraintes et les difficultés, qui valorise aussi ce qui est fait dans les métiers*** *et qui* ***n'est pas seulement dans le fait de dire voilà ce qui va mal****, mais qui positive et qui du coup, valorise le travail qui est fait aussi au sein des métiers, tout en reconnaissant de façon naturelle ce qui va mal mais qui met aussi en avant ce qui va bien.*

Le contrôleur enfin se doit de mesurer la performance des opérationnels, sans partie pris, ni préjugé. Cette prise de recul, par rapport à ses propres ressentis, est essentielle à un référentiel normatif.

Yvan : *Je pense que là, par rapport au métier de contrôleur de gestion, au métier financier, le premier point que je mets en avant, c'est justement ça : d'****être le plus neutre possible****, d'être vraiment* ***impartial****, d'apporter une visibilité sur la performance et de manière la plus impartiale possible, la plus neutre possible. Ce n'est pas facile (mai 2012).*

5.2 Sources de légitimité pour les contrôleurs de Serviceo

Les sources de légitimité, identifiées dans nos récits, proviennent de l'organisation et de l'individu.

5.2.1 L'organisation comme source de légitimité

La direction générale

Dans un groupe comme Serviceo, la direction se situe à deux niveaux : à la fois à la tête du groupe avec un comité exécutif, et au niveau du comité de direction pour la division commerciale.

Concernant la compréhension du degré de légitimation apporté par le groupe, nous avons identifié un levier : la **gestion de carrière** des contrôleurs au sein du groupe.

- **La gestion de la carrière des contrôleurs chez Serviceo**

Comment les ressources humaines du groupe encadrent-elles les parcours des contrôleurs de gestion ? La direction des ressources humaines du groupe identifie plusieurs types de cadres dans une note confidentielle que nous avons pu lire. Trois profils sont distingués : les cadres, les cadres à potentiel qui sont susceptibles d'encadrer de 800 à 1200 personnes et ceux à haut potentiel qui peuvent superviser plus de 1200 personnes. Dans cette même note, il est précisé que les cadres à potentiel doivent avoir occupé un poste dans la fonction gestion-finance ou avoir la responsabilité du pilotage de gestion d'une entité. Ainsi l'expérience de contrôleur de gestion ou responsable financier d'une entité est reconnue comme une composante essentielle de l'évolution et de l'accès aux responsabilités de management opérationnel. L'incitation à venir dans la filière gestion-finance pour des cadres prometteurs devrait en théorie suffire à attirer de bons profils. Dans les faits, il existe très peu de parcours croisés qui transitent par la fonction gestion-finance. Ainsi les contrôleurs de gestion demeurent souvent dans la filière et n'évoluent pas nécessairement vers du management. Les équipes sont donc peu mobiles et très axées sur le financier.

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec un membre d'une direction marché (juin 2012)

A l'heure actuelle dans la fonction finance :

- on met toujours les mêmes et ils tournent en intra.

-ils font des conneries, des tableaux et analyses inutiles.

-ils font chier tout le monde surtout en national ***[sic].***

Il existe également une note du directeur financier du groupe, qui partant de ce constat, vise à professionnaliser la filière de contrôle de gestion et à encourager les parcours doubles en gestion. Dans les faits, peu d'actions concrètes ont été initiées en ce sens.

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec un membre d'une direction marché (juin 2012)

Il faut d'après cette note un lien indispensable avec le métier sur une ou deux années. Dans les faits, cette note n'est pas déclinée.

Au niveau groupe, les ressources humaines ont également identifié et recensé tous les contrôleurs de gestion par profil. Les tâches et compétences nécessaires y sont décrites et les évolutions envisageables sont également précisées. Les modules de formation du groupe, pour développer et asseoir les compétences de ces contrôleurs, sont détaillés dans ce document qui

est diffusé dans les directions financières des divisions. Cette initiative assure un minimum de cadrage des postes et de suivi du vivier des contrôleurs.

Ainsi plusieurs types de contrôleurs sont recensés par les ressources humaines : le contrôleur de gestion multi entités et/ou multi métiers financiers, le contrôleur de gestion avec dimension managériale en centres opérationnels et supports, le contrôleur de gestion dans les centres opérationnels et supports , le contrôleur de gestion « synthèse métier transverse ou groupe », le contrôleur de gestion « organisation, processus, système d'information de gestion et méthode », le contrôleur de gestion des projets d'investissement, des projets de fonctions support et de nouveaux modèles d'affaires, le contrôleur « Controlling stratégique / Etudes économico-financières ».

Le groupe parvient pourtant assez peu dans les faits à favoriser les expériences multiples, accélératrices de carrière et de compétences pour les contrôleurs de gestion. Il s'avère donc défaillant plutôt que légitimant dans le parcours professionnel de ces derniers.

Fabrice : *Chez nous c'est peut être plus particulièrement accessible qu'ailleurs car les parcours professionnels font que les gens peuvent avoir une carrière qui est large et vaste. Malheureusement, ce que je note, c'est que certaines filières, dans un groupe comme Serviceo, sont des* ***filières qui sont assez cloisonnées****, c'est à dire les personnes qui y rentrent y font carrière et donc effectivement ça nuit à leur compréhension des mécanismes de créations de valeur par métier, donc ce devrait être favorisé normalement par un fonctionnement de groupe, encore faudrait-il qu'il y ait* ***une politique RH qui favorise effectivement les parcours professionnels plus riches, qui permettent au contrôleur de gestion de passer un certain temps dans les métiers et dans d'autres entreprises****, c'est comme ça que ça se passe. Le contrôleur de gestion aurait fait plusieurs métiers.*

Plus grave, les contrôleurs de gestion font défaut dans la filière, du fait du manque d'attrait de la fonction. Il paraît donc difficilement envisageable de les détacher en unités opérationnelles pendant quelques mois ou années.

Michel : *Le contrôleur, c'est une ressource rare,* ***on a du mal à avoir des contrôleurs d'un bon niveau dans la filière****. Et il est vrai qu'****on n'a pas beaucoup de temps pour les former au point de les envoyer****… Alors il doit y avoir un ou deux stages, me semble-t-il, de prise de connaissance de l'activité etc., je crois (juin 2012).*

Ainsi, dans les faits, les contrôleurs prennent en main leurs trajectoires de carrière, et les managers d'entité essaient d'identifier, par connaissances interposées, les profils les plus aptes à répondre à leurs exigences en termes de gestion, ou de déléguer cette tâche aux ressources humaines en local.

J : *Comment avez-vous eu ce poste, c'est par contact personnel, comment avez-vous eu vent de ce poste ?*

Yvan : *Oui, c'est* ***par contact personnel, on m'avait déjà appelé. J'avais déjà envisagé ce poste avant de venir à la direction commerciale****.*

J : *Quelqu'un de l'équipe contrôle de gestion qui vous connaissait ?*

Yvan *: A la direction financière avec laquelle j'avais pu travailler auparavant, j'avais eu l'info (avril 2013).*

≈

Vincent : *Le vivier, j'enfonce des portes ouvertes mais bon, quand on est à un certain niveau de responsabilité au niveau des postes,* ***ce qui compte énormément c'est le fonctionnement en réseau*** *[…] Il y a les* ***cadres plus standards où là c'est vraiment au niveau des unités opérationnelles qu'il faut aller, pour discuter avec les directeurs pour voir s'il y a des profils intéressants****. Donc,* ***le réseau soit par les RH****, parce que je vois quand j'étais dans une autre entité, pour recruter un contrôleur de gestion, j'avais d'abord des noms qui me remontaient par la filière RH.*

Concernant la compréhension du degré de légitimation apporté par la direction de la division, nous avons identifié plusieurs leviers : les **exigences de la direction**, son **degré de soutien**, et les **actions entreprises pour légitimer le contrôleur**.

- **Les exigences de la direction**

Le comité de direction s'avère délégitimant pour les contrôleurs de gestion car ses exigences envers la fonction contrôle se bornent à le cantonner dans un rôle de production et de centralisation de chiffres, sans lui faciliter l'analyse. Le fait que le comité de direction soit partie prenante dans l'opérationnel ne facilite pas l'attribution d'un rôle d'assistance et d'éclairage des résultats.

Michel : *Je suis dans un* ***positionnement hostile par rapport au comité de direction****, je suis systématiquement mis à l'écart par le directeur de la division. Il ne veut surtout pas être challengé (avril 2013).*

La direction n'est pas en attente d'amélioration ou de progression de la part de la direction financière.

Michel : *Nous avons aussi proposé au management de la division commerciale, une proposition de modification du tableau de bord car il est riche mais peu lisible. Le directeur de la division commercial est partant, les directeurs de marché, un peu moins. On verra ! (****le ton est ironique****).*

- **Le degré de soutien de la direction**

L'exercice prévisionnel non maîtrisé de la division, l'a conduite, sous l'impulsion de la direction du groupe à recruter des profils de contrôleurs de gestion recommandés par la direction financière de Serviceo. De ce fait, le soutien du comité de direction aux équipes financières est contraint, en raison de la demande de prévisions du groupe.

Toutefois, le contrat d'objectifs, signé par les managers, y compris les membres du comité de direction, les amène à relayer et appuyer certains sujets gestionnaires. Les rémunérations des managers opérationnels sont conditionnées par l'atteinte de leurs objectifs. Et ces mêmes managers rendent compte de leur performance au comité de direction. Ceci explique que la démarche de gestion soit appuyée, sur certains aspects par le comité de direction, et les managers opérationnels.

Yvan : *On a réuni les financiers des entités opérationnelles, l'occasion de leur présenter la problématique BFR, ce qu'on mettait en place en termes d'outils pour l'ensemble des entités opérationnelles françaises. Leur donner à eux de la visibilité sur ce projet-là et puis les aider à porter justement cette bonne parole auprès de leur comité de direction, auprès de leur commerciaux en région.*

J : *Ils sont en posture pour faire ça ? Est-ce qu'ils sont écoutés ? Ils sont reconnus ?*

Yvan : *Moi j'ai confiance* ***parce que cette problématique, elle fait partie du tableau de bord. Il y a de la visibilité qui est donnée sur ce sujet-là et les directeurs des régions sont objectivés. Ils savent que tous les mois le directeur de la division a une vision sur ces coûts-là*** *(mai 2012).*

Le processus du cycle de gestion à la division commerciale est décortiqué et documenté dans des notes validées par le comité de direction. Ces cadrages fournissent des éléments de légitimation aux contrôleurs de gestion.

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec Adrien (avril 2013) :

Il revient sur la vision à la division commerciale d'un cycle. Pour lui c'est déjà hyper documenté et par la stratégie et par la direction financière. Il me montre la note de cycle de management de la direction financière. Cette note a été visée au 1er janvier 2012 par le responsable BFR et contrôle des produits qui depuis a quitté la division commerciale, par le directeur stratégie et par le directeur de la division commerciale. Il s'appuie sur ces notes pour insérer ses propres étapes d'actions sur sa factualisation de coûts.

Toutefois concernant des analyses particulières, la direction de la division passe parfois commande à des contrôleurs experts.

Adrien : *Donc la première étape, c'était que chacun formalise ses attentes. Ensuite lorsqu'on a fait le recueil de ces attentes-là, c'est de hiérarchiser et de prioriser en fonction des contraintes temporelles et des contraintes techniques, donc valider le périmètre du modèle et les mailles d'analyse pour cette année, et l'année prochaine on réajustera. Et après, ça constitue finalement mon* ***cahier des charges de travail. c'est l'attente des dirigeants. Exactement. Je suis légitime pour travailler avec un ensemble de directeurs, de managers etc., pour essayer de répondre à certaines questions****. Le modèle, on le construit pour répondre à telle question.* ***J'ai un mandat très clair*** *(juin 2012).*

Le degré de soutien de la direction commerciale se mesure au-delà des notes de cadrage, des objectifs contractualisés ou des commandes de chiffrages spécifiques, par les ressources allouées à la fonction de contrôle.

Les ressources attribuées à l'activité de contrôle de gestion ont été significativement réduites suite à la disparition des contrôleurs de gestion marchés lors de la réorganisation.

Fabrice *(évoquant le cas du « business partner ») : Non je crois que c'est une nécessité, c'est à dire que le contrôle de gestion ne peut pas vivre indépendamment du reste de la structure. Donc le fait* ***qu'il y ait une personne qui soit tournée métier, sur une centaine de personnes, me semble plutôt être un minimum***. ***Personnellement c'est plutôt une régression. Avant, le contrôleur de gestion avait une équipe qui était à l'intérieur des métiers****, qui était plus à même d'appréhender les problèmes des types des métiers dans sa globalité. Là aujourd'hui on est passé de l'équipe, par exemple sur le marché entreprises vous prenez 25 à 30 personnes, là* ***on est passé de 25 à 30 personnes dans le marché à une personne***.

Enfin, le contrôleur est positionné par la direction, ainsi que par la direction financière, et les directeurs de marchés ou de fonctions support. Son responsable hiérarchique ou fonctionnel, son positionnement géographique sont autant de facteurs qui influencent ses relations avec les interlocuteurs.

Vincent : *Il y a un problème c'est par exemple au niveau des services centraux, le job des appuis au management comme les deux « business partners »,* ***il y a toujours le risque de se déconnecter du terrain. Pour eux je pense que c'est plus difficile. Il faut vraiment qu'ils se bottent les fesses pour garder une vision objective du terrain, ou de la distance, de l'isolement géographique par rapport aux régions, et du manque de temps parce qu'ils sont effectivement très sollicités par le niveau national***. *Donc, il est très important pour quelqu'un comme Laurent, il n'hésite pas à voir, à échanger, à venir en région éventuellement, ça me parait indispensable.*

- **Les actions entreprises pour légitimer le contrôleur**

Le fait qu'un membre de la direction financière soit présent dans plusieurs comités ou réunions stratégiques du siège est un signal donné à l'organisation de l'existence, et de l'utilité de la présence de cette personne, ou de son caractère incontournable. La légitimité décrite ici est cognitive. Pour autant chez Serviceo, au siège, les réunions, comités, sont fréquents surtout pour les contrôleurs transversaux et l'effet légitimant s'en trouve atténué.

Laurent : *En termes de légitimité, il a de fait une parole, une voix, au sens ou le « business- partner »,* ***il est au comité de direction de la direction financière*** *de la division. Et puis en même temps ils sont partie prenante,* ***membres des comités de pilotage de marché*** *qui regroupent le directeur délégué marché et les directeurs régionaux sur les sujets du marché en question et le directeur marketing et le directeur des opérations de marché (octobre 2011).*

≈

Laurent : *J'ai aussi une difficulté du fait que ma fonction soit en interaction avec les autres.* ***J'ai sur agenda chaque semaine plus de dix réunions***. *Ca n'est pas facile de se dégager du temps dans la semaine avec tout ça. Et puis tu ne viens pas en réunion pour faire dodo, il faut apporter des éléments nouveaux et en retirer (avril 2013).*

Le directeur financier

Nous avons décrit et expliqué en 4.2 de cette section que le directeur financier cristallise les rapports tendus entre les gestionnaires et les équipes métiers. En ce sens, il constitue un facteur délégitimant pour ses équipes.

J : *Cela touche vos équipes aussi ?*

Michel : *non, j'incarne la chose pour le comité de direction. Par contre,* ***cela les met en position de fragilisation****. La direction financière du coup n'apparait pas comme costaud ! (avril 2013).*

Néanmoins sa position dans l'organisation lui permet de fournir du soutien dans l'évolution des contrôleurs.

Adrien : *Je passe un entretien cette semaine auprès d'une direction régionale pour devenir le directeur financier. Je suis recommandé par Michel (avril 2013).*

La fonction de contrôle de gestion

Dans le cas de Serviceo, nous désignons par fonction de contrôle de gestion, les équipes du contrôle de gestion siège : les services « synthèse et pilotage de la performance », « contrôle produits et BFR », « ressources et référentiels », « pilotage des filiales », les « business-partners » par marché, ainsi que les équipes en région chapeautées par les directeurs gestion régionaux.

Notre compréhension du degré de légitimation véhiculé par la fonction contrôle de gestion s'articule selon plusieurs axes : **les contrôleurs collaborateurs** de cette fonction, **les objectifs requis** pour les contrôleurs, la **capacité d'animation et d'organisation de la fonction**, la **structuration des outils de gestion**, le **pouvoir d'influence** dont elle bénéficie et le **pouvoir de structuration** de sa propre fonction.

- **Les contrôleurs collaborateurs**

Les contrôleurs de gestion les plus expérimentés constituent une source de légitimation pour les nouveaux arrivants dans la fonction. Ils transmettent de l'expertise, proposent une méthodologie, des perspectives d'analyse, ce qui renvoie au référentiel fonctionnel.

Laurent : *J'ai rejoint cette filière suite à mon entretien avec Henri, qui lui venait d'arriver à Serviceo. Moi ça me motivait bien car c'était* ***un gars que j'ai tout de suite senti intéressant, qui avait une***

***grande expérience du contrôle de gestion, je me suis dit qu'avec lui j'avais plein de choses à apprendre**. Alors j'ai fait un stage de contrôle de gestion comptabilité à l'ESCP (octobre 2011).*

Les propos de Laurent illustrent le statut de « référent » contrôleur de gestion, incarnation d'une expertise, et déclencheur de motivation pour un cadre ingénieur à rejoindre la fonction de contrôle de gestion. Plus largement, le fait pour des cadres ingénieurs, de connaître et d'observer le parcours d'un ancien collaborateur, sorte de « référent parcours professionnel », au sein des métiers financiers ouvre la voie. Ces parcours croisés, suggérés par d'anciens collègues, sont sources de légitimité pour ces « nouveaux contrôleurs de gestion » dotés d'une expérience opérationnelle dans le groupe, et déjà identifiés potentiellement comme brillants, prometteurs.

Laurent : *Il y en a eu après moi pas mal,* ***des plus jeunes que moi, qui ont travaillé sur l'optimisation, qui ont travaillé avec moi il y a dix ans, qui ensuite, ont fait ce chemin consistant à travailler pour la filière financière. Ils sont maintenant à la direction financière**. Je pense que c'est plutôt moi qui ai fait école, car ce sont des gens qui ont cinq ans de moins que moi, et qui ont rejoint la direction financière il y a cinq ans. Ca donnait envie et les deux s'étaient rapprochés et ça paraissait moins incongru d'aller vers la filière financière. Ils n'avaient pas l'impression que c'était naze, ça s'est fait progressivement (octobre 2011).*

Les prédécesseurs, sur le poste occupé par un contrôleur nouvellement arrivé, peuvent s'avérer des facteurs de délégitimation pour ce dernier. En effet, le cas d'Yvan, qui prend la responsabilité du pôle BFR en remplacement de Laurent, promu « business-partner », illustre la délégitimation auprès des managers opérationnels, conséquence de la légitimité fonctionnelle obtenue par son prédécesseur. En d'autres termes, la comparaison entre les deux profils fait ressortir les lacunes en matière de maîtrise des processus opérationnels du nouvel arrivant.

La responsable du service de pilotage, Amanda, est consciente de l'orientation très spécialisée de ses contrôleurs, experts dans leur domaine d'analyse, mais peu sensibilisés à l'ensemble des problématiques de gestion. L'initiative de réorganisation des processus par la direction financière peut s'analyser comme la volonté de favoriser le dialogue entre les contrôleurs de gestion et croiser les points de vue. L'attribution de responsabilités claires a été mise en place. Les contrôleurs ont repris en main leurs objectifs professionnels. Des valeurs communes à la direction financière s'affirment. A terme, ils seraient moins isolés, pourraient s'adosser à des pratiques déjà fructueuses en termes de légitimité dans d'autres services de la direction financière, et accroître leurs compétences. Leurs missions seraient également identifiées et connues par l'organisation, notamment les divisions métiers, qui s'appuieraient plus sur les contrôleurs.

Amanda : *Ces travaux qu'on a menés, ça a donné de la transversalité,* ***ça a refait travailler ensemble des gens qui ne travaillaient pas naturellement ensemble****. Ça nous a tous focalisé sur un nouvel objectif. Cela a permis de nous projeter dans un fonctionnement encore plus pensé par nous, encore plus reformaté pour qu'il soit plus efficace, et je pense que cela a poussé les équipes… (avril 2013)*

L'un des objectifs affichés, par la responsable du contrôle de gestion, est de regrouper géographiquement les équipes siège pour encourager le partage d'information et l'esprit d'équipe.

Amanda : *Moi ce que je vise, c'est qu'elles soient rassemblées au même endroit. Parce qu'il n'y a pas une étanchéité complète. Je vous ai expliqué comment les pôles étaient constitués, il n'y a pas d'étanchéité. C'est-à-dire que ce que produit le contrôle des charges sert à faire des dossiers de reporting financier […]* ***Il est hyper important surtout dans une période de démarrage comme la nôtre où le calibrage des équipes n'est pas non plus complètement figé, qu'elles travaillent ensemble****. Alors pas de chance en ce moment, elles ne travaillent pas ensemble, enfin elles travaillent ensemble mais géographiquement elles ne sont pas rassemblées. Ce sont des étages et des bureaux différents. Voilà mais mon* ***objectif c'est qu'elles travaillent en proximité*** *(juin 2012).*

Les échanges entre contrôleurs deviennent plus fréquents. Les contrôleurs transversaux favorisaient déjà depuis plusieurs mois l'implication des contrôleurs siège dans des réunions opérationnelles. Laurent nous donne un aperçu de son effort pour rétablir le lien entre les contrôleurs métiers et leurs interlocuteurs.

Laurent*:* ***J'invite systématiquement le contrôleur de gestion à venir avec moi. Il y a deux cas possibles. Soit le contrôleur accepte et je le remets en contact avec ces petits copains opérationnels, soit il trouve une excuse pour ne pas venir et là il n'y a rien à en tirer****… (octobre 2011)*

Si au siège, les échanges inter-contrôleurs sont en voie de développement, les membres de la fonction sont solidaires, notamment sur l'image de la fonction véhiculée aux opérationnels. Ainsi lors des dysfonctionnements et arbitrages budgétaires, évoqués au paragraphe 4.2, les contrôleurs de gestion transversaux région, ont cherché à atténuer la responsabilité de la direction financière et des équipes siège dans ce défaut d'information. Derrière ce soutien apparent aux équipes du siège, se dissimule la volonté de ne pas affaiblir une source importante de légitimité pour le contrôleur régional. Si la direction financière est totalement décrédibilisée en local, comment son correspondant régional peut-il être pris au sérieux dans ses requis budgétaires, même en étant hiérarchiquement rattaché au directeur régional ?

Bernard : *On parle du retour de la reprévision budgétaire où la direction financière a demandé à la région Centre une économie de 300 000 € du jour au lendemain mi-décembre.*

J : *Comment l'avez-vous présenté aux équipes locales ?*

Bernard : ***Il faut se méfier de renvoyer la faute sur la direction financière. J'ai préféré dire que cela vient du groupe du fait de contraintes financière****s, par exemple que l'activité Y a moins bien fonctionné que prévu. Je n'ai pas voulu ajouter à la stigmatisation de la direction financière, déjà que*

les opérationnels le pensent que c'est imposé par la direction financière. ***Pas la peine d'en rajouter !*** *(avril 2013)*

Enfin, en dépit d'une dynamique de groupe peu prononcée dans la fonction, certains contrôleurs travaillent en complémentarité et se répartissent les tâches informellement. Le cas de Bernard, responsable de la direction gestion-finance en région et de son contrôleur souligne que l'aspect pédagogique, sensibilisation, communication avec les opérationnels lui est dévolu. Les analyses techniques, l'exploitation des systèmes d'information, le travail conjoint avec des fonctions support, et le budget, sont pris en charge par son collègue adjoint. Une véritable logique de travail en binôme s'est instaurée du fait de deux profils complémentaires.

Bernard : *Alors, il n'a pas ce que j'avais moi, c'est-à-dire qu'il n'a pas fait de commercial. Il n'est pas pédagogue, il est plus fermé sur lui-même. C'est plus le contrôleur de gestion dans son bureau à triturer les chiffres. Il va moins naturellement vers les autres, bien qu'il le fasse un peu quand même. Mais on est complémentaire finalement ce n'est pas grave. Et puis c'est plus mon rôle de toute façon d'aller regarder les plans d'action des uns des autres, de discuter de l'avenir etc. Lui de travailler sur les chiffres. Ce n'est pas très gênant. Mais en plus, nous,* ***on a de la chance parce qu'on est complémentaire*** *finalement (juin 2012).*

D'autres ont développé, du fait de leur ancienneté dans leur direction, un véritable réseau de réflexions entre contrôleurs. L'exemple du « business-partner » de la direction « collectivités territoriales », ancien contrôleur de gestion de la direction marché, et en collaboration étroite avec l'ancien responsable du pilotage, Jean, nous montre que la concurrence entre eux, n'existe pas réellement. Ils cherchent à faire progresser leurs analyses et s'appuient sur les avis des contrôleurs de gestion en région, sur des thématiques bien précises.

Jean *(en parlant du business-partner) :* ***Il n'est pas rare qu'il passe, hier par exemple, deux heures dans mon bureau****, sur un sujet bien précis qui était : comment peut-on faire des économies. Il n'est pas tout seul, et de là on se dit : « qu'est-ce qu'on fait ? » […]* ***Il y a des petits réseaux qui existent*** *(juin 2012).*

- **Les objectifs de la fonction contrôle à l'égard des contrôleurs**

Les objectifs insufflés par le directeur financier, et par la responsable du pôle synthèse et pilotage de la performance, Amanda, sont clairement de répondre d'abord aux exigences de remontées pour le « controlling » du groupe. Une orientation de production et centralisation de données est donc insufflée.

Michel : *Il y a bien sûr comme* ***objectif d'être en mesure, tous les mois, de délivrer comme il se doit, la synthèse des résultats au niveau commerciale, par marché, également de réaliser toutes les reprévisions, le budget****. Qu'au même titre que moi, tout le monde assume le fait qu'à l'arrivée, nous*

soyons conformes au budget sur les dépenses opérationnelles, ça ce sont des choses aussi que l'on assume ensemble (juin 2012).

Cependant, avec la réorganisation, une dimension opérationnelle est pourtant possible pour les contrôleurs du fait de la suppression d'un niveau de contrôleurs dans les directions de marchés. Toutefois, le directeur financier reste dubitatif sur la possibilité, pour un contrôleur de gestion, de conseiller les opérationnels dans la division. Il privilégie une vision classique du rôle du contrôleur de gestion pour le légitimer au quotidien.

Michel : *Et également lors de ce séminaire controlling groupe, le directeur financier de ce groupe a eu une phrase que j'ai bien aimé : il a dit «* ***le ˝business- partner˝ça reste un mythe, s'il n'a pas le pouvoir de contrôle il n'aura pas la légitimité pour conseiller*** *». Je pense que* ***ce rôle de conseil, je ne suis pas certaine qu'il soit vraiment très opérant****. Donc c'est pour ça que ça m'intéressait de savoir eux où ils en étaient arrivés.* ***On perçoit les contrôleurs comme des contrôleurs quoi qu'il en soit. S'ils ont un pouvoir, on les perçoit comme des personnes avec qui il faut composer, parce qu'on ne pourra pas leur faire faire ce qu'on veut et il faut donc aussi se plier à certaines de leur règle ou aux exigences de la gestion. Mais de là à aller s'appuyer sur eux, c'est autre chose*** *(juin 2012).*

Toutefois, certains contrôleurs, minoritaires au siège, ne se positionnent qu'a minima sur les objectifs financiers, et développent une connaissance approfondie des processus. Un décalage existe alors entre leurs priorités et celles de leur hiérarchie.

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec Edouard (mai 2012) :

Il est balloté entre son image de contrôleur et son image d'opérationnel et jamais accepté par l'une ou l'autre fonction *même si on reconnaît ses mérites (le directeur financier l'a mis sur notre liste des personnes à interroger).*

En rupture avec la ligne du siège, les contrôleurs transversaux en région incitent leurs collaborateurs à approfondir les connaissances des métiers et à ne pas rester dans leurs bureaux. Les priorités sont effectivement plus en phase avec celles des opérationnels, du fait de la taille des équipes, plus réduite qu'au siège.

Marie *(évoquant une contrôleuse très orientée chiffres) : A un moment donné effectivement il faut aider cette personne-là à se rendre compte du métier. Donc à travailler de plus près avec les opérationnels, à l'associer, enfin* ***moi j'ai toujours été partisane d'associer les contrôleurs de gestion dans les différents comités pour qu'ils puissent entendre****. C'est pour ça que les comités, que j'appelle moi les comités de marché, je trouve qu'il faut avoir beaucoup d'écoute dans ces comités. C'est là aussi qu'on comprend comment fonctionne la machine et qu'on peut du coup être plus pertinent après (mai 2012).*

Toutefois, la liberté d'orientation des actions des contrôleurs en région est réduite car des consignes du siège leur sont transmises et parfois relayées par le comité de direction, dont fait partie le directeur régional.

Marc : *La maison-mère fait passer un tas de messages par lui.* ***Ils vont appeler le contrôleur de gestion pour lui faire passer une consigne, par exemple faire 10 % de réduction sur les frais de déplacement. Donc cela nous tombe dessus par lui****. Donc lui, il est pris entre son obligation nationale et ses problèmes locaux.*

- **La capacité d'animation et d'organisation de la fonction**

Trois niveaux d'analyse sont à examiner concernant l'animation et l'organisation de la fonction : à l'échelle du « controlling » groupe, de la direction financière de la division commerciale, et dans les relations entre les équipes nationales et régionales.

A l'échelle du groupe Serviceo, les exigences de reporting et de consolidation sont élevées. Edouard souligne que les contrôleurs sont soumis à forte pression et stress au niveau de la fonction au siège, ce qui présente des implications sur l'ambiance et la motivation des équipes. La gestion des contrôleurs semble donc peu centrée sur l'homme, et plus sur la performance.

Edouard *: Ensuite je pense que c'est quand même une filière aussi qui a été beaucoup bousculée. Moi j'y suis passé dans des périodes où, entre guillemets,* ***le management gestion finance faisait quand même beaucoup de maladresses****. Je vais vous donner un exemple. Moi quand je suis arrivé en 2001 à la direction générale et ensuite à la direction financière, en contrôle de gestion central, on était 200.* ***Au bout de deux ans, je faisais partie des 2 dinosaures qui restaient****. Tout le monde s'était barré. En deux ans, turnover quasiment de 100%. Ils se barrent tous. C'était des grandes maladresses, je pense. Avec une vision, une qualité sur le métier indéniable, indiscutable, mais* ***dans la relation humaine avec les équipes absolument*** *catastrophique, je n'ai pas d'autres mots. Et donc* ***cette filière a été beaucoup chahutée****, beaucoup, beaucoup.*

A l'échelle de la division commerciale, le rythme de travail, pour répondre à ces requis du « controlling » groupe, est intense. Des réunions de réflexion sont animées et organisées par les équipes du siège de Serviceo.

J : *Au niveau des contrôleurs, est-ce qu'ils ont des liens avec cette direction du « controlling » ?*

Michel : *Alors certains, les deux responsables contrôle des charges (Amanda) et contrôle des produits ont des liens avec effectivement les équipes de la partie tête de groupe. Ils échangent fréquemment bien sûr. Et puis parfois* ***ils sont dans des groupes de travail sur des sujets précis liés à des problématiques de RH, de marges****… (juin 2012).*

Au niveau de la division, des notes de cadrage de la direction financière existent pour guider l'exécution des cycles de gestion. Elles sont nombreuses, bien documentées et cosignées par le management de la division. Elles permettent de guider le contrôleur de gestion de la division dans ses tâches.

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec Adrien (avril 2013) :
Pour lui, tout est documenté, il faut juste faire ce qui est écrit. Les processus prix, le cycle de management, tout est documenté avec l'aide d'un cabinet de stratégie. Dans ces notes, on précise ce qui doit être fait et par qui. C'est connu. Il me montre donc la note du plan de performance opérationnel qui spécifie l'état des lieux, les analyses prospectives et la vision de l'entité.

Les rapports entre contrôleurs se sont intensifiés suite aux difficultés de la réorganisation. Les chantiers de réflexion, mis en place par le directeur financier suite au séminaire interne de septembre 2012, auquel nous avons participé, ont dynamisé les liens entre les équipes de la direction financière. La légitimité est ici normative du fait de l'adhésion des contrôleurs aux normes portées par la fonction de contrôle de gestion.

Amanda : *Je trouve que **cela nous a ressoudés**. En même temps **on a tous conscience qu'on ne travaille pas bien, que l'on fait tous des choses en double, que finalement parfois, ça tourne au vinaigre**, on arrive même à se friter pour des bêtises. Là, **ces travaux qu'on a menés, ça a donné de la transversalité, ça a refait travailler ensemble des gens qui ne travaillaient pas naturellement ensemble** (avril 2013).*

Toutefois, les réflexions mises en place sur le reporting début 2013, ne peuvent occulter les problèmes de fond sur les ressources dont disposent la direction financière, et sur son organisation trop centrée sur la production de chiffres.

Yvan : *C'est surtout que je n'avais **pas de visibilité sur les ressources** qui accepteraient de rejoindre la direction financière, pour nous aider sur ce sujet-là, travailler avec les métiers et me laisser le temps d'avoir ensuite suffisamment de recul pour piloter un vrai projet BFR, avec les régions. C'était le **flou en permanence comme l'étaient la plupart de mes collègues de la direction Finance**. Et pour moi, c'était **l'échec total du point de vue du changement** […] La direction financière où les contrôleurs de gestion sont avec les directeurs d'unité, ne sont pas dans une direction fonctionnelle […] Les seuls liens avec les « business-partners » qui existent sont catalysés par trois « business partners », trois personnes seulement sans équipes. Ils s'appuient après sur des ressources de la direction financière (avril 2013).*

A l'échelle des relations entre les équipes nationales et régionales, les échanges sont fréquents entre le service « synthèse et pilotage » et les directeurs gestion-finance des directions régionales. La nouvelle organisation, en éliminant un niveau d'analyse à l'échelle des directions marchés, a donné plus de visibilité aux contrôleurs régionaux. Ils sont à présent en première ligne auprès du comité de direction pour défendre leurs chiffrages prévisionnels par exemple. Le témoignage de Marie nous révèle que la présence des contrôleurs de région a été imposée par la direction financière, du fait de la présence à ces comités du directeur financier et de la responsable du pôle synthèse et pilotage de la performance. Toutefois les témoignages de Marie et de Bernard révèlent une certaine indépendance en local sur les procédures et l'animation. Les équipes du siège semblent lointaines et peu réactives face aux préoccupations

opérationnelles. Les directeurs gestion-finance en local insistent d'abord sur leurs capacités d'initiative face à un siège parisien qui n'homogénéise pas toujours les démarches. La légitimité évoquée ici est cognitive et s'adosse aux équipes de management local.

Marie *: J**e dois dire que la direction financière a fait en sorte de positionner vraiment à un niveau important le contrôle de gestion**. Par exemple là en début d'année, la présentation du niveau d'objectifs ou la discussion sur les objectifs et sur le plan de performance opérationnel s'est faite avec le comité de direction de la division. En fait moi j'y suis allée avec mon directeur […] Et c'est finalement **la direction financière qui a demandé à ce que les responsables gestion-finance en région soient présents devant le comité de direction** […] Et **les directeurs de marché n'y sont pas**, donc quelque part c'est quand même un signe fort qui a été donné en début d'année par la direction […] **Finalement comme le DRH de la division n'est pas présent, le DRH région n'y est pas non plus. Mais il se trouve que Michel et Amanda sont présents, donc forcément ils exigent que les responsables gestion-finance soient aussi là. Forcément ça lui donne une place et un rôle qui fait qu'il est incontournable quelque part** (mai 2012).*

≈

Bernard : *Pour l'instant **on fonctionne quand même pas mal en autonome**. On a la relation avec le national, ne vous méprenez pas. Mais au niveau des outils, on avance. On a un besoin, il faut qu'on sache gérer… **Le schéma de gestion, si on avait attendu, le national nous a balancé le schéma de gestion avec les 3 000 tables internes. Bon chacun se débrouille**. Il nous fallait l'outil qui va avec, on est bien obligé d'avancer. Le problème, c'est que chaque entité avance, des fois on démultiplie des outils alors qu'on se dit que s'il n'y en avait qu'un en national! (juin 2012).*

Les outils développés par les équipes régionales sont peu exploités au niveau national. Les rapports semblent se dérouler selon une logique plus « top-down » que « bottom-up ».

Marie *(parlant de la méthode OVAR) : **On a essayé d'ailleurs de convaincre les nationaux du bien fondé de cette démarche**. On l'a montré à Michel. On l'a fait venir il n'y a pas très longtemps là-dessus avec Amanda. Je pense qu'**ils ont été intéressés par la démarche, mais pas pour la prendre à leur compte et la démultiplier** […] **On n'est pas très suivi côté division commerciale. On nous met plutôt un peu les bâtons dans les roues**. C'est dommage parce que c'est une démarche qui est super intéressante… (mai 2012).*

La période des prévisions budgétaires donne lieu à des échanges entre siège et régions et une animation du siège sur les échéances et les remontées. A l'unanimité, les personnes réinterrogées sur la deuxième vague de récits ont fait le constat de dysfonctionnements avancés de la part de la direction financière en termes d'animation, d'explication des enjeux et d'informations. A la décharge des équipes, cet exercice d'animation budgétaire est très récent pour les équipes nationales. Auparavant, l'exercice était de la responsabilité des contrôleurs de gestion dans les directions de marchés. Les contrôleurs de gestion en région n'ont pas tous été responsabilisés sur ces prévisions qui pouvaient être réalisées par le marketing ou le directeur délégué.

Adrien *(parlant des contrôleurs en région) :* ***Ils ne travaillent même pas sur les prévisions parce qu'avant les prévisions étaient envoyées par les directions de marchés. Donc maintenant là c'est leur responsabilité et donc ça c'est relativement intéressant****. En tout cas moi je suis convaincu qu'on va progresser en responsabilisant les acteurs. Ça veut dire déjà le responsable pilote gestion en région, quand il a été missionné pour ça, parce que dans certaines régions, comme la personne n'avait pas forcément le profil, ce n'était pas forcément lui qui était missionné pour ça. Pour les travaux des prévisions c'est symptomatique […]* ***Dans certaines régions, c'est le directeur marketing opération, donc le directeur marketing pour faire simple qui a la responsabilité de coordonner les travaux. Pour moi ce qui devrait être fait assez naturellement, c'est que la coordination de ces travaux-là devrait être assurée par le responsable pilote gestion*** *(juin 2012).*

La remise à plat de ces erreurs d'animation budgétaire, en y associant les régions, en 2013, permet de construire un dialogue et une dynamique, faible jusqu'à présent. La fonction de contrôle de gestion connaît donc des difficultés à s'animer et s'organiser, ce qui conduit à une évaluation négative sur le référentiel normatif par les équipes opérationnelles.

Marie *:* ***On est plus dans une phase de dialogue constructif avec le Siège qu'on ne l'était en 2012*** *[…] Il y a besoin d'une bonne stabilisation. Elle est en cours et c'est un bon point (avril 2013).*

- **La structuration des outils de gestion**

La fonction de contrôle gère la configuration des outils de gestion par le biais de son département « ressources et référentiels », en charge de la maîtrise d'ouvrage des systèmes d'information de gestion. Ainsi, le contrôleur de gestion à la division commerciale a accès à des systèmes d'information ad hoc qui lui permettent l'analyse. Ceci lui fournit une source de légitimité fonctionnelle et cognitive par rapport aux interlocuteurs opérationnels, qui pour obtenir l'information, doivent transiter par ces derniers.

Jean *(en parlant du « business partner » collectivités territoriales) :* ***C'est lui qui tient les valeurs, quand on veut faire un reporting et qu'on veut avoir des données sur la division, c'est lui qui les a. Il est nœud d'informations****.*

J : *On ne peut pas le contourner ?*

Jean : *Pour le contourner, ce n'est pas facile. Les gens n'ont pas forcément accès aux systèmes.*

Le siège développe et réfléchit à la diffusion d'outils pour permettre aux équipes régionales de réaliser des analyses techniques sur des tarifs par exemple, qui auparavant été pilotées par les équipes nationales. En région, l'essentiel des développements est réalisé sous Excel.

La marge de manœuvre de la fonction est d'autant plus importante que les systèmes d'information du « controlling » groupe ne consistent qu'en une base de données de consolidation. Aucun autre outil de gestion n'est imposé à la division. Ainsi, depuis début

2013, parmi les chantiers de réflexion lancés, la direction travaille sur une structuration simplifiée et cohérente de ses systèmes d'information.

Michel : *Il y a aussi d'autres chantiers comme le chantier reporting […] A quel moment les données sont à rendre pour la tête de groupe. Peut-on délivrer uniquement des tableaux bien explicites et faire moins de littéraire. Quelles sont nos sources d'informations, peut-on les regrouper ?*

J : *Mais les formats de reporting ne sont pas imposés par le « controlling » France ?*

Michel : *Non, certes* ***il y a un système d'information dans lequel le « controlling » vient récupérer les données, mais les analyses de la division commerciale sont libres. Nos présentations, nos synthèses, c'est sur cela qu'on réfléchit*** *(avril 2013).*

- **Le pouvoir d'influence de la fonction**

Le positionnement des responsables de la fonction dans l'organigramme de la direction de la division, et en particulier dans le comité de direction, permet de lui assurer un pouvoir d'influence. Elle peut convier au comité certains de ces membres, y programmer des réflexions sur la gestion, délivrer des messages aux directions opérationnelles, voire imposer des objectifs financiers.

Vincent : *Et dans ce comité de direction, naturellement il y a Michel en tant que directeur financier. Et là régulièrement, une fois par mois,* ***Michel fait un point et on a un échange autour de la thématique. Donc il fait venir un ou deux collaborateurs à ce moment-là****. C'est du systématique ça.*

Ce positionnement privilégié de la fonction de contrôle se retrouve aussi en région où le contrôleur de gestion est le « bras droit » pour la gestion du directeur de l'entité. Le responsable gestion-finance Bernard, fort de son ancienneté et de son expérience, décrit l'influence sur la décision dont il dispose sur le directeur régional. L'usage de ce pouvoir semble guidé par des motivations de gestionnaire avant tout.

Bernard : *Mais je vais vous dire un truc, c'est qu'****un pilote, ça se manipule aussi****. Quand moi, de bonne foi pour l'entreprise, il y a deux solutions, mais il y en a une, je vois que c'est ça qu'il faut appliquer parce que c'est ça qui est l'intérêt de l'entreprise, je vais lui présenter les deux mais je vais argumenter de telle façon qu'il la choisisse****. La décision est bien là mais en fait l'influence peut être telle, la préparation de la décision peut être telle, que la décision elle est quasiment prise ici****. C'est-à-dire que* ***quand le contrôleur présente des chiffres, il les présente de façon objective, factuelle, mais ce n'est pas être neutre****. […] Mon but c'est de réussir le contrat qui est transmis à l'unité et mon but c'est qu'on fasse du business et qu'on ramène de l'argent à l'entreprise, ce n'est pas neutre. Donc les décisions que je prépare, il les prend. Des fois il y a des vrais choix où je ne sais pas.* ***Mais il y a des fois où je vois clair et c'est quasiment moi qui prend la décision même si c'est lui qui signe (« son directeur »)****. La dernière note de cadrage de maitrise des coûts, c'est moi qui l'ai préparée, c'est moi qui l'ai portée, c'est moi qui l'ai, entre guillemets, vendue. J'ai quasiment pris la décision. Mais ce n'est pas par volonté de pouvoir (juin 2012).*

- **Le pouvoir de structuration de la fonction**

La fonction bénéficie d'une certaine autonomie dans ses ressources budgétaires pour mener

des réflexions internes sur son organisation et se faire assister par des consultants sur ces thématiques.

Michel : *Je n'ai pas encore présenté mes chantiers au comité de direction. C'est de ma responsabilité.* ***J'avais un budget consultance 2013 que j'ai utilisé seul pour le consultant qui nous a aidés. Je n'ai pas eu à demander l'accord du comité de direction pour lancer ces chantiers. C'était mon budget, je l'ai mis là-dessus*** *(avril 2013).*

Les managers opérationnels

Dans le cas de Serviceo, nous entendons par managers opérationnels, les responsables des fonctions des directions de marchés ou les directeurs et directeurs délégués en région.

Notre compréhension du degré de légitimation véhiculé par les managers opérationnels se décline en plusieurs axes : **l'entente** avec le manager**, l'implication** du manager dans la gestion**, les actions entreprises pour légitimer** le contrôleur**,** et son **degré de soutien.**

- **L'entente avec le manager**

Au niveau du siège, les relations décrites par les personnes interrogées concernent les directeurs de marché et leurs « business-partners ». Pour que les rapports entre le manager et son contrôleur soient constructifs, la confiance doit s'instaurer. Cette dernière se construit sur la durée d'un exercice et en situation. La valeur ajoutée démontrée par le contrôleur de gestion semble être un élément incontournable à l'obtention d'une relation empreinte de confiance. Ces observations du terrain sont conformes aux études de Bollecker (2003, 2009).

Edouard : *La première chose, enfin vu de ma fenêtre, c'est* ***qu'il faut qu'il ait la confiance du directeur de marché ou du directeur pour lequel il travaille****. Parce qu'aujourd'hui un « business partner », il est rattaché administrativement ou hiérarchiquement à la direction financière et il est mis à disposition d'une direction ou d'une division. Donc il faut qu'il travaille de façon rapprochée avec le directeur de cette division ou de cette direction, mais il rapporte aussi au directeur financier. Donc* ***il faut qu'il ait absolument cette confiance du directeur de division*** *ou de direction. Ça, ce n'est pas simple.*

J : ***Comment elle se crée cette confiance*** *?*

Edouard : ***C'est par le travail au quotidien […] Ca peut prendre une bonne année parce qu'il faut quand même un cycle de gestion complet pour tester comment finalement le « business partner » va se positionner sur différents sujets.***

L'entente entre manager et contrôleur est d'autant plus facilitée que le manager a participé à son processus de recrutement, voire choisi lui-même son collaborateur.

Vincent : *Moi personnellement sur certains postes, je suis intransigeant, c'est-à-dire que je privilégie la qualité des personnes en mettant de côté l'aspect redéploiement. Mais il y a des postes moins à enjeux où le casting n'est pas parfait et je le sais. Mais* ***sur le contrôleur de gestion, je ne prendrai pas ce risque là car il est membre du comité de direction, donc c'est quelque chose d'important****.*

La relation entre le manager et le contrôleur se construit sur l'adéquation entre deux personnalités. Les conséquences d'une relation dégradée, en termes de légitimité, peuvent conduire à délégitimer le contrôleur sur le référentiel normatif.

Bernard : ***Un copilote, s'il ne s'entend pas avec le pilote, de toute façon la voiture elle va au crash, ou en tout cas on ne gagne pas la course. Donc forcément, le couple il ne va pas durer longtemps. C'est plus ça, ce qui est important, c'est que le copilote et le pilote s'entendent bien*** *(juin 2012).*

- **L'implication du manager dans la gestion**

Les managers d'entité sont évalués sur leur capacité à respecter un contrat d'objectifs annuels à la division commerciale. Ils gèrent donc des réductions de dépenses en région avec l'assistance et l'analyse de leur contrôleur de gestion. L'ancienneté et l'expérience managériale sont autant d'atouts pour les managers pour relayer les consignes de réductions aux équipes.

Vincent : *Par exemple récemment on a dû réduire nos dépenses de fonctionnement. Donc, on a fait une action sur tout ce qui est frais de déplacement dans la globalité, aussi bien les véhicules, essence, hôtels, restaurants, etc. les classiques. Toujours délicat mais je veux dire…* ***L'avantage d'avoir un certain âge, c'est que j'ai du le faire pas mal de fois et ce n'est pas une nouveauté****. Mais là, l'aide de Pierre est très précieuse parce que c'est lui qui fait l'analyse détaillée des dépenses, qui dit : « c'est ça qui n'est pas normal, là on peut gagner… ».*

Certains managers légitiment d'autant plus les contrôleurs qu'ils ont eux-mêmes suivi une formation de gestion. Ils sollicitent plus d'analyses.

Marie : *Evidemment* ***le directeur délégué, il passe des commandes, comme il couvre ma mission, il est aussi très demandeur****. Il est soutien quand il y a des décisions. L'année dernière, on a eu des décisions un peu dures au niveau budgétaire à faire passer, oui c'est un super soutien, il a su, au vu de notre éclairage, prendre des décisions et les tenir en comité de direction.*

J *: C'est une personne qui a une sensibilité financière ou de gestion ?*

Marie : *Oui, c'est un ancien chef comptable, je n'ai pas de soucis de ce côté-là (mai 2013).*

A contrario, d'autres témoignages de contrôleurs experts du siège, qui développent des outils pour les régions, révèlent que les managers acceptent la mesure de la performance s'ils ne sont pas directement évalués par cette dernière.

Adrien : *Le contrôleur fournit un éclairage au management qui a la responsabilité de sa performance. Le problème est qu'il met l'accent sur des points sensibles**. On aime connaître sa performance mais on ne veut pas la porter à titre individuel**. Par exemple, j**e sens que le directeur de la région X est contre mon développement d'outils d'analyse, mais le directeur délégué adjoint est enthousiaste. Il a fait HEC, pour lui ce projet est un moyen de bousculer la fonction finance dans sa région, plutôt orientée sur la remontée de chiffres** (juin 2012).*

En région comme au siège, les personnes interrogées soulignent que ce sont les managers, dans les directions de marché, qui s'impliquent le plus dans les demandes d'analyses en gestion auprès des contrôleurs et qui leur fournissent des éléments d'éclairage opérationnel.

Marie : *Ceux qui nous sollicitent le plus, ce sont les adjoints au directeur de marché car ce sont les pilotes de la performance des marchés. **Donc c'est beaucoup les pilotes de performance des marchés qui nous sollicitent**. En général, ils travaillent pour le compte de leur directeur de marché, et puis ils font les courroies de transmission par rapport au manager de première ligne, les responsables des ventes, les responsables service client. C'est eux qui font le point d'entrée en pilotage de la performance, avec les objectifs, avec les managers du marketing. On s'appuie beaucoup sur eux (mai 2013).*

- **Les actions entreprises pour légitimer le contrôleur**

En région et dans les directions de marché, plusieurs managers opérationnels agissent comme **prescripteurs** auprès des contrôleurs. L'exemple des réductions de dépenses de fonctionnement, cité par Bernard en région, confirme que les actions des managers pour relayer ces objectifs aux opérationnels sont déterminantes dans l'obtention de la légitimité fonctionnelle des contrôleurs.

Bernard : *On est impopulaire si on est le seul à le porter. J'ai été contrôleur de gestion pendant les années 2005-2008. J'étais un peu seul à porter ça. Je voyais bien les dépenses passives etc.… Ceci dit, ce sont des époques où on avait les budgets. J'étais moins légitime à dire aux gens : « serrez-vous la ceinture » dans la mesure où on avait les budgets pour faire. La concurrence n'était pas ce qu'elle est aujourd'hui. Donc, j'étais un peu seul sur le sujet. Mais néanmoins, je maintiens qu'il y avait des dépenses passives qui n'étaient pas forcément utiles. **J'aurais pu être impopulaire, si j'avais forcé et de toute façon, je n'allais pas forcer tout seul. On n'est pas impopulaire lorsque l'ensemble de la ligne managériale donne le même sens et va dans la même direction**. Parce que là, le responsable gestion, il impulse, il alerte, il propose (avril 2013).*

Une manifestation concrète du manager, pour légitimer cognitivement le contrôleur de gestion, est de l'intégrer dans les comités de direction et de le faire participer à des groupes de travail transversaux avec les autres membres du comité. Cela lui fournit une occasion de faire passer ses messages et d'initier des réflexions de gestion avec les responsables opérationnels.

Vincent : *Il propose ça au comité de direction. Ça, c'est un choix de fonctionnement que j'ai choisi, donc il propose au comité et c'est validé après. Mais c'est lui quand même qui est à l'origine et qui propose toutes ces actions. Et c'est pareil **quand il voit des choses qui ne vont pas au niveau de son***

analyse, il va être force de proposition en comité mais derrière, ça va être une décision validée en comité de direction et prise par le directeur ou le directeur délégué*. Il est plutôt force de proposition, il a son autonomie managériale dans son équipe et autrement il est force de proposition pour des décisions. Il élabore des notes de cadrage aussi sur, par exemple les frais de déplacement. Sachant* ***qu'il participe au comité ressources naturellement****, l'aspect RH il y participe aussi.* ***Il participe à tous les comités, comité de performance naturellement****. Il a un rôle clé même si ce n'est pas lui qui prend directement les décisions, ça c'est un choix de fonctionnement.*

- **Le degré de soutien aux contrôleurs**

La disponibilité du manager, aux requêtes de ce dernier, ressort de notre analyse comme une manifestation de ce soutien. Ce facteur est plus significatif au siège où les emplois du temps sont chargés en réunions. Le référentiel de légitimité évoqué est ici normatif (coïncidence entre les normes du manager et du contrôleur).

J : *Est ce que c'est envisageable qu'un contrôleur de gestion toque à votre porte quand vous êtes là en dehors du cadre des réunions ?*

Fabrice : *Absolument oui, oui sans problème !*

Une autre démonstration du soutien du manager provient de ses prises de position et de son engagement pour aider le contrôleur dans ses missions.

J : *Est-il écouté? (le contrôleur de gestion)*

Jean : *Sans aucun problème, et* ***si par hasard il n'y parvient pas, à ce moment-là il me le dirait et on peut remonter comme cela jusqu'au directeur de la division.***

J : Il peut compter sur votre soutien ?

Jean : Il l'a, c'est pas il peut l'avoir, il l'a ! *Et personne ne le remet en cause quand il appelle.*

Nous présentons dans le tableau suivant les relations relevées entre les natures et les sources de légitimité dans le processus de construction de légitimité d'un contrôleur de gestion chez Serviceo.

Sources de légitimité organisationnelles	Légitimité fonctionnelle	Légitimité cognitive	Légitimité normative
Gestion de la carrière des contrôleurs par la direction			
Exigences de la direction générale			
Degré de soutien de la direction générale			
Actions entreprises par la direction pour légitimer le contrôleur			
Directeur financier			
Contrôleurs collaborateurs fonction contrôle de gestion			
Objectifs requis par la fonction contrôle envers les contrôleurs			
Capacité d'animation et d'organisation de la fonction			
Structuration des outils de gestion par la fonction			
Pouvoir d'influence de la fonction			
Pouvoir de structuration de la fonction			
Entente entre le manager opérationnel et le contrôleur			
Implication du manager dans la gestion			
Actions entreprises par le manager pour légitimer le contrôleur			
Degré de soutien du manager aux contrôleurs			

Tableau 36. Vision croisée des relations entre natures et sources de légitimité organisationnelles pour un contrôleur de gestion chez Serviceo.

5.2.2 L'individu comme source de légitimité

Chez Serviceo, le contrôleur de gestion peut s'appuyer sur plusieurs sources individuelles pour tenter de construire sa légitimité : ses **compétences et sa formation**, son **ancienneté** sur le poste, son **expérience antérieure**.

Les compétences et la formation du contrôleur

En accord avec la culture où les compétences techniques prédominent, la **formation** la plus appréciée par ses interlocuteurs semble être celle issue des **grandes écoles d'ingénieurs**.

Marc : *Ce sont des gens, issus de grandes écoles, qui ont des capacités à produire et à travailler. Souvent* ***ingénieurs, Arts et métiers, Supelec. Leur diplôme d'école d'ingénieur technique laisse supposer qu'ils vont réussir, en milieu complexe, à faire la part des choses et à comprendre tout cela****.*

Toutefois, la formation n'est qu'un bagage d'entrée dans le groupe. Les personnes interrogées pensent unanimement que les **capacités intellectuelles** du contrôleur de gestion, sa faculté à s'approprier des sujets très techniques est une source majeure de sa légitimité (fonctionnelle et

cognitive) auprès des opérationnels.

Edouard : *Mais quand finalement, on fait l'analyse* ***de pourquoi celui-là s'en est sorti plutôt qu'un autre, c'était parce qu'il avait des qualités individuelles*** *[…]* ***Je pense que déjà, c'était des mécaniques intellectuelles au dessus de la moyenne****. Donc avec une rapidité de compréhension.*

Sa **capacité à récolter des informations auprès des opérationnels** est un atout précieux pour confirmer et approfondir des analyses. Ainsi le contrôleur doit pouvoir développer un réseau qui lui permet de valider ces chiffrages.

Jean : *Il faut qu'il aille creuser dans les comptes, et quand il n'y a pas de réponse dans les comptes****, il va voir ceux qui sont responsables du métier, ils les interviewent****. Il dit : « voilà, moi j'ai un problème. On doit atteindre 100 et on est à 150, l'écart est énorme, j'ai creusé, j'ai remarqué ça, ça, et ça, manifestement je me pose des questions ». Il valide si son analyse est juste avec le responsable du métier. Cela peut très bien être une mauvaise imputation, une dépense qui devait arriver en décembre, mais qui est arrivée en mai. Et on sait qu'il n'y aura pas d'autres après […]* ***Pour s'assurer de la faisabilité des indicateurs et des objectifs, il faut qu'il se renseigne****.*

Pour un contrôleur, les **capacités de gestion du temps** semblent constituer une source de légitimité fonctionnelle et cognitive indispensable, étant donné la réduction des effectifs des contrôleurs au siège (les contrôleurs marchés ont été supprimés). Ainsi, le témoignage de Laurent, seul contrôleur de gestion au siège sur sa direction de marchés, confirme l'importance de prioriser les sujets à traiter et de sous-traiter les analyses détaillées à d'autres équipes.

J : *Quelle est ta charge de travail ?*

Laurent *: 50-60 heures en pointe par semaine. Je ne sais pas trop Ça reste raisonnable hors période de pointe.* ***J'essaie de relativiser, ne pas passer du temps sur les choses non impératives. Il y a des sujets plus importants que d'autres****. Quand tu es tout seul, tu ne peux pas tout faire. Je ne cours pas après tous les trucs. Je ne peux pas arriver avec des analyses d'expert.* ***J'essaie d'animer et que les autres travaillent, fassent certaines analyses*** *(avril 2013).*

Nous pouvons également faire le constat, à partir de nos récits, que **les capacités relationnelles** du contrôleur constituent une autre source potentielle de légitimité. Savoir communiquer et présenter à ses interlocuteurs ses analyses facilite l'obtention d'une légitimité normative et cognitive.

Marc : *On a intérêt à trouver quelqu'un de communicant. Parce qu'effectivement, un patron a, à côté de lui, deux conseillers ou deux lieutenants, si vous voulez, le contrôleur de gestion et le RH. Ils portent tous les deux les risques majeurs : le risque social, les conflits, et les risques financiers (mai 2012).*

Son ancienneté sur le poste

Dans les directions régionales, la présence du contrôleur sur son poste depuis plusieurs années est une source de légitimité, d'ordre cognitif. Les interlocuteurs se connaissent et travaillent ensemble fréquemment du fait d'équipes stables et réduites. Les tensions, les incompréhensions, la phase d'adaptation, ont déjà été vécues. Leur légitimité s'est déjà construite. A contrario, au niveau du siège, et avec la réorganisation, une phase de reconstruction de légitimité s'est réamorcée.

Bernard : *Mes* ***contrôleurs en région sont reconnus parce qu'ils sont là depuis longtemps****. Leurs autres interlocuteurs sont là depuis longtemps aussi, ça ne bouge pas tant que ça. Les gens non seulement ne démissionnent pas mais en plus ne bougent pas trop géographiquement. On a un peu de mobilité géographique mais pas beaucoup (juin 2012).*

Son expérience antérieure

Cette source de légitimité ressort fréquemment de nos récits. Les profils de contrôleurs de gestion qui ont expérimenté des postes de terrain chez Serviceo, de commerciaux ou managers, sont particulièrement appréciés par leurs interlocuteurs opérationnels. Cette expérience crédite le contrôle d'un capital « compréhension des problématiques opérationnelles », et semble garantir son intégration dans les équipes métiers. En particulier, il peut mettre en avant sa capacité à faire le lien entre équipes financières et métiers. Sa compréhension des mécanismes opérationnels lui facilitent la proposition de pistes d'actions.

Edouard : *L'intérêt du parcours, si on fait la synthèse, ce que j'en retire c'est que j'ai 2 facettes : j'ai une facette on va dire de contrôleur de gestion qui est assez forte mais aussi de connaissance du terrain qui est importante […] Cette capacité à la fois à avoir le langage des financiers et le langage du métier finalement il y a assez peu de gens qui ont ça. […] Et donc, mon rôle, c'était vraiment d'être celui qui va essayer, en toute transparence, de* ***traduire à la fois ce que raconte la finance et ce que raconte le métier****. Et de trouver le chemin critique qui permet de proposer aux états-majors une copie et une seule copie, et pas 25 copies dans lesquelles on lui demanderait de choisir.*

Ce type de contrôleur se sent investi d'une légitimité immédiate du fait d'avoir occupé un poste opérationnel auparavant.

Bernard : ***Moi ce qui m'a le plus aidé ici, c'est vraiment d'avoir été commercial, d'avoir été vendeur. Et donc vis-à-vis des vendeurs, il n'y en a aucun qui essaye de me rouler dans la farine****, ce n'est pas la peine. Et même au contraire ils viennent vers moi pour me demander des conseils. Ce qui est très valorisant pour moi, parce que des contrôleurs de gestion qui donnent des conseils sur la vente, il n'y en a pas beaucoup (juin 2012).*

Le profil du contrôleur, crédité d'une expérience opérationnelle antérieure chez Serviceo, est indispensable à la traduction gestionnaire sur le terrain des notes de cadrage fournies par la direction de la division, très techniques.

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec Adrien (avril 2013) :

Pour lui, tout est documenté, il faut juste faire ce qui est écrit. Les processus prix, le cycle de management, tout est documenté avec l'aide d'un cabinet de stratégie […] Je lui demande comment il explique que le budget en décembre 2012 ait été si difficile alors que tout avait été écrit et prévu. Il me dit que ***c'est un problème de compétences. Il faut des gens pour faire la traduction entre ces notes et les chiffrages****.*

A l'inverse, nous pouvons faire le constat, qu'un profil récemment embauché à la division commerciale, se trouverait en difficulté pour comprendre l'organisation, les mécanismes de prix.

Amanda *: Et une personne qui vient d'arriver il y a 2 mois je lui disais : « ça va, pas trop dur ? » Elle me disait : « oh c'est terrible là. Je ne comprends rien !» Dans 6 mois ça ira mieux, mais je pense que notre pertinence et le fait qu'on est capable d'être au rendez-vous de la mission qu'on nous confie,* ***elle s'appuie aussi sur des gens qui sont finalement assez stables dans leur poste, qui même s'ils ont changé au fil des organisations, comme moi par exemple, qui était avant à la direction « entreprises » et qui suis maintenant tête de direction etc., on connait les grands métiers de la division commerciale, ses fondamentaux, ses projets majeurs, voilà une forme de culture de la division*** *(juin 2012).*

Le tableau suivant présente les relations entre les natures et les sources de légitimité individuelles pour le contrôleur de gestion, dans son processus de construction de légitimité.

Sources de légitimité individuelles	Légitimité fonctionnelle	Légitimité cognitive	Légitimité normative
Compétences et formation du contrôleur			
Ancienneté sur le poste			
Expérience antérieure			

Tableau 37. Vision croisée des relations entre natures et sources de légitimité individuelles pour un contrôleur de gestion chez Serviceo.

5.3 Stratégies de légitimation pour les contrôleurs de Serviceo

Nous avons classifié les stratégies selon les travaux de Bourgeois et Nizet (1995), résumés dans le tableau 4, et selon la typologie adaptée au contrôleur issue de notre revue de littérature (chapitre 2, tableau 18).

Stratégies de conformité ou mise en coïncidence des normes

Les stratégies de conformité, développées par les contrôleurs interrogés à la division commerciale, privilégient l'alliance avec les opérationnels, dans un contexte où appartenir à la direction financière confère une image dégradée.

Ainsi les contrôleurs cherchent à mettre en place une vision commune avec les opérationnels et des analyses partagées. Ces stratégies sont peu fréquentes car elles requièrent une connaissance des métiers.

Laurent : *Je pense que j'ai apporté, au fil des années, surtout dans cette filière, un peu plus d'accrochages avec le métier en travaillant sur des comptes de résultat de sites, mais en centrant sur le pilotage de la performance dans les analyses de marge brute.* ***Tout ça a aidé à fluidifier le dialogue entre les financiers d'un côté, et les gens de métier de l'autre, en donnant des objets communs****. C'est essayer de construire des objets de compréhension commune, des choses qui permettent aux uns et aux autres, tout en étant dans leur domaine de compétence, d'avoir de temps en temps des objets communs d'analyse de perception de la performance, pour éviter le dialogue de sourd qui est trop souvent la règle (octobre 2011).*

L'une des déclinaisons de cette stratégie de légitimation repose sur l'établissement d'un partage d'informations avec les équipes opérationnelles. Le contrôleur joue parfois alors le rôle de traducteur.

Laurent : *Là, le changement que les responsables métiers ont vu, c'est qu'****à chaque étape, je m'assure que l'on partage l'information, qu'on fait pas des analyses financières qui soient pas "rebackées" et repartagées avec les métiers, et si l'on ne voit pas la même chose, on essaie de comprendre ensemble pourquoi****. Ça, c'est plutôt une nouveauté. Mon truc à moi, c'est de refaire du lien (octobre 2011).*

≈

Edouard *: La richesse de ce parcours me permet de savoir parler à des financiers avec des objets et un langage qui les intéressent […] Et d'un autre côté, des résultats financiers ou des traductions financières, la performance financière vient du métier. Et donc il faut parler encours de gestion, il faut parler qualité de la facturation, il faut parler niveau d'accessibilité des accueils téléphoniques, de volume de vente de service etc.… Et donc* ***ce rôle de traducteur, c'est ce qui permet en fait, de faire passer des performances métiers vers une performance financière*** *(mai 2012).*

En région, la direction gestion-finance souligne que dans son organisation, les opérationnels sont en charge de certaines analyses, ce qui permet de les faire adhérer à une représentation commune de la gestion.

Marie : *On alimente en chiffres, mais derrière, les analyses****, on demande aux opérationnels de les faire et de les présenter dans les différents comités marché que l'on a au sein de l'unité****. Ce qui permet aussi aux opérationnels de ne pas compter que sur les contrôleurs de gestion ou les qualiticiens pour faire tourner la boucle d'amélioration et la démarche de pilotage. Et de ce fait-là, alors quelque part,* ***on leur délègue une partie finalement de ce que peut faire un contrôleur de***

gestion, qu'il pourrait faire dans certains cas *[…] Et ça instaure automatiquement un dialogue entre les opérationnels et les qualiticiens et les contrôleurs de gestion. […] Et ça permet de créer justement le lien entre les opérationnels et les fonctions support (mai 2012).*

La valorisation du travail des opérationnels et le témoignage d'une empathie sont mis en avant comme une mise en œuvre de cette stratégie de coïncidence des normes. Aborder les opérationnels modestement et sans a priori donne l'impression aux opérationnels d'une volonté de partage de leurs normes.

Fabrice : *Ce « business partner » est un contrôleur de gestion qui comprend naturellement ce qui se fait dans les métiers, qui appréhende les contraintes et les difficultés, qui valorise aussi ce qui est fait dans les métiers et qui n'est pas seulement dans le fait de dire voilà ce qui va mal, mais qui positive et qui du coup,* ***valorise le travail qui est fait aussi au sein des métiers, tout en reconnaissant de façon naturelle ce qui va mal, mais qui met aussi en avant ce qui va bien****.*

≈

Marie : *Mais il faut aussi faire un travail soi même,* ***aller au devant des opérationnels de manière la plus humble possible pour pouvoir gagner en crédibilité*** *(mai 2012).*

Enfin, les contrôleurs de gestion, pour tenter un rapprochement avec les opérationnels, tendent à occulter leur appartenance à la filière gestion-finance et à se revendiquer comme partie prenante des activités marchés avant tout.

Adrien : *Et donc moi, j'avais 2 options. On me proposait de rejoindre, en tout cas ce que souhaitait le contrôle de gestion de la division, c'est que je rejoigne la fonction de contrôle.* ***Et le marché a voulu garder un certain nombre de compétences, et donc moi on m'a hébergé****. Comme il y a un état major qui est très faible au niveau du marché entreprises, on m'a hébergé dans une structure qui s'appelle Coordination Synthèse et Prévision au sein d'une direction qui s'appelle « Pilotage Expertise Projet » (juin 2012).*

La figure 44 résume ce type de stratégie de légitimation du contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle				●		●			●
Légitimité cognitive				●			●	●	
Légitimité normative				●		●		●	●

Figure 44. Stratégies de conformité ou de mise en coïncidence des normes

Stratégies de manipulation de l'environnement

Ces stratégies, évoquées par les contrôleurs interrogés à la division commerciale, s'articulent principalement autour d'un recours à la pédagogie, et d'une communication positive sur l'apport de leurs missions, auprès des opérationnels. Au siège notamment, les stratégies visant à influencer les interlocuteurs opérationnels de manière brutale semblent difficilement envisageables, étant donné les relations entre les équipes financières et métiers.

Bernard : ***Je ne peux pas dire aux gens : « tu coûtes tant, il faut réduire tes coûts». Ca c'est un langage qui ne passe pas ici****. Ca passe peut-être ailleurs, mais chez nous ça ne passe pas. Il faut apporter quelque chose. Donc mon apport, c'est justement de bien connaitre le commercial. Quand je discute avec quelqu'un et je lui dis : « ton client il est risqué, si tu signes avec lui il faut te couvrir etc.».* ***J'apporte des conseils, j'apporte une dimension un peu financière à leur métier de commercial****. Et donc je suis écouté (juin 2012).*

≈

Bernard ***: Jamais je ne passerai en force sur un sujet d'un de mes collègues. Je serai seul à le porter. Ça ne marchera pas, mon expérience, c'est que ça ne marche pas, je le sais. L'idée est d'arriver progressivement à convaincre*** *(avril 2013).*

Toutefois, l'usage de stratégies « politiques » est mentionné dans plusieurs de nos récits. Du fait des enjeux de pouvoirs accentués entre les fonctions, voire entre le siège et les régions, les contrôleurs qui construisent et activent leur réseau peuvent parvenir à influencer et modifier leur contexte de travail.

Edouard : *Il faut que ce soit un homme de réseau. Je disais il faut qu'il ait un sens politique important,* ***il faut qu'il développe ses réseaux et qu'il les anime, sans lien hiérarchique. Et donc pour animer quelque chose comme ça en réseau, il faut avoir des apports****, il faut avoir quelque chose à mettre sur la table pour intéresser les gens à venir, sinon il va y avoir une ou deux réunions d'échange puis après plus rien, ça va s'éteindre naturellement puisqu'il n'y aura pas d'apport (mai 2012).*

Enfin, un témoignage d'un directeur gestion-finance en région reconnaît influencer son directeur dans la prise de décisions dans l'intérêt gestionnaire de l'entité.

Bernard : ***Mais il y a des fois où je vois clair et c'est quasiment moi qui prend la décision même si c'est lui qui signe*** *(*en parlant de son directeur*), (juin 2012).*

La figure 45 résume ce type de stratégie de légitimation du contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle				●		●			
Légitimité cognitive				●				●	
Légitimité normative				●		●			

Figure 45. Stratégies de manipulation de l'environnement

Stratégies de service

Dans l'objectif de se démarquer de leur image de producteurs de chiffres, les contrôleurs, à travers ces stratégies, tentent de démontrer leur valeur ajoutée aux opérationnels.

Pour ce faire, ils fiabilisent la production de leurs informations et délivrent des analyses directement exploitables par les opérationnels, en développant parfois leurs propres outils. Fournir des analyses opérationnelles suppose de maîtriser les processus métiers, qui s'avèrent complexes à cerner. Aussi, peu de contrôleurs parviennent à satisfaire leurs interlocuteurs en recourant à ce type de stratégies, faute d'expertise crédible métiers et d'une concurrence très forte d'autres experts fonctionnels, notamment au siège.

Vincent : *Premièrement* ***un contrôleur de gestion, c'est peut-être vrai pour tout le monde mais particulièrement pour lui, doit être fiable à 100% si possible sur les chiffres qu'il donne****. Les contrôleurs de gestion ça exige une rigueur dans les chiffres qu'on remonte vraiment parfaite (juin 2012).*

≈

J : *Est-ce que les contrôleurs de gestion vous apportent des informations auxquelles vous n'avez pas accès ?*

Fabrice : ***En réalité nos tableaux de bord de reporting, c'est nous qui les produisons****, donc du coup la réponse est plutôt non, et sur la dimension fiscale, on aurait pu espérer quelque chose c'est non, non plus.*

Les équipes de contrôleurs en région semblent toutefois s'orienter, avec plus de facilité qu'au siège, sur les analyses opérationnelles, auprès des commerciaux notamment.

Marie : *La partie conseil, ça dépend ce que l'on inclut dans* ***la partie conseil.*** *Si on inclut par exemple l'aide à la proposition d'objectifs ou à la définition des niveaux d'objectifs,* ***on y passe pas mal de temps, la prospective aussi, 50% de notre temps*** *[…] C'est regarder si les portefeuilles des vendeurs sont équilibrés en chiffre d'affaires, c'est pour les* ***aider à y voir clair*** *[…] D'ailleurs, on a mis, sur l'unité, en place, un outil à la fois de pilotage de la performance. […] On en a profité pour structurer avec un outil qui permette, tant vis-à-vis de la qualité que nous de la performance commerciale, de pouvoir avoir* ***un outil commun, partagé par l'ensemble des directions de marché*** *(4 directions de*

marché), qui permette de suivre le contrat annuel de performance, qui permette de suivre les indicateurs de processus (mai 2012).

Les contrôleurs, s'ils parviennent à dépasser la production d'analyses, en suggérant des pistes d'action aux opérationnels, démontrent leur valeur ajoutée et deviennent ainsi force de proposition.

Fabrice : *Ça c'est une question de posture aussi, c'est-à-dire, est-ce que le contrôleur de gestion, et pour en avoir vu quelques uns, il y en a qui ont cette posture-là. Ils* ***sont là à rechercher les solutions pour délivrer de la valeur****. Sinon c'est : « je contrôle de façon extrêmement scolaire, est-ce que vous l'avez fait ? Vous ne l'avez pas fait, c'est pas bien ! ». […] On a les deux profils très clairement*

J : *Et pour vous, en proportion, il y en a combien qui sont sur une posture de proposition ?*

Fabrice : ***20%.***

Le contrôleur de gestion qui maîtrise son sujet et propose des actions correctives peut être amené à parler de manière transparente, révéler les dysfonctionnements aux opérationnels. Cela revient, pour un contrôleur, à situer et énoncer clairement les risques. Il oriente les équipes métiers vers la meilleure décision et les stimule dans leur réflexion. Cette stratégie permet de bénéficier de l'écoute des managers, soucieux des risques opérationnels potentiels.

Adrien : *Pour moi, la légitimité passe par le fait de vendre une idée, celle du bien fondé de ma mission.* ***Je suis à ton service même si je dis des choses qui ne font pas plaisir*** *(juin 2012).*

≈

Michel : *Un contrôleur de gestion c'est avant tout quelqu'un qui comprend le métier, qui comprend les ressorts du métier, qui comprend le modèle d'activité. Et comprendre le modèle d'activité ça ne veut pas dire juste comprendre un P&L, ça veut dire avant ça,* ***comprendre où est la marge, où sont les risques, où sont les leviers, c'est ça aussi un contrôleur de gestion****. Ce n'est pas juste expliquer des écarts, c'est aussi ça.* ***C'est être capable aussi de dire ou d'aller chercher des explications pour un éventuel plan d'action par rapport à ça*** *(juin 2012).*

Cette déclinaison de la stratégie suppose que le contrôleur soit expérimenté. Adrien, expert fonctionnel du siège, va jusqu'à se décrire comme un prestataire exogène aux services support qui le mandatent. La stratégie de service est ici déployée de manière maximale.

Adrien : *Je suis mandaté par la direction marché, et il m'est plus facile de les réunir et les mobiliser car* ***je suis extérieur au système. Je suis un prestataire*** *(avril 2013).*

La figure 46 résume ce type de stratégie de légitimation du contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle				●		●			●
Légitimité cognitive				●		●		●	●
Légitimité normative									

Figure 46. Stratégies de service

Stratégies de compétences

Sous sa déclinaison la plus attendue, les contrôleurs de gestion affichent leur supériorité en démontrant leur expertise financière.

Amanda : *Il y a des sujets qui sont extrêmement techniques. Par exemple je vais parler du chiffre d'affaires, du BFR etc. C'est, entre guillemets,* ***pas forcément difficile de se faire entendre sur un sujet qui est d'une part très important et par ailleurs un peu technique, parce que le manager ne va pas forcément bien maîtriser le sujet et que là, la contestation sera difficil****e (juin 2012).*

Cette stratégie est considérée, par certains contrôleurs, comme vouée à l'échec du fait de l'image actuelle de la fonction de contrôle de gestion auprès des équipes métiers.

Toutefois, la forme la plus fréquemment évoquée, dans nos récits, de stratégie de compétences consiste à apporter son expertise dans la validation des chiffrages des opérationnels.

Fabrice : *C'est d'abord dans le fait de nous accompagner sur la validation des « business plans » […] Le contrôleur intervient pas tant sur le fait de construire pour notre compte le « business plan » mais* ***il va être plutôt en appui sur le fait de s'assurer que le « business plan » a été correctement construit****.*

Les contrôleurs démontrent également leurs compétences en délégant les tâches récurrentes, et en s'affranchissant des tâches les moins axées sur les performances opérationnelles. Le management d'équipes financières est une déclinaison de cette stratégie. En d'autres termes, les contrôleurs cherchent à mettre en avant les aspects les plus nobles de leurs missions, du point de vue des opérationnels, pour être évalués compétents.

Marie : *On a une ressource notamment de développeurs qui connait bien les applications et* ***qui nous font gagner un temps fou justement dans la production des tableaux de bord, qui on automatisé un certain nombre de choses, donc ça permet de gagner du temps et de passer plus de temps justement à aider les opérationnels*** *(mai 2012).*

La figure 47 résume ce type de stratégie de légitimation du contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle				●	●	●	●	●	●
Légitimité cognitive				●		●	●	●	●
Légitimité normative									

Figure 47. Stratégies de compétences

Stratégies rationnelles

Les stratégies de ce type consistent à responsabiliser les opérationnels pour leur faire admettre le bien-fondé des actions déployées par le contrôleur. Pour certains opérationnels, la stratégie de responsabilisation devrait être systématique pour les contrôleurs de gestion de la division.

Fabrice : *Je pense qu'**il y a vraiment une question autour effectivement de la responsabilisation qui est laissée au métier** [...] Le poids qu'exerce le contrôle de gestion génère des coûts supplémentaires qui peuvent dégrader, significativement du reste, leur rentabilité, ce qui est à priori l'inverse de ce que l'on devrait rechercher avec la mise en place d'un contrôle de gestion. Ceci devrait malgré tout amener l'entreprise à s'interroger du coup sur le fonctionnement de son contrôle de gestion.*

Le témoignage d'Adrien témoigne d'une autre forme envisageable de cette stratégie. En documentant et contractualisant sa mission, ce contrôleur expert siège évite toute remise en cause du bien-fondé de ses actions. Il s'appuie sur un référentiel rationnel et documenté pour justifier son outil de répartition des coûts commerciaux.

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec Adrien (avril 2013) :
Il me montre la note qu'il a rédigée : « trajectoires 2012-2015 des marges et coûts pour le marché entreprises ». Il l'a faite valider par le responsable « ressources et référentiels » de la direction financière, par Laurent, et par d'autres interlocuteurs de la division. Cette note est même validée par une instance gouvernementale. Il a présenté dedans les trajectoires de marges et les effectifs de ventes. Il l'a fait pour le marché X et d'autres. Il s'est fait aider par un consultant. Il m'explique qu'à la signature, la marge indiquée peut être plus optimiste que les vrais coûts de contrat au réel. Ces chiffres dans sa note sont suivis à la semaine. Il a la culture de l'écrit, cela lui vient de son travail de thèse. Il me dit que pour pouvoir écrire cette note, dont les prix sont inscrits dans les outils de pricing commerciaux de Serviceo, il n'a pas eu de problèmes. Il était mandaté par la direction marché.

La figure 48 résume ce type de stratégie de légitimation du contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle	●			●	●	●			
Légitimité cognitive									
Légitimité normative									

Figure 48. Stratégies rationnelles

5.4 Les trajectoires de construction de légitimité des contrôleurs chez Serviceo

La conduite de récits de pratiques longitudinaux, l'étude des types de contrôleurs chez Serviceo et de leurs rôles joués et souhaités (tableau 35) ont permis de dessiner plusieurs trajectoires de construction de légitimité. Ces trajectoires se forment dans l'interaction entre les stratégies de légitimation utilisées par les contrôleurs et leur environnement.

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés, issus d'un double parcours ingénieur-gestionnaire, de par leur formation ou leur expérience chez Serviceo, ont mis en œuvre des stratégies de légitimation aux effets bénéfiques sur leur obtention ou maintien de légitimité. Les trajectoires mises en œuvre en sont partiellement la résultante, l'évaluation des interlocuteurs étant aussi à prendre en compte dans l'établissement de ces parcours.

Le cas de Laurent, illustre la trajectoire de construction de légitimité d'un contrôleur **conciliateur** entre la direction financière et une direction de marché. Doté d'une solide expérience dans plusieurs postes financiers, recommandé par le « controlling » du groupe pour ses compétences financières et comportementales, Laurent bénéficie d'une légitimité fonctionnelle auprès de la fonction de contrôle et du directeur financier de la division. La prise de poste en tant que « business-partner », auprès de la direction « entreprises et professionnels », l'amène dans un deuxième temps à être évalué positivement sur le référentiel fonctionnel par les managers opérationnels de la direction métier. En effet, par ses qualités d'écoute, d'empathie et de diplomatie, et du fait de son double parcours ingénieur-contrôleur de gestion, il fait le lien entre les deux directions et leurs exigences. Dans un

troisième temps, il est considéré, par la direction marché, comme faisant partie des équipes et non plus comme un émissaire de la direction financière. Sa légitimité devient évidente, habituelle (légitimité cognitive). Enfin, ses normes finissent par coïncider avec celle de la direction de marché (légitimité normative), à tel point qu'il envisage pour la suite de sa carrière de s'orienter vers une carrière de management opérationnel.

La figure 49 illustre ce type de trajectoire de construction de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle	1	1		2		1		2	1
Légitimité cognitive				3		3			3
Légitimité normative				4		4	4		

Figure 49. Trajectoire de légitimité : le contrôleur conciliateur

L'exemple d'Adrien dessine une autre trajectoire possible pour des doubles profils de compétences. Doté d'une réelle expertise dans la compréhension des mécanismes du métier, et d'une capacité à les chiffrer, il s'adosse dans un premier temps aux managers opérationnels qui lui fournissent un cadre de légitimité fonctionnelle. Simultanément, il est évalué positivement sur le référentiel cognitif par ces managers. Ses compétences sont indispensables à la direction de marché et son expertise est intégrée dans les modes de fonctionnement de la direction. Dans un deuxième temps, l'obtention de ces natures de légitimité est connue et évaluée positivement par la fonction de contrôle (légitimité cognitive). Elle lui propose d'ailleurs de rejoindre ses équipes lors de la réorganisation de 2012. Par la suite, la coopération d'Adrien, en tant que prestataire pour la direction financière, comme pour d'autres directions de marché, lui permet d'obtenir une légitimité fonctionnelle auprès de la fonction de contrôle. A titre d'illustration, Adrien postule comme directeur gestion-finance en région avec le soutien du directeur financier.

La figure 50 illustre ce type de trajectoire de construction de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle	3			1	3	3		1	1
Légitimité cognitive	2			1	2	2			2
Légitimité normative									

Figure 50. Trajectoire de légitimité : le contrôleur prestataire

Une autre illustration de trajectoire, pour un contrôleur à double profil, nous est fournie par Edouard. Ce dernier bénéficie d'une solide expérience de manager opérationnel, et de capacités intellectuelles reconnues par la direction de Serviceo. Le fait qu'il occupe un poste à responsabilité managériale opérationnelle va de soi pour la direction de la division. Son évaluation en légitimité est donc d'abord cognitive auprès des managers opérationnels. Toutefois, il s'est illustré, avant la réorganisation, dans plusieurs expériences de contrôleur de gestion à la direction générale de Serviceo et à la division commerciale. Une légitimité fonctionnelle lui a été conférée dans un deuxième temps de sa carrière, et ce, avant la réorganisation, par les managers opérationnels et le directeur financier.

Néanmoins, depuis la réorganisation, Edouard n'intervient plus sur ces aspects de pilotage opérationnel. Son double profil a été occulté par son management opérationnel et la direction financière, bien que ses légitimités acquises ne soient pas remises en cause. Cette situation le place dans une ambiguïté à titre personnel sur l'orientation de sa trajectoire professionnelle. Aussi, Edouard se rapproche en dernier lieu du management de sa direction de marché et s'éloigne des valeurs véhiculées par la direction financière. Il est évalué positivement en termes de référentiel normatif par ses managers.

La figure 51 illustre ce type de trajectoire de construction de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle		2		2	2	2		2	2
Légitimité cognitive				1		1		1	1
Légitimité normative				3		3			3

Figure 51. Trajectoire de légitimité : le contrôleur occulté

Notre dernier exemple de trajectoire à double profil est celui des deux contrôleurs, directeurs gestion-finance, en région (Marie et Bernard). Du fait d'une ancienneté sur leur poste, de bonnes capacités intellectuelles, ils se sont adossés dans un premier temps à la fonction de contrôle de gestion pour être évalués légitimes fonctionnellement. Simultanément, ils s'appuient sur leurs managers opérationnels pour obtenir ce référentiel de légitimité, en capitalisant leurs expériences antérieures notamment. Dans un deuxième temps, en s'adossant sur leurs maîtrises des processus et leurs capacités intellectuelles et comportementales, ils obtiennent le soutien de leurs managers opérationnels (directeur et directeur délégué, membres du comité de direction). Ils sont reconnus légitimes du point de vue cognitif en intégrant les comités de direction. En dernier lieu, du fait d'échanges et d'interactions quotidiennes avec les équipes opérationnelles, ils bénéficient d'une légitimité normative auprès de ces dernières. Alors que le soutien opérationnel est très marqué, des divergences avec les normes véhiculées par la fonction contrôle de gestion se dessinent. Les requis et les actions du siège leur apparaissent inappropriés par rapport à leur quotidien en région. Nous avons symbolisé par le cercle rouge cette situation de délégitimation normative auprès de la fonction de contrôle du siège. La figure 52 illustre ce type de trajectoire de construction de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle	1			1	1	1	1		1
Légitimité cognitive				2		2		2	
Légitimité normative	4			3			3		

Figure 52. Trajectoire de légitimité : le contrôleur aguerri

La dernière trajectoire que nous identifions, celle d'Yvan, aboutit à un échec avec le départ du contrôleur de la division. Très orienté sur le contrôle financier, de par sa formation, ses expériences antérieures dans et hors du groupe Serviceo, il s'adosse, lors de son arrivée dans les équipes de la division, au directeur financier et à la fonction de contrôle, pour obtenir une légitimité fonctionnelle. Assez rapidement, du fait de son profil proche de ceux des membres de la direction financière, et de ses actions qui s'insèrent parfaitement dans les procédures et pratiques de la fonction de contrôle (légitimité procédurale et de conséquence d'après Suchman, 1995), le contrôleur est évalué positivement sur le référentiel normatif. Pourtant les managers opérationnels l'évaluent comme peu convaincant sur la maîtrise des processus opérationnels liés au BFR et sur ses méthodes de prévisions. Il est donc évalué négativement par les managers opérationnels en termes de référentiel fonctionnel. Le contrôleur interprète les signaux négatifs qui lui sont renvoyés comme étant de la responsabilité des normes véhiculées par la direction financière. Il s'explique son échec, auprès des managers opérationnels, par les confusions organisationnelles dans la direction financière, après la réorganisation, et par le manque de ressources qui lui sont allouées. Ceci le conduit à être en opposition avec les normes de la direction financière. Nous avons représenté par un cercle rouge cette situation de délégitimation normative auprès de la direction financière. Cette trajectoire se solde par un échec puisque le contrôleur quitte son poste pour rejoindre un poste de contrôle de gestion opérationnel au sein d'une autre division.

La figure 53 illustre ce type de trajectoire de légitimité pour un contrôleur de gestion.

	Sources de légitimité								
	Organisation				Individu				
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles, d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle	1	1		3	1	3		3	1
Légitimité cognitive									
Légitimité normative	2	4			2	4			2

Figure 53. Trajectoire de légitimité se soldant par un échec : le contrôleur isolé

Conclusion de la section :

La légitimité historique des ingénieurs, et celle plus récente des commerciaux chez Serviceo, pénalisent les contrôleurs de gestion aux profils financiers. Nos trajectoires de construction de légitimité révèlent que ce sont les contrôleurs de gestion aux doubles compétences (métiers et gestionnaires) qui tirent leur épingle du jeu à la division commerciale. Les relations entre contrôleurs et opérationnels sont distantes au siège d'une manière générale et plus quotidiennes en région. Dans ce contexte difficile de légitimation, les contrôleurs s'affranchissent souvent de la fonction de contrôle et de la direction financière, pour s'adosser aux managers opérationnels. Par leurs capacités comportementales et leur intérêt pour les processus métiers, ils parviennent à se démarquer des contrôleurs « compilateurs de chiffres » et à s'intégrer dans les analyses orientées « business ». Ces trajectoires fructueuses, en termes de construction de légitimité, supposent des aptitudes individuelles que possèdent peu de contrôleurs de la division. C'est pourquoi nous qualifions l'obtention de natures de légitimité à la division commerciale de Serviceo de « ressource rare ». Les perspectives d'évolution, pour ces contrôleurs aux trajectoires fructueuses, s'orientent vers du management et une classification dans le groupe « cadres à potentiel » par les ressources humaines du groupe.

Ces contrôleurs s'orientent donc vers les postes les plus valorisés par le groupe. Les contrôleurs aux trajectoires infructueuses n'évoluent qu'au sein de la fonction de contrôle du groupe, ce qui constitue une sorte de « sanction » à leur incompréhension des processus métiers. Le processus de construction d'une légitimité adossée aux managers opérationnels semble donc incontournable pour progresser dans le groupe. Le processus s'apparente alors à l'obtention d'une « ressource » rare, mobilisée pour progresser dans le groupe (Dowling et Pfeffer, 1975).

La figure 54 synthétise le processus de construction de légitimité des contrôleurs de Serviceo.

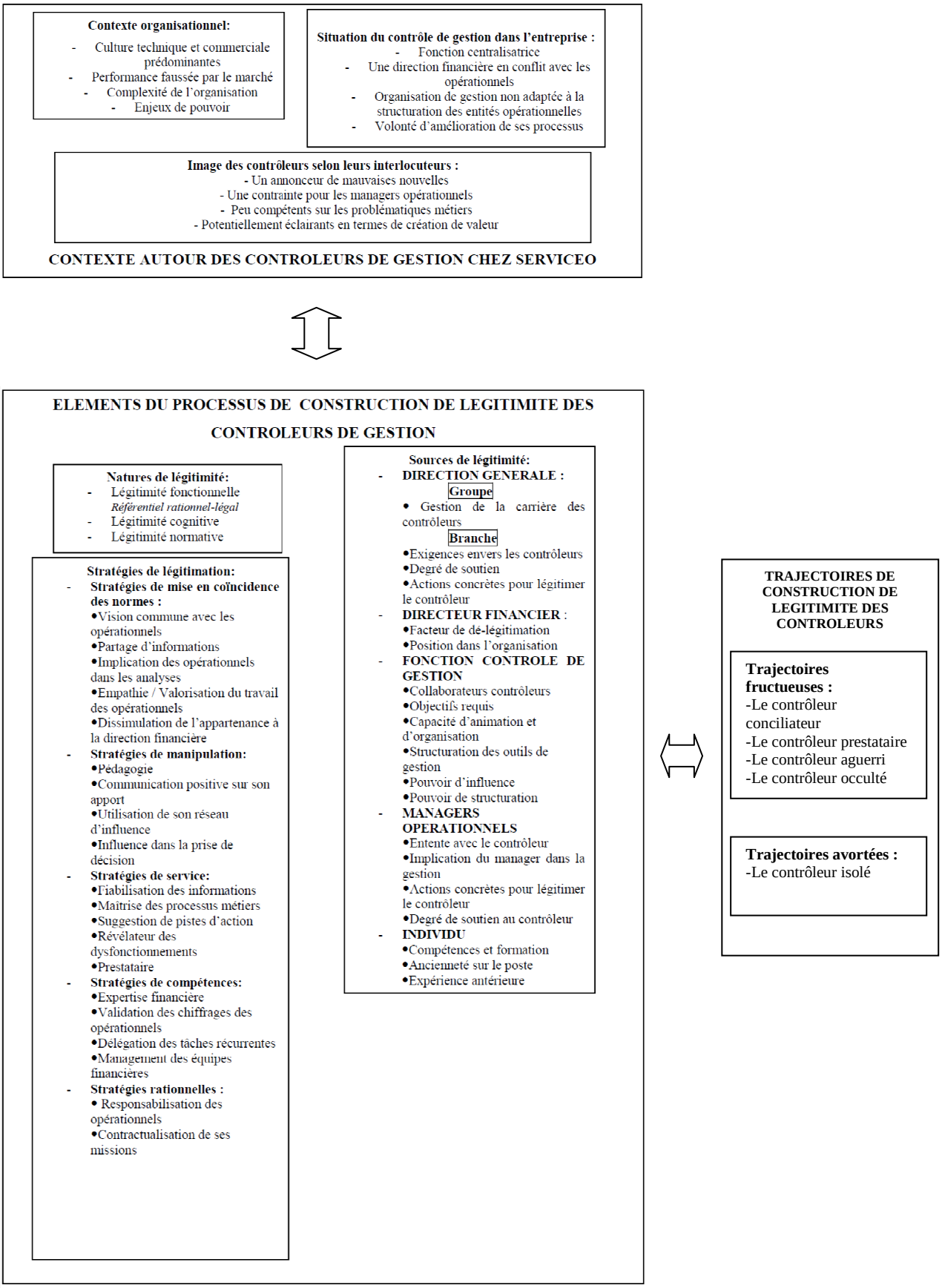


Figure 54. Le processus de construction de légitimité des contrôleurs de Serviceo

Section 3 : Les contrôleurs dans la dramaturgie (Cas Oren)

« Le métier de contrôleur et son rôle tiennent surtout à sa personnalité, et au tandem qu'il forme avec son patron. S'il a la confiance de ce dernier, il sera son conseiller, sinon un simple comptable, et son patron trouvera d'autres conseils » (Daniel, juin 2011).

Dans cette partie, nous étudions le cas de l'entreprise Oren, que nous qualifions d'annexe. En effet en raison du périmètre très large de la société et de nos récits de pratiques réalisés essentiellement auprès des directeurs financiers et du responsable contrôle de gestion du groupe, nous n'avons rencontré que deux contrôleurs sur le terrain (il est à noter que parmi les directeurs financiers, plusieurs sont d'anciens contrôleurs). De plus, un suivi longitudinal n'a pu être réalisé pour des raisons d'accès au terrain. Si des trajectoires ne peuvent donc être dégagées, des dénominateurs communs aux natures, sources, et stratégies de légitimation ont pu être distingués.

1. Le contexte de la prise de contact et de l'obtention des récits de pratiques

Nous avons pris contact par le biais d'un enseignant chercheur avec le directeur financier du groupe Oren en octobre 2010. Voici le mail que nous lui avons adressé avec le descriptif de notre projet d'entretiens (« concept note » jointe en annexe 23) :

Monsieur,
J'ai eu vos coordonnées par M. X.
Je suis actuellement maître de conférences associé à l'IAE de Tours et par ailleurs je suis un ancien contrôleur de gestion (expérience de 10 ans). Je viens d'obtenir un M2 recherche et je commence une thèse, à l'université de Tours sur la légitimité du contrôleur de gestion dans une grande entreprise.
Je me permets de vous contacter car j'ai besoin de réaliser des entretiens dans le cadre de la thèse avec des contrôleurs et les interlocuteurs qui l'entourent (managers, responsables zones, DAF...) sur une période longitudinale c'est-à-dire en renouvelant ces entretiens quelque temps après ci-besoin. J'aurai besoin aussi de périodes d'observation au sein de l'entreprise (périodes budgétaires par exemple).
Je vous remercie de l'attention que vous voudrez bien accorder à ma demande.
Je vous joins mon CV ainsi que mon projet de thèse et une ″concept note″ qui détaille mon projet d'enquête.

Suite à une réponse favorable de ce dernier à notre projet de thèse, nous avons rencontré le directeur du contrôle de gestion et des comptabilités, Daniel, en juin 2011 pour lui présenter

notre projet et préciser les personnes à interroger. Un entretien sur la légitimité des contrôleurs a été également conduit pendant une durée d'une heure.

Le choix des personnes s'est porté conjointement sur une contrôleuse en charge des « business plans » au siège, un contrôleur projets, des contrôleurs transverses, un directeur financier de « business-unit » et un ou deux directeurs de site (soit une dizaine de personnes). Dans les faits, nous n'avons pu obtenir, pour des raisons d'agenda, que des récits de pratiques avec les directeurs financiers des 5 « business groups » d'Oren, et les récits ont été réalisés sur 2 journées en novembre 2011 au siège de la société.

Par la suite, nous avons directement demandé à ces 5 directeurs financiers s'ils accepteraient de nous mettre en contact avec un binôme contrôleur de gestion-manager opérationnel au sein de leurs unités opérationnelles. Deux directeurs ont accédé à notre demande (« business group production » et direction « support ingénierie ») et nous ont mis en contact avec des interlocuteurs choisi par leurs soins.

Les entretiens au sein du « business group production » ont eu lieu en janvier 2012 et ceux de la direction « support ingénierie » en mars 2012.

2. Présentation du groupe et contexte organisationnel autour des contrôleurs de gestion chez Oren

Le groupe Oren est une très grande entreprise, leader mondial dans son secteur hautement technologique. Le groupe compte 46 000 salariés à travers le monde.

L'organisation repose sur la supervision et le pilotage des activités par le directoire et quatre comités. Les activités du groupe sont réparties entre les cinq « business groups » (centres de résultat opérationnel et directions opérationnelles) et la direction « support ingénierie ». Les « business groups » gèrent entre 3 et 5 « business units ». Ces directions opérationnelles ont en charge l'ensemble de leur périmètre d'activités au niveau mondial et l'amélioration de la performance.

La direction commerciale et les directions fonctionnelles viennent en soutien du directoire et des directions opérationnelles dans l'atteinte de leurs objectifs.

Du fait d'une présence industrielle importante et de l'obligation de développement de liens privilégiés avec les clients, des directions régionales ont été créées.

L'organisation de la société est présentée dans la figure ci-après.



Figure 55. Organigramme des directions opérationnelles du groupe Oren

Le directoire du groupe est composé du président du directoire, du directeur général délégué, du directeur général adjoint en charge des finances (et notamment du contrôle de gestion), et du directeur du « business group collecte ».

Le groupe est fortement influencé par son principal actionnaire : l'État. Depuis 25 ans, le contrôle de gestion a beaucoup évolué au niveau du groupe. Culturellement et historiquement, l'entreprise, aux produits requérant une forte technologie, privilégiait les parcours d'ingénieurs issus de hautes écoles. Le contrôle de gestion était très orienté sur du contrôle budgétaire.

Brigitte : *« Vous seriez venue il y a 10 ans c'était ça. Moi j'ai connu ça dans cette « business unit » : une terre de mission. Parce que le directeur de l'établissement n'avait que très peu de culture sur les contrats, que c'était horriblement compliqué, c'étaient des techniciens purs et durs. Et quelque part, l'important pour toute cette population, c'était que l'usine tourne.* ***Donc il y a toujours un rôle du***

contrôleur de gestion, une image qui varie entre l'emmerdeur, l'œil de Moscou, dans le pire des cas, un mal nécessaire. *Et on arrive à des situations qui sont très amusantes, parce qu'on peut faire aussi un peu d'anecdotique. On se battait contre ça. Il y avait des jours où ils y en avaient qui venaient m'expliquer, comme à la banque, ils venaient expliquer qu'ils avaient ça à faire et ils voulaient le budget. Quelque part, on va chercher chez le financier qui a un sac d'or, qu'il est prêt à donner ou pas d'ailleurs ».*

Depuis l'arrivée d'un nouveau président général en 2001, les transformations organisationnelles et culturelles du groupe ont été fortes. Le groupe a vu son périmètre s'élargir pour intégrer l'ensemble des processus de la filière.

« Notre modèle, c'est Nespresso, nous vendons les cafetières, et le café qui va avec. Et le café, c'est très rentable » (PDG d'Oren, 2008).

Le développement à l'international a été également conduit. Sous son impulsion, des financiers ont été nommés responsables d'entités opérationnelles, ce qui pour le groupe est une véritable révolution culturelle. Suite au départ de ce président général en 2011, un nouveau président issu du cœur de métier a été nommé. Les défis financiers se sont accentués dans un contexte concurrentiel mondial plus accru depuis une décennie. Oren réalise une perte opérationnelle pour la première fois en 2011. Il est chargé par son actionnaire de mettre en place un plan d'amélioration de la performance pour réduire les coûts et continuer son développement. « *Notre objectif de baisse d'un milliard d'euros à l'horizon 2015 est aujourd'hui sécurisé à hauteur de 85 % » (nouveau PDG d'Oren, Juillet 2013).* L'un de ces plus gros marchés accuse un retard de 7 ans, du fait de problèmes administratifs locaux. La fonction de contrôle est aujourd'hui acceptée mais n'est pas primordiale dans le groupe. Elle est moins rémunérée et reconnue que les ingénieurs opérationnels.

Brigitte *: « Je dirais qu'on est quand même dans notre groupe, on est dans une logique où cette place-là elle est de moins en moins contestée. On est peut-être basculé dans le mal nécessaire. Alors je crois que ce qu'il reste encore à faire et c'est difficile, c'est fait par endroit, mais ça ne l'est pas partout, c'est d'arriver à basculer notamment vis-à-vis des opérationnels de terrain dans la logique vraiment de : ˝ on est des supports et on vous aide˝ ».*

≈

Brigitte : *« Il faut savoir que mes contrôleurs, ils sont aussi méritants que les opérationnels dans les ateliers. Et non, ils ne produisent pas du concret mais il n'y a pas de raison pour qu'ils soient dévalorisés… Et c'est vrai, un financier sur un site opérationnel, il a du mal à se faire reconnaître, il est moins valorisé […] Le financier traditionnellement c'est quelqu'un qui a un background qui est moins valorisé que le background du technicien. C'est quelqu'un de moins cher ».*

Le contexte sur son marché est délicat puisque les produits du groupe, à terme, pourraient trouver moins de débouchés. Le groupe espère donc d'ici 2015 qu'un tiers de son chiffre

d'affaires proviendra de nouveaux développements. Les préoccupations gestionnaires sont donc au cœur de la stratégie d'Oren.

3. Présentation des personnes interrogées

Les personnes que nous avons rencontrées en entretien formel sont présentées ci-après. Nous avons pu également échanger avec la secrétaire du responsable contrôle de gestion du groupe, lors d'un repas, de manière informelle.

Les contrôleurs de gestion et les autres membres de la direction financière :

- **Daniel** en juin 2011 est le directeur du contrôle de gestion et des comptabilités du groupe depuis janvier 2007. Il a une formation universitaire de gestion. Il intègre le groupe en 1990 comme contrôleur financier d'une « business unit ». Depuis 2012, il a été nommé directeur de l'audit d'Oren.
- **Anita** est la directrice financière du « business group production ». Américaine, elle a travaillé 12 ans chez un concurrent américain d'Oren comme comptable, contrôleur, directrice d'entité, et est devenue directrice financière de cette société. Elle est ensuite devenue directrice financière d'une activité d'une grande société de service américaine, avant d'être approchée par le groupe Oren. Elle gère 6 directeurs financiers de « business units ».
- **Eric** est le directeur financier du « business group collecte ». Il est issu d'une formation d'ingénieur. Il est rentré dans le groupe il y a 7 ans, et est directeur du « business group collecte » depuis 4 ans. Auparavant, il a conduit une carrière financière dans une entreprise de service liée à l'activité d'Oren.
- **Brigitte** est la directrice financière de la direction « support ingénierie ». Elle a occupé notamment le poste de responsable contrôle de gestion et comptabilité de la plus importante « business unit » française de 2001 à 2005, avant de devenir directrice financière d'une autre « business unit », puis directrice financière de la direction « support ingénierie ». Son équipe de contrôleurs et financiers est constituée de 130 personnes.
- **Arnaud** est le directeur financier du « business group gestion aval ». Ingénieur agronome avec une spécialisation en gestion, il a exercé des missions d'audit pendant 4 ans. Il a intégré en 2002 la direction de l'audit d'Oren. Il a ensuite pris la succession de Brigitte

sur le poste de responsable contrôle de gestion et comptabilité de la plus importante « business unit » française pendant 2 ans. Il a ensuite été directeur financier d'une autre « business unit ». Il est actuellement directeur financier du « business group gestion aval ».

- **Bruno** est le directeur financier du « business group nouveaux développements ». Ingénieur, titulaire d'un MBA, il a exercé toute sa carrière dans la finance. Il a occupé des postes de contrôleur de gestion, puis de responsable du contrôle de gestion, de directeur financier dans diverses sociétés. Il a ensuite fait carrière dans le secteur de l'automobile comme contrôleur d'une branche pour Valeo. Il est ensuite devenu directeur du contrôle de gestion d'un groupe équipementier automobile. Il a été, ultérieurement, directeur financier de la zone Amérique du nord. Il est rentré chez Oren comme directeur financier d'une filiale. Depuis un an, suite à la vente de cette filiale, il a été promu directeur financier du « business group nouveaux développements ». Il gère une équipe de 70 comptables et contrôleurs de gestion.
- **Myriam** est contrôleuse de gestion « cost controller » d'une business-unit au sein de la direction « support ingénierie ». Titulaire d'un DUT GEA, elle suit des études de comptabilité et mène un parcours simultanément au sein d'un cabinet d'audit. Elle occupe ensuite un poste de contrôleur de gestion puis de responsable de contrôle de gestion pendant 6 ans. Elle est ensuite rentrée chez Oren dans une filiale, avant d'être mutée au sein de la direction « support ingénierie ».
- **Yves** est directeur de l'unité « construction » au sein de la direction « support ingénierie ». Ingénieur de formation, il a toujours travaillé dans le même secteur d'activité au sein du groupe. Il a essentiellement exercé des responsabilités de projets avant de prendre la responsabilité depuis 2 ans d'un centre de compétence de 560 personnes.
- **Evelyne** est chef du département finances sur le site sud du « business group gestion aval ». Titulaire d'un bac comptabilité, elle est rentrée chez Oren immédiatement après. Elle a suivi des études en cours du soir jusqu'au Master 2 pendant 10 ans. Parallèlement, elle a progressé sur le site en devenant comptable analytique, puis contrôleur de gestion dans les installations, puis contrôleur de gestion exploitation. Elle a mis en place la démarche de contrôle, inexistante, au fur et à mesure. Depuis 2007, elle est devenue responsable financière du site et est membre du comité de direction.

- **Carole** est contrôleuse de gestion de la direction exploitation sur le site sud. Diplômée d'une école de commerce elle a fait une partie de sa carrière chez Sagem pendant 17 ans sur des postes de consolidation, de responsable de la comptabilité client, de contrôleur de gestion d'un département commercial, puis d'une division. Elle a été embauchée sur le site sud d'Oren depuis 2007. Son périmètre regroupe 600 salariés.
- **Pascal** est responsable d'affaires sur le site sud. Titulaire d'un diplôme d'ingénieur, il commence sa carrière en 1986 dans le même secteur d'activité qu'Oren sur des fonctions de responsable d'opérations, puis responsable des contrats. Il est nommé sur le site sud en 2007.

4. Analyse du processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion chez Oren

Les contrôleurs de gestion chez Oren ont des profils multiples : centraux, opérationnels, projets, de site, de « business units ». Il existe peu de passerelles de carrière entre contrôleurs et opérationnels, d'où une stabilité certaine de la fonction de contrôle de gestion.

Notre analyse a permis de mettre en évidence des points communs sur le processus de construction de leur légitimité, sur les natures, sources, et sources de légitimation.

- **Natures de légitimité**

Notre codage a mis en évidence plusieurs natures de légitimité existantes chez Oren.

La légitimité **fonctionnelle** est décrite comme indispensable à l'exercice des missions des contrôleurs. Le contrôleur est d'abord évalué sur sa capacité à faire respecter une ligne de conduite. Il incarne le rôle du gardien de la pérennité financière du groupe contre les écarts potentiels.

Eric : *Il ne faut pas avoir peur. Moi ça m'arrive, j'ai plein de cas de figure en tête où je rappelle les règles en disant : « non ce n'est pas comme ça qu'on fait, on va faire autrement, mais on va trouver d'autres solutions etc. ». Mais ce que je veux dire c'est qu'on n'est pas là pour ne poser que des problèmes et pour dire voilà « orthodoxie, machin, et c'est comme ça qu'il faut faire ». Par contre* ***il y a un esprit, et celui-là il ne faut jamais y déroger****.*

La légitimité **cognitive** suppose que le contrôleur de gestion soit positionné dans les instances directionnelles de son entité. Sa légitimité est alors officielle au niveau de ce périmètre.

Arnaud : Il faut avoir du poids, donc ça veut dire qu'il faut que la fonction soit clairement à un niveau élevé dans l'organisation de l'usine*. Donc là, ça demandait que moi par exemple,* ***j'aille intervenir au comité de management opérationnel devant les managers de l'usine, intervenir en comité de direction*** *etc. Donc ils se disent : « ah oui* ***il est incontournable et il faut passer par lui****.*

- **Sources de légitimité**

La première source de légitimité ressortie de notre codage provient des managers opérationnels. Plusieurs facteurs de légitimation existent : l'entente entre contrôleurs et managers, l'intérêt et l'implication du management dans la gestion, les actions pour légitimer le contrôleur.

- L'entente entre contrôleurs et managers

Nous relevons que la qualité de la relation établie entre ces deux parties conditionne la place occupée par le contrôleur et la nature de légitimité obtenue, fonctionnelle et/ou normative.

Daniel : *Le métier de contrôleur et son rôle tiennent surtout* ***au tandem qu'il forme avec son patron****.* ***S'il a sa confiance, il sera son conseiller****, sinon un simple comptable et son patron trouvera d'autres conseils.*

≈

Bruno : *Le manager ne peut se méfier de ce que va faire le contrôleur****, il doit y avoir une symbiose entre les deux, sinon ça ne marche pas****.*

Les échanges constructifs entre eux permettent d'enrichir l'analyse de gestion.

Daniel : *Le plus* ***précieux pour le contrôleur est 5-10% de son temps, qu'il passe avec son patron****, car là se décident des analyses et se collectent et s'échangent des informations.*

Dans une relation aboutie, nous avons observé un fonctionnement en tandem entre le responsable du contrôle de gestion et le manager opérationnel, tous les deux, membres du comité de direction sur le site sud du « business group gestion aval ». Ces derniers ont mis en place des revues de projet avec chaque chef de projet pour le suivi des contrats.

A l'inverse, certains managers sont peu conciliants et ceci constitue une entrave au processus de construction de légitimité du contrôleur.

Brigitte : *Et puis il y a des chefs opérationnels qui sont plus ou moins gentils.*

- L'intérêt et l'implication du management dans la gestion

Si la démarche de contrôle de gestion n'est pas portée et soutenue par le ou les managers opérationnels, les entraves au processus de construction de légitimité sont alors fortes. La légitimité évoquée ici est fonctionnelle.

Eric : *Il y a un premier élément qui est incontournable, c'est le ˝sponsorship˝ ou le sponsoring que peut donner à la fonction finance et contrôle le directeur d'une activité, d'une usine, d'un groupe d'activités. Où place-t-il je dirais le pilotage financier, l'atteinte des objectifs, la concrétisation de plan de réduction des coûts ? Au centre de ses critères et de son mode de management ou le considère-t-il comme finalement une fonction je dirais parmi tant d'autres ? Et de ça, va quand même pas mal dépendre après le rôle et l'impact que pourra avoir au quotidien, d'une manière plus générale la fonction finance et contrôle au sein de l'entreprise et au sein de l'activité. Après, ça je pense que c'est un point de départ.* ***Il y a des patrons qui sont très orientés finance, qui ont une forte sensibilité à l'atteinte d'objectifs financiers, d'autres le sont moins. Mais l'impulsion, elle part également de là. Et la légitimité, alors après il faut des équipes compétentes derrière pour assurer et pour relayer, mais la légitimité elle démarre de là****. Tout projet a besoin d'être sponsorisé en entreprise. Si on veut qu'un projet de déploiement d'un système d'information qui va viser à changer tous les processus et à faire travailler les gens différemment, s'il n'y a pas un sponsoring très fort du patron, le projet n'aboutira pas.*

≈

Eric : *Très clairement notre directeur du « business group » fait confiance à la fonction finance et contrôle […] Donc il donne une place, après il faut démontrer quotidiennement qu'on répond présent.*

L'expérience d'Evelyne montre que, dans un contexte de culture d'ingénieurs, sans la conviction d'un manager de l'importance de la mise en place d'un suivi de gestion, il ne peut exister de contrôle de gestion. Dans son cas particulier, le poste de contrôleur s'est créé par la volonté du directeur de production, et non par le soutien de la direction financière.

Evelyne : *En 1989 je suis allée au service production, donc j'avais 30 ans, une femme qui arrive, qui demandait des comptes au chef de l'usine pour savoir combien de tonnes étaient passées, combien de… Il avait fallu choisir des indicateurs de production, il ne voulait pas donner les chiffres. Une femme de 30 ans, qui arrive en plus, qui rentre dans l'usine, c'est hyper macho ici, il n'y a que des hommes. Alors comment j'ai fait pour faire ma place ? Le directeur de la production à l'époque qui est arrivé et qui était* ***un polytechnicien s'intéressait à la finance*** *quand même. Donc moi j'étais ici, il n'y avait* ***pas de contrôleur de gestion dans les installations, lui il est arrivé et il s'est dit quand même il faut que je sache, enfin il faut que je mette en place, que je comprenne un peu ce qui se passe*** *et tout. Donc il a demandé la possibilité d'ouvrir un poste, mais ce n'était pas rattaché à la finance à l'époque. C'était un poste rattaché à la production : contrôleur de gestion de la production. On lui a accordé, moi j'étais ici, je me suis dit ça va être intéressant, on va créer des trucs et tout et j'ai postulé. Ici ça a fait un scandale, mon chef m'a dit : « tu vas t'enterrer, tu devrais jamais aller là-bas ! ». C'était à l'autre bout du site… Je suis arrivée dans un bureau vide, l'armoire vide, et* ***le chef m'a dit : « c'est vous qui allez faire le poste avec moi. Il faut mettre en place du reporting, moi je veux savoir où est-ce qu'on en est au point de vue coût. » Il m'a dit : « on y va, je vous laisse carte blanche*** *». C'est lui qui m'a soutenue.*

- Les actions entreprises pour légitimer le contrôleur

L'importance pour un contrôleur d'être **invité dans des comités de direction** au siège, dans des « business groups », des « business units », sur site, dans des projets, est confirmée à travers notre analyse du cas Oren. Le fait que les managers incluent le contrôleur dans leurs comités s'avère fondamental en termes de légitimation cognitive, mais aussi fonctionnelle.

Eric : *Les financiers et les contrôleurs pour qu'ils jouent pleinement leur rôle, il faut qu'ils disent ce qu'ils ont à dire dans le cercle dans lequel ils interviennent. Il ne faut pas qu'ils soient retranchés dans leurs bureaux à préparer des chiffres qu'ils envoient par email […] C'est* ***également au sein d'une instance de direction, quelque soit le niveau de la direction, qu'ils s'assurent que l'ensemble des enjeux financiers sont bien pris en compte dans les décisions*** *qui sont in fine mises en œuvre.*

Les managers peuvent jouer le rôle de prescripteur en sollicitant les contrôleurs pour de l'assistance aux chiffrages, et en leur communiquant toutes les informations utiles à cette fin.

Yves *: Mon réflexe, c'est de mettre Myriam en copie pour lui dire : ˝attention il va y avoir un budget qui va être mis en place etc.˝Et puis elle sait que voilà, elle a une affaire supplémentaire à prendre en compte et qu'à un moment donné il va falloir ouvrir une case dépense et qu'il y aura un budget à mettre en face etc. Et elle saura de quoi ça cause et ça c'est important. Parce que comme ça* ***elle sait que là, elle doit mener une analyse. Il faut qu'elle soit intégrée dans le circuit d'informations****.*

Une deuxième source mentionnée est le contrôleur lui-même. Plusieurs facteurs de légitimation interviennent telle son expérience dans le groupe, son ancienneté comme contrôleur, ses capacités de compréhension, sa formation, son comportement avec ses interlocuteurs.

- L'expérience au sein du groupe

L'expérience permet une connaissance approfondie des mécanismes opérationnels du groupe, ce qui constitue l'un des facteurs les plus légitimants dans la trajectoire d'un contrôleur, sur les référentiels fonctionnel et cognitif.

Daniel : ***Le contrôleur chez Oren est aussi légitime du fait de son expérience****. Dans un groupe comme Oren,* ***il faut 15 ans minimum pour comprendre tous les rouages du métier.***

≈

Bruno : *Je pense qu'il faut vraiment avoir des gens qui ont une grande maturité, une grande expérience pour assurer ce type de fonction […] il faut des gens qui par leur expérience sont capables de mettre en place les outils qui vont permettre de professionnaliser ce contrôle de gestion.*

- L'ancienneté comme contrôleur

La durée de la pratique du métier de contrôleur est un facteur légitimant notamment dans l'évaluation sur le référentiel fonctionnel et cognitif.

Myriam : *J'ai pris l'expérience à chaque fois des postes, et je m'en sers en fait. Je me sers de toutes ces expériences et ça m'aide à chaque fois sur des nouveaux postes.*

- Les capacités intellectuelles

La capacité à délivrer des analyses abouties et à appréhender des processus complexes constitue une source de légitimité individuelle. La faculté à synthétiser les éléments, à simplifier des analyses complexes pour les expliquer aux opérationnels est une source de légitimité indéniable, d'ordre fonctionnel et cognitif.

Bruno : *C'est par la pertinence de ses analyses, de la compréhension de ses chiffres, de son interprétation à travers les éléments physiques que le contrôleur sera respecté.*

≈

Arnaud : *J'ai dit à mes contrôleurs : ˝Vous faites une synthèse, et votre travail ce n'est pas un rapport de 10 pages où vous allez me présenter le sujet. Moi, je n'en ai absolument rien à faire, je n'y comprends rien ! Vous me faites ça en 1 page. En 1 page, je veux les 3 points de synthèse des budgets de votre périmètre˝. Il y en a qui n'ont pas réussi, ils n'y arrivent pas.* ***La capacité de synthèse d'un analytique, c'est hyper difficile. Et s'ils n'arrivent pas à faire une synthèse, on est mort !***

- La formation

Du fait de l'historique du groupe et de la technicité des produits, beaucoup de contrôleurs des « business groups » bénéficient d'une double formation gestion-ingénieur.

Eric : *Quasiment tous mes collègues de contrôle financier de « business groups » sont tous ou presque ingénieurs. Avec une double formation bien évidemment et puis une ouverture à la finance.*

Toutefois la direction « support ingénieurs » semble au niveau de son siège recruter des contrôleurs issus d'écoles de commerce. Sur le terrain, les contrôleurs sont aussi des techniciens qui évoluent. Quoiqu'il en soit, le degré de qualification du contrôleur permet de contrebalancer l'autorité hiérarchique de managers terrain en lui permettant d'être évalué positivement, fonctionnellement. A l'inverse, le manque de qualification peut s'avérer délégitimant auprès de ces mêmes managers, qui s'estiment supérieurs en expertise « de fait ».

Brigitte : *Parce que quelquefois* ***vous envoyez un non-cadre moyennement sûr de lui discuter avec un patron opérationnel, qui va être un chef d'atelier à grande gueule****, qui a 3 coefficients*

hiérarchiques de plus que lui. Il y a ça aussi. Quoi faire ? Ils ne sont pas dans la même ligne mais quand même il y a le poids des galons. Et avec ***cette fonction de contrôleur de gestion, qui est toujours en train d'osciller****, entre : « je viens pour t'aider à faire ton budget », mais en même temps j'ai un œil critique. Peut-il dire : ˝attention tu ne vas pas me mettre ça, ce n'est pas cohérent avec ce que t'as déjà dépensé ou ce n'est pas cohérent avec les objectifs qu'on t'a fixés ?˝.* ***Pas évident !***

Toutefois, chez Oren, l'expertise financière est décrite comme anecdotique. La connaissance de la technicité des produits est bien plus valorisée par les managers.

Eric : *Enfin je dirais la technique financière en tant que telle ce n'est pas super compliqué, c'est beaucoup de bon sens. Je dirais que ce sont quelques techniques mathématiques qui ne sont franchement pas toutes de très haute complexité.*

- Les capacités comportementales

Les qualités comportementales appréciées et citées par les managers sont *« l'ouverture d'esprit, la curiosité » (Eric).* Nous pouvons faire le constat chez Oren que les contrôleurs qui parviennent à être acceptés aisément, qui ont une dimension relationnelle développée, ou une forte personnalité, sont favorisés dans leur légitimation, notamment d'ordre cognitive et normative.

Eric : *Il doit avoir cette capacité à bien communiquer et à s'insérer dans des équipes.*

≈

Arnaud : *Il faut un bon contact, une bonne relation humaine.* ***La machine à café est primordiale pour le contrôleur.***

≈

J : *Comment avez-vous vendu l'idée aux opérationnels de faire un budget ?*

Myriam : *Parce que je pense* ***j'ai du caractère,*** *donc voilà…*

Par ailleurs le contrôleur de gestion qui ressent les priorités d'analyse du terrain, qui sait adapter ses analyses aux attentes, est évalué positivement par ses interlocuteurs.

Carole : ***Quelqu'un qui serait très brillant*** *dans un certain nombre de dossiers, qui connaîtrait toutes les techniques de contrôle de gestion****, s'il ne se rend pas compte que tel jour, ce n'est pas la peine de détailler la décomposition de l'écart de façon très fine, si le gars en face ce n'est pas ce qu'il attend****… Il faut aussi savoir jouer sur peu d'indicateurs mais des indicateurs qui sont vraiment importants pour eux, pour nous. Ne pas en mettre plein, ne pas les noyer là dedans. Donc c'est aussi de savoir s'adapter par rapport à ça.*

Une troisième source citée est la direction générale du groupe. Un facteur de légitimation est décliné : le soutien de la direction.

- Le soutien de la direction

Par la volonté de la direction de mettre en place un système de pilotage de la performance, le contrôleur est soutenu dans sa construction de légitimité cognitive et fonctionnelle.

Daniel : *Le contrôleur est alors légitimé par l'autorité éminente qui le met en place.*

Le **positionnement** du contrôleur revêt une importance dans le processus de construction de sa légitimité. Cette place du contrôleur peut être décidée par la direction, par la fonction, et par les managers opérationnels. Chez Oren, le double rattachement hiérarchique opérationnel et fonctionnel financier des contrôleurs permet une prise de recul par rapport aux exigences des supérieurs mais peut s'avérer délégitimante en cas d'ordres contradictoires.

Brigitte : *Il faut qu'il soit capable d'avoir une certaine prise de distance, qui le rende apte à gérer cette tutelle fonctionnelle, tutelle qui a un double sens. C'est-à-dire que c'est un lien de transmission de directive, d'organisation de process. Donc il y a des descentes et aussi une remontée, et là on tombe dans du très délicat. Il faut s'intéresser à l'humain qui est au quotidien : «* ***comment je gère, moi contrôleur de gestion, ce qui peut parfois être des contradictions entre la directive locale du centre opérationnel et la directive, voire le devoir d'alerte vis-à-vis de la fonction finance du groupe****.*

Le contrôleur de gestion voit son processus de construction de légitimité d'autant plus facilité qu'il est associé clairement à un découpage opérationnel de l'organisation. Chez Oren, à chaque centre (projet, opérationnel) est associé un contrôleur.

Brigitte : *La responsabilité des périmètres technico-économiques, normalement elle est segmentée au sein de l'entreprise si l'organisation est bien faite. Donc il y a une espèce de délégation de responsabilité qui descend toute la ligne opérationnelle. Et du coup sont des identifiants un certain nombre de briques en fonction de l'organisation. Ça peut être du projet, ça peut être des centres d'exploitation, des centres de profits, ce qu'on veut, et il faut qu'il y ait un maillage du contrôleur de gestion, qui corresponde à ce maillage opérationnel, ce maillage de la responsabilité technico-économique. Et donc comme tout maillage, il* ***faut qu'à toute brique technico-économique corresponde un contrôleur. De ce fait, il a son interlocuteur opérationnel identifié*** *[…] Il faut que ce maillage-là soit reconnu, identifiable, que les têtes soient bien identifiées également, et que chacun ait son interlocuteur avec qui discuter. Donc ça, ça fait partie aussi, je veux dire c'est un des pré-requis de sa légitimité.*

Une quatrième source évoquée est la fonction de contrôle de gestion. Plusieurs facteurs de légitimation sont dénombrés comme le soutien de la fonction, la mise en place de procédures, l'animation des contrôleurs, les collègues contrôleurs, le pouvoir de la fonction dans l'organisation, la mise à disposition d'outils de gestion.

- Le soutien de la fonction

Le responsable du contrôle de gestion ou le directeur financier du « business group » peuvent être amenés à statuer et arbitrer dans des conflits entre contrôleurs et managers opérationnels. La légitimité est ici fonctionnelle.

Bruno : *J'ai l'exemple en tête d'un patron qui a utilisé un cabinet d'organisation sans autorisation, et donc son contrôleur est intervenu. L'autre n'a pas voulu. Donc à ce moment-là,* ***ça me remonte et après c'est moi qui intervient auprès du patron****.*

≈

Brigitte : *On peut toujours crier au secours à l'échelon de la tutelle fonctionnelle,* ***on sort son patron fonctionnel en disant que ça ne va pas****, moi je veux bien faire tout ce que je peux, mais je suis à 400 kilomètres de toi, il faut que tu m'aides là, ma situation est la suivante !*

Le témoignage d'Evelyne, confirmé par Pascal, illustre le fait que la fonction peut décider du positionnement d'un contrôleur de gestion, qui lui est rattaché hiérarchiquement, mais qu'elle place auprès des opérationnels. Le soutien de la fonction est ici fort, dans la mesure où elle leur fournit des instructions cadrantes sur la manière dont ils doivent communiquer avec leurs managers. Les légitimités sont ici d'ordre fonctionnel et cognitif.

Evelyne : *Là, du fait que ce soit moi qui soit leur hiérarchie, c'est moi qui leur donne les objectifs, c'est moi qui leur donne les informations, l'organisation de la finance, les méthodes, je leur dis : « attention il ne faut pas faire comme ça, faites passer le message et tout ». Et là, ça marche encore mieux de faire comme ça. Et comme ils sont quand même géographiquement proche des opérationnels, et bien les opérationnels, ils l'intègrent.*

- La mise en place de procédures

La fonction, en fournissant des règles et des cadres aux contrôleurs, leur permet de s'y adosser dans la construction de leur légitimité fonctionnelle.

Eric : *On a la chance d'avoir un corpus de règles sur lesquelles on doit s'appuyer.*

- L'animation des contrôleurs

Chez Oren, la fonction de contrôle favorise la mobilité interne et les changements de poste pour pouvoir enrichir les perspectives pour les contrôleurs et équilibrer les profils présents dans une équipe (junior et sénior).

J : *Les juniors, on les mettra plus peut-être sur une problématique ciblée ?*

Brigitte : *Oui, ça, ça se gère après. Bon maintenant, on essaie aussi de faire de la gestion de population, de faire circuler les gens à l'intérieur des secteurs. Faut pas que les gens restent dans un*

secteur, c'est toujours les mêmes endroits, c'est toujours les mêmes problématiques industrielles ou pas. Donc il faut faire circuler ce petit monde.

La fonction de contrôle peut soutenir également des contrôleurs dans l'accès au terrain et les méthodes relationnelles à adopter. Le témoignage d'Arnaud montre que le responsable du contrôle de gestion d'une « business unit » organise des échanges entre ses contrôleurs et des opérationnels pour initier le dialogue.

Arnaud : *Donc j'avais fait des groupes d'échanges entre la population financière qui gère un atelier et l'atelier lui-même. L'atelier expliquait tout son mode de fonctionnement, ses problèmes, ses objectifs de l'année etc. et les financiers expliquaient* ***pareil****. Et puis après, il y avait un peu d'échange, de visite pour que les contrôleurs et les opérateurs puissent dialoguer.*

Dans le « business group production », la fonction a mis en place des modules de formation pour permettre aux contrôleurs d'évoluer d'un rôle de reporting vers celui de partenaire. La légitimité visée ici est plutôt d'ordre fonctionnel.

Anita: *«One of our biggest challenges right now is moving people from doing reporting and being a ˝policeman˝, to become a business partner. We have internal training for it ».*

- Les collègues contrôleurs

Les contrôleurs qui entourent le contrôleur peuvent s'avérer des sources de légitimation. Ainsi entre collègues, une répartition des stratégies de légitimation peut être établie. Ce témoignage évoque un contrôleur qui campe le rôle de garant de l'intégrité financière du groupe (en vue d'obtenir une légitimité fonctionnelle) et son collègue revêt le rôle de conseil auprès des opérationnels (dans le but d'être évalué positivement sur le référentiel cognitif). Une dimension de jeux de rôles et de théâtralisation est également mise en évidence. Cette lecture de la répartition des rôles devant les interlocuteurs rappelle Goffman (1973) qui considère que l'individu est un acteur qui « *mène une représentation de type théâtrale* », soucieux de ne pas perdre la face dans l'organisation. La vie sociale est similaire à un jeu de scène avec des acteurs, un public où les acteurs se mettent en scène et font varier leur image selon ce qu'ils veulent montrer d'eux à ceux qui l'entourent. Ces acteurs peuvent jouer plusieurs rôles sans que l'un de ces rôles lui soit plus apparenté qu'un autre.

Arnaud : *Le contrôleur, il a les 2 fonctions : il doit s'assurer que les normes sont bien mises en place, respectées et que ça fonctionne bien, tout en ayant une proximité, une relation qui favorise la confiance et l'échange d'informations avec les opérateurs.* ***S'il a trop la notion de contrôle, toutes les portes se ferment, donc il faut un peu des deux. Ou alors dans l'équipe, il faut savoir jauger en disant : « toi tu joues le rôle du contrôle et moi je joue le rôle du conseiller. »***

En pratique, je l'ai déjà observé. Dans une réunion de dire à un collègue : « bon c'est toi qui fais le méchant et je réglerais les sujets après » ou l'inverse.

- Le pouvoir de la fonction dans l'organisation

La fonction, selon le pouvoir qui lui est accordée, est plus ou moins légitimante. Ce pouvoir est inhérent à la culture, à la structuration de la société, à son historique, son management, mais aussi aux équipes de contrôleurs de gestion. Ces derniers sont en mesure d'influer sur le pouvoir de la fonction dans sa globalité par leurs compétences, leurs comportements, et leur légitimité. Il existe donc une interaction entre le pouvoir de la fonction comme source de légitimité et le contrôleur légitime comme facteur de pouvoir pour la fonction. Il s'agit ici d'une légitimité cognitive.

Arnaud : *Tout dépend si la fonction est haut placée ou pas, est très reconnue.* ***Si la fonction dans le groupe, est un peu à l'écart des décisions principales, le contrôleur sur le terrain, il sera un peu à l'écart des décisions principales. A un moment donné, il faut du poids et le poids, il est dans la prise de décision*** *[…] et je pense* ***que c'est aussi la responsabilité, à chacun des niveaux, de donner le poids qu'il faut à la fonction****. Sur mon périmètre, je laisse les sujets se gérer et puis je n'interviens pas et puis je ne donne pas mes arbitrages et je ne donne jamais mon avis, ou je suis peu influent dans les instances de direction, donc de facto les équipes elles seront peu présentes dans les instances de décision.* ***Soit on se bat pour être dans les instances de décision, pour montrer que l'on a un rôle important, un rôle à jouer etc. donc ça c'est aussi un peu à tous les niveaux****, jusqu'au plus haut. Et auquel cas, on voit les gens passer dans le bureau pour demander des autorisations mais sinon je peux très bien faire fermer la porte et puis les gens passeront devant le bureau et puis je n'aurais pas un commercial qui va venir : « alors je fais comment sur ce contrat, est-ce que ça t'arrange si je négocie du cash plutôt que du résultat ? Est-ce que je peux le présenter comme ça ? Est-ce qu'un jalon en fin d'année ça te va ou tu préfères début d'année ? ».* ***Voilà si jamais il n'y a pas d'homme fort dans la fonction, les opérationnels peuvent laisser le sujet et le traiter eux mêmes****.*

- La mise à disposition d'outils de gestion

Dans des périmètres analytiques vastes, l'analyse sans outils de gestion fiables est ardue. Le fait que la fonction contrôle de gestion des « business groups » ait déployée SAP et Hypérion sur les sites opérationnels soutient les contrôleurs dans l'obtention de leur légitimité fonctionnelle.

Carole : *On a un outil d'information qui nous permet de bien remonter les infos. Ça marche bien parce qu'on a un bon outil et un bon processus dans SAP et SIP, le module de simulation budgétaire d'Hypérion. L'outil nous décharge, il fait les consos, les regroupements, les calculs, les déversements […] et puis bon des données remontent, elles sont fiables, elles sont partagées par tous. Déjà bon voilà, ça aide énormément.*

- **Stratégies de légitimation**

Plusieurs manifestations de stratégies de légitimation sont décrites. Plusieurs déclinaisons de stratégies semblent en vigueur chez les contrôleurs d'Oren : les stratégies de conformité, les stratégies de service, les stratégies de manipulation, les stratégies de compétences, les stratégies rationnelles.

- Les stratégies de conformité

Les contrôleurs de gestion déploient un dialogue qui permet aux deux parties d'être bénéficiaires de la relation. Le contrôleur doit donc être en contact permanent avec les opérationnels, ce qui favorise l'acceptation de ses missions. Le codage met en évidence à nouveau la théâtralisation des rapports entre les contrôleurs et leurs interlocuteurs (Goffman, 1973). Cette stratégie apparaît prédominante en termes de fréquence de codage.

Daniel : *Il est dans le dialogue constructif.*

≈

Eric : *Faire correctement son métier de contrôleur, c'est travailler régulièrement et quotidiennement avec les équipes opérationnelles.*

Une autre déclinaison de cette stratégie est de se donner une image sympathique auprès des opérationnels pour construire une légitimité cognitive et normative. Le contrôleur de gestion doit faire preuve d'un sens développé pour la communication et user de pédagogie pour rendre accessible les analyses et logiques gestionnaires. Dès les premiers échanges, le contrôleur explique sa démarche et les implications pour les opérationnels. Il tente de nouer un accord avec ses interlocuteurs opérationnels.

Daniel : *Le contrôleur doit apparaître gentil, il s'agit d'un jeu de théâtre.*

≈

Brigitte : *Les chiffres il faut les faire parler.* ***Notre boulot est de raconter une histoire au sens positif du terme****. Il est de raconter une histoire, et donc les chiffres il faut les faire parler. Et les faire parler, c'est relier ça à l'activité, c'est expliquer aux gens : « vous voyez là l'arrêt de l'usine, elle a telle conséquence ou ça coûte tant ».* ***Il faut en revenir toujours à cette liaison chiffre financier – activité de l'usine et là on retrouve de la légitimité parce que ça, les gens comprennent****.*

≈

Myriam : *Moi ma méthode c'est de ne pas leur mentir, c'est-à-dire que je leur dis d'office comment ça va se passer. Donc ils se disent : « le décor est planté », c'est-à-dire* ***que je leur dis que je vais les pister****. S'il y a des trucs qui ne vont pas, je vais revenir vers eux mais il faudra que ce soit solutionné, ça ne vas pas rester en standby et je ne vais pas les attendre. Donc il* ***va falloir qu'ils interviennent, qu'ils prennent vraiment leur rôle au sérieux en tant que manager*** *auprès de leurs collaborateurs*

*pour que ça se passe bien etc. et qu'on solutionne le problème**. En échange, je leur fais bien comprendre qu'ils n'auront ça ou ci ou ça que si effectivement moi aussi je récolte les fruits de ce que je sème**. Donc, on se met bien d'accord, c'est vraiment une négociation ».*

	Sources de légitimité						
	Organisation			Individu			
	Fonction contrôle	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles et comportementales	Ancienneté comme contrôleur	Expérience au sein du groupe
Légitimité fonctionnelle			●	●			
Légitimité cognitive			●		●		
Légitimité normative			●				

Figure 56. Stratégies de conformité

- Les stratégies de service

Cette stratégie peut revêtir la forme d'un contrôleur qui situe les risques et recommande les orientations adéquates auprès du management.

Daniel : *L'un des rôles du contrôleur que j'ai observé est d'alerter la direction des risques, opportunités et des sujets graves, alerter si la direction sort du terrain de jeu, borner ce terrain.*

≈

Arnaud : *Il doit expliquer à l'opérateur ce qui est important dans ses opérations, qui va faire que ça va améliorer la situation financière du groupe. Par exemple, lui dire : « tiens, sur tel jalon qui va déclencher la facturation, si on arrivait à travailler en amont sur le raccourcissement de ce jalon qui va déclencher la facturation, on va gagner tant sur le mois suivant ou sur la fin de l'année en termes de cash parce qu'on va accélérer de 3 semaines.*

Le contrôleur peut décliner cette stratégie en assistant les opérationnels dans la présentation des analyses et le recueil de certains indicateurs. Il est aussi décrit comme un simplificateur des processus gestionnaires, qui assiste le manager opérationnel dans ces aspects. Un facteur légitimant est la pérennité et la continuité de ses analyses sur plusieurs périodes.

Eric : *Le contrôleur de gestion, c'est quelqu'un qui doit avoir le sens du service, c'est-à-dire les opérationnels ont besoin de lui pour l'aider à formaliser, pour l'aider à mesurer, à prendre la température. Donc il doit être capable de faire la synthèse, il doit être capable de restituer des analyses et des synthèses dans des délais, qu'elles soient fiables, qu'elles soient répétables dans le temps, que les méthodes selon lesquelles il travaille permettent d'avoir une vision réellement comparable d'une période à l'autre.*

≈

Pascal : *Il simplifie la chose. C'est-à-dire que moi je lui donne les productions et elle, elle s'occupe de toute la partie facturation avec toute l'équipe etc. S'il n'y a pas de soucis pour moi c'est que tout se passe bien et s'il y a un souci, elle me fait un reporting régulier qui dit : « attention ! Il y a ça qui n'est*

pas payé », et donc moi j'ai les éléments qui sont sous une forme très simple pour aller voir mon interlocuteur client et lui dire pourquoi tu n'as pas payé ça ?

Un déploiement possible de cette stratégie consiste à considérer les opérationnels comme des clients et pas seulement le siège et le « top management ».

Bruno : *Il ne faut pas que le contrôleur soit coupé du terrain. Ce n'est pas simplement celui qui remonte l'information vers son manager. Il doit aussi la redescendre, faire comprendre les décisions qui sont prises au niveau management auprès du terrain. Il doit supporter le terrain.* ***Ses analyses ne doivent pas simplement remonter dans le management mais doivent aussi servir le management local ou intermédiaire****.*

Le contrôleur propose des solutions pour que les exigences gestionnaires n'entravent pas le déroulement des processus opérationnels. Cela lui permet de s'affranchir d'une image de « rabat-joie », tout en conservant une légitimité fonctionnelle, en étant le garant de l'intérêt financier du groupe. Il peut même se positionner en support. Mais son manager peut alors exiger qu'il lui soit exclusivement dédié, en négligeant les requis de reporting et budgétaires. Le contrôleur doit parvenir à concilier cette stratégie de service avec ces obligations de remontées chiffrées auprès de la fonction, au risque d'être délégitimé fonctionnellement et normativement auprès du manager, et fonctionnellement auprès de la fonction de contrôle. Le déploiement d'une stratégie de service suppose donc une réciprocité entre contrôleurs et opérationnels. Le contrôleur apporte des recommandations, des suggestions, et en contrepartie les opérationnels acceptent de participer à la démarche de contrôle. Il s'agit d'une relation donnant-donnant.

Eric : *Contrôler c'est aussi négocier, c'est de dire : « ok il y a ce problème-là, mais je ne sais pas ou ne peux pas le traiter autrement que comme ça ». Par contre, on va essayer de voir comment on peut par ailleurs trouver des manières de résoudre le problème collatéral que peut poser le fait de passer une provision ou le fait d'être obligé de constater tel ou tel problème dans les états financiers.*

≈

Eric : *Il faut faire des compromis, mais se compromettre non !*

≈

Brigitte : *Alors on a beaucoup manié, à un moment donné, pour se faire accepter, on a manié le : ˝on est avec vous, on vous aide, on est support˝. Et puis en même temps, maintenant, il y a ce lien inverse qui ne doit pas être oublié. Voilà, et je peux vous dire que sur des sites de production ce n'est pas évident. Moi* ***je me suis vue avoir des débats également avec mon patron de site. Lui me disant : ˝ de toute façon, tu es une fonction support˝. Certes, mais j'ai aussi des obligations et des restitutions et des délivrables à faire pour le groupe, donc merci de respecter aussi mes délivrables et mes process*** *!*

≈

Myriam : *Je leur fais bien comprendre que c'est à double sens, c'est-à-dire que moi, je suis là pour les aider, donc si je suis là aussi pour les titiller sur un certain nombre de sujets, ce n'est pas pour les embêter mais c'est pour les aider.*

	Sources de légitimité						
	Organisation			Individu			
	Fonction contrôle	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles et comportementales	Ancienneté comme contrôleur	Expérience au sein du groupe
Légitimité fonctionnelle	●		●	●		●	
Légitimité cognitive			●		●		
Légitimité normative							

Figure 57**. Stratégies de service**

- Les stratégies de manipulation

Les contrôleurs sont parfois amenés à tenter de modifier les pratiques des opérationnels et de les faire rentrer dans une logique gestionnaire. Ceci peut se traduire par le fait de former les opérationnels à des ratios, des notions de suivi de coûts, pour leur permettre de s'approprier la démarche gestionnaire.

Daniel : *J'ai vu des contrôleurs qui persuadaient les ingénieurs de procéder autrement.*

≈

Evelyne : *J'ai monté des modules où j'explique ce qu'est un coût prévu à terminaison, pourquoi on fait un coût prévu à terminaison, notre processus budgétaire, pourquoi on leur demande ça, ce n'est pas pour les enquiquiner. C'est parce que moi mon rôle c'est de bien prévoir et de dire à ma société, c'est-à-dire à ma direction, le résultat qu'on va faire cette année c'est tant, et je vous certifie que le résultat c'est tant […] Et moi pour faire ça, il faut que je connaisse bien tous les risques qu'il y a sur le terrain. Donc j'ai besoin d'eux, je ne peux pas faire moi toute seule les chiffres.*

J : *Et c'est vous qui faites ces modules ou certains contrôleurs aussi les relayent ? Ou ça passe vraiment par vous ou vos proches collaborateurs?*

Evelyne : *Alors les modules ça passe par moi ou mes contrôleurs de gestion, ceux qui sont directement rattachés à moi.*

Les contrôleurs peuvent user de leur pouvoir d'influence pour faire accepter leurs démarches et leurs outils auprès des opérationnels. Chez Oren, à la direction « support ingénierie », sur des projets, des chiffrages d'enveloppe de coûts, le contrôleur peut appuyer les demandes des opérationnels pour les faire valider financièrement.

Myriam : *Mes* ***moyens de me faire entendre ne sont pas si limités que ça parce que moi je peux jouer sur leur budget, je peux jouer sur des frais, je peux jouer sur plein de choses et ils le savent****. Et je peux jouer aussi sur le fait de ne pas aller monter au créneau pour défendre aussi leur cause, ce qui est très important sur des projets, sur des appels de charges.* ***Je peux très bien laisser tel quel et puis m'asseoir sur ma chaise et attendre que ça se passe, à la limite*** *!*

Lorsque le contrôleur participe ou prépare des éléments pour un comité de direction, ou un comité opérationnel, il peut également orienter des analyses, faire prendre en considération certaines dimensions gestionnaires. Il exerce alors une influence directe ou indirecte sur des décisions managériales, ce qui enrichit les points de vue et les propositions d'actions.

Eric : ***Quelque soit son niveau et quelque soit son rôle dans l'entreprise, un contrôleur est légitime lorsqu'il influe dans un comité, dans un comité de travail, dans un comité de direction quelque soit son niveau****. Le progrès provient de la prise en compte de l'ensemble des points de vue et de l'ensemble des sensibilités […] Aujourd'hui il y a une concurrence très très forte, donc se différencier par différents critères nécessite d'avoir appréhendé vraiment les choses de manière parfaitement complète en interne et en externe. Ca veut dire également être pertinent sur l'ensemble des enjeux d'une activité donnée. Et* ***là-dedans le contrôleur, le financier d'une manière générale, il doit faire entendre sa voix****.*

Enfin, le contrôleur peut chercher à modifier son image auprès des opérationnels expérimentés en mettant en évidence ses apports.

Pascal : *L'effort est fourni par les contrôleurs, car c'est quand même eux qui ont vendu leur technicité nécessairement. Contrôle de gestion, il y a déjà contrôle. Moi je connais, je sais ce que je fais. Qui est-ce qui va venir m'expliquer que je peux faire différemment ? Donc déjà c'est de montrer qu'ils apportent un réel service et donc un réel progrès donc c'est ce qu'ils ont fait.*

	Sources de légitimité						
	Organisation			Individu			
	Fonction contrôle	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles et comportementales	Ancienneté comme contrôleur	Expérience au sein du groupe
Légitimité fonctionnelle	●	●	●	●	●		●
Légitimité cognitive			●		●		
Légitimité normative							

Figure 58. Stratégies de manipulation

- Les stratégies de compétences

La maîtrise des processus opérationnels est l'une des déclinaisons de ce type de stratégie. Le fait de rentrer dans les détails techniques du métier permet d'amorcer la discussion avec les opérationnels et capter leur intérêt. Le contrôleur peut opérer un choix d'omettre certains approfondissements qu'il estime faiblement légitimants dans l'exercice de son métier. A contrario, le contrôleur qui se contente de compiler des chiffres venus des opérationnels, sans valider ou rentrer dans les mécanismes, échoue à délivrer des prévisions fiables et se

délégitime vis-à-vis des opérationnels. Il ne bénéficie pas d'une image de compétence puisqu'il s'avère incapable d'expliciter le cheminement du chiffrage.

Eric : *Il va être crédible s'il parle à des patrons opérationnels, parce que finalement nos clients directs sont des patrons opérationnels, en utilisant et en comprenant exactement le métier, en ayant décomposé l'ensemble des maillons de l'activité sur lequel il travaille, en ayant identifié quels sont les maillons à valeur ajoutée et les maillons sur lesquels il y a un effet de levier.*

≈

Myriam : *Moi, je commence à m'approprier sérieusement le fonctionnement, je n'ai pas besoin des opérationnels pour savoir que dans tel projet, c'est possible ou ce n'est pas possible. Donc moi je le fais à mon niveau, par exemple l'analyse de la capacité de mon unité, c'est moi qui la fait. Alors que dans d'autres unités, les contrôleurs, ils envoient ça directement à l'opérationnel, qui lui fait cette analyse de capacité. Donc quelque part, je me suis aussi appropriée volontairement un certain nombre de choses que je maitrise même mieux que certains opérationnels, parce que je les suis, parce que je les connais […] Alors dans le détail, je n'y vais pas,* ***je n'en sais rien dans le détail, enfin je pourrais le savoir, mais ça m'importe peu****.*

≈

Myriam : *Aujourd'hui avec leur système,* ***ils se plantent complètement parce que le contrôleur n'a fait que boîte aux lettres, c'est-à-dire il s'est contenté de prendre des chiffres, de remonter les chiffres, mais il ne s'est pas investi dans tout le cursus d'appel de charges. Voilà il n'est pas capable d'argumenter, il n'est pas capable de défendre sa copie****, il n'est pas capable, parce qu'il a laissé toute la place aux opérationnels sans pouvoir venir dire : « ça c'est cohérent, ça ce n'est pas cohérent, ça je ne suis pas d'accord » soit ceci, soit cela. C'est grave parce que, par exemple typiquement, il devait y avoir au budget l'année dernière défini à peu près 240 000 heures. Et là ils se retrouvent avec 140 000 heures, donc ça veut dire qu'ils ont 100 000 heures de moins. Voilà ! Et je pense que* ***c'est important de s'imposer dans ce petit monde pour bien définir, pour ne pas avoir de surprises, pour pouvoir aussi les aider. Parce que si on n'est pas capable d'expliquer, si on n'est pas capable de défendre, derrière on n'a pas de légitimité.*** *On ne sert pas à grand-chose, on fait boîte aux lettres. Mais on n'a pas cette capacité à pouvoir défendre la copie, dire non je ne suis pas d'accord, avoir un vrai échange avec les patrons. Sinon on est juste : « tu fais ci, ben oui d'accord, ok, voilà je le fais » et puis c'est tout !*

Une autre manifestation de cette stratégie provient d'un contrôleur de haut niveau qui comprend lors de comités les problématiques des autres fonctions et en tient compte dans son propre schéma gestionnaire. Il démontre ainsi son potentiel de manager et est évalué positivement en termes de légitimité cognitive.

Eric : ***Être légitime à un certain niveau, c'est vraiment comprendre l'ensemble des enjeux et pas uniquement ceux de sa fonction. Et d'ailleurs, je considère que dans un cercle de travail, les personnes sont importantes au-delà de leur fonction****. C'est-à-dire qu'elles représentent une fonction, mais au-delà de la fonction qu'elles représentent, elles doivent avoir une compréhension suffisamment large des enjeux pour réellement participer à l'effort collectif. Parce qu'après sinon, dans un comité de direction usine ou dans un comité de direction quel qu'il soit, vous aurez des gens qui ne prendront pas en compte la chose commune et se retrancheront derrière leur fonction purement et simplement. Et en fait, c'est collectivement qu'on réussit, ce n'est pas dans sa fonction.*

Enfin, lorsque le contrôleur prend son poste dans une organisation qui se met en place, du fait d'une expérience antérieure sur laquelle il va s'appuyer, il reproduit ses processus de gestion dans ce nouvel environnement. Il impose donc cette démarche aux opérationnels en argumentant de sa pratique antérieure du contrôle de gestion.

Myriam : *Donc moi,* ***j'ai mis en place, en fonction aussi de mes expériences, de ce que j'ai pu faire, j'ai mis en place des process****. J'ai mis aussi en place un budget, ça peut paraitre étonnant qu'il n'y en ait pas. De l'appliquer tous les mois, d'avoir des suivis, de poursuivre les gens qui ne saisissaient pas les heures qui impactaient des coûts en moins chez nous.*

	Sources de légitimité						
	Organisation			Individu			
	Fonction contrôle	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles et comportementales	Ancienneté comme contrôleur	Expérience au sein du groupe
Légitimité fonctionnelle			●		●	●	
Légitimité cognitive			●		●	●	●
Légitimité normative							

Figure 59. Stratégies de compétences

- Les stratégies rationnelles

Le contrôleur se rend légitime en responsabilisant ses interlocuteurs opérationnels sur la restitution de leurs résultats et en leur faisant assumer leurs propres inactions face à des mises en garde du contrôleur.

Evelyne : *Moi j'y suis à ces réunions et je fais la guerre, et je dis que je veux que ce soit le responsable de contrat qui présente.* ***Il faut qu'il se mouille un peu, qu'il s'approprie ses chiffres, qu'il ne se déleste pas sur le contrôleur****.*

≈

Myriam *: Je les ai mis sur le fait accompli, et les responsables de projet, je les ai mis aussi sur le fait accompli pour trouver une solution rapidement. Le fait de les impliquer tous, et le fait de provoquer une réunion et de provoquer un peu, de titiller un peu les uns les autres, tout en leur expliquant gentiment qu'il va falloir réagir rapidement parce que sinon on va être dans une situation de blocage, et que si ce n'est pas le cas et bien on passera au-dessus, parce que moi je n'ai pas peur d'aller au-dessus, ça les fait réagir en général et je n'ai jamais besoin d'aller au dessus […] Moi je pars toujours de ce principe-là :* ***je leur montre leur intérêt, pas mon intérêt à moi parce que mon intérêt, c'est de solutionner le problème. Mais de leur montrer l'intérêt qu'ils ont à solutionner le problème. Ou de leur montrer la problématique que ça peut engendrer aussi****.*

	Sources de légitimité						
	Organisation			Individu			
	Fonction contrôle	Direction générale	Managers opérationnels	Formation	Capacités intellectuelles et comportementales	Ancienneté comme contrôleur	Expérience au sein du groupe
Légitimité fonctionnelle			●		●		
Légitimité cognitive							
Légitimité normative							

Figure 60. Stratégies rationnelles

Conclusion de la section :

Cette section étudie le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion dans une entreprise dont le type de fonction de contrôle de gestion est proche de l'idéal-type de la fonction garde-fou décrite par Lambert (2005), tout comme le cas Serviceo.

En effet l'entreprise dispose d'un avantage technologique marqué, dans un contexte concurrentiel de plus en plus prononcé. La culture est fortement connotée « ingénieur », ce qui rend la compréhension des processus opérationnels difficilement accessible pour les contrôleurs de gestion. Toutefois l'image de la fonction a évolué. Elle constitue à présent un atout majeur dans l'atteinte des objectifs financiers du groupe. Par voie de conséquence, les contrôleurs sont aujourd'hui associés aux projets et aux validations stratégiques. Leurs relations avec les opérationnels nous ont semblé relativement courtoises[31] et inscrites dans une dramaturgie. Ils restent toutefois, dans les échelons inférieurs, cantonnés à des tâches de contrôle budgétaire.

Dans ce contexte, le processus de construction de légitimité est long à se dérouler puisque les pré-requis techniques à acquérir sont peu accessibles aux gestionnaires. Toutefois, il semble que les opportunités de construction de légitimité, une fois cet obstacle franchi, soient larges, les opérationnels étant en attente d'assistance dans la maîtrise de leurs coûts. Une certaine marge de manœuvre existe pour les contrôleurs pour faire entendre leur voix ; par exemple être représentés dans des réunions ou comités opérationnels semble accessible. De plus, les contrôleurs semblent en cohésion avec la fonction. Ils s'adossent d'abord à leur fonction, et en deuxième lieu à leurs managers opérationnels.

La figure 61 synthétise le processus de construction de légitimité des contrôleurs d'Oren.

[31] En raison de l'hétérogénéité des postes, nous restons prudente dans la généralisation à l'ensemble des contrôleurs de certains constats.

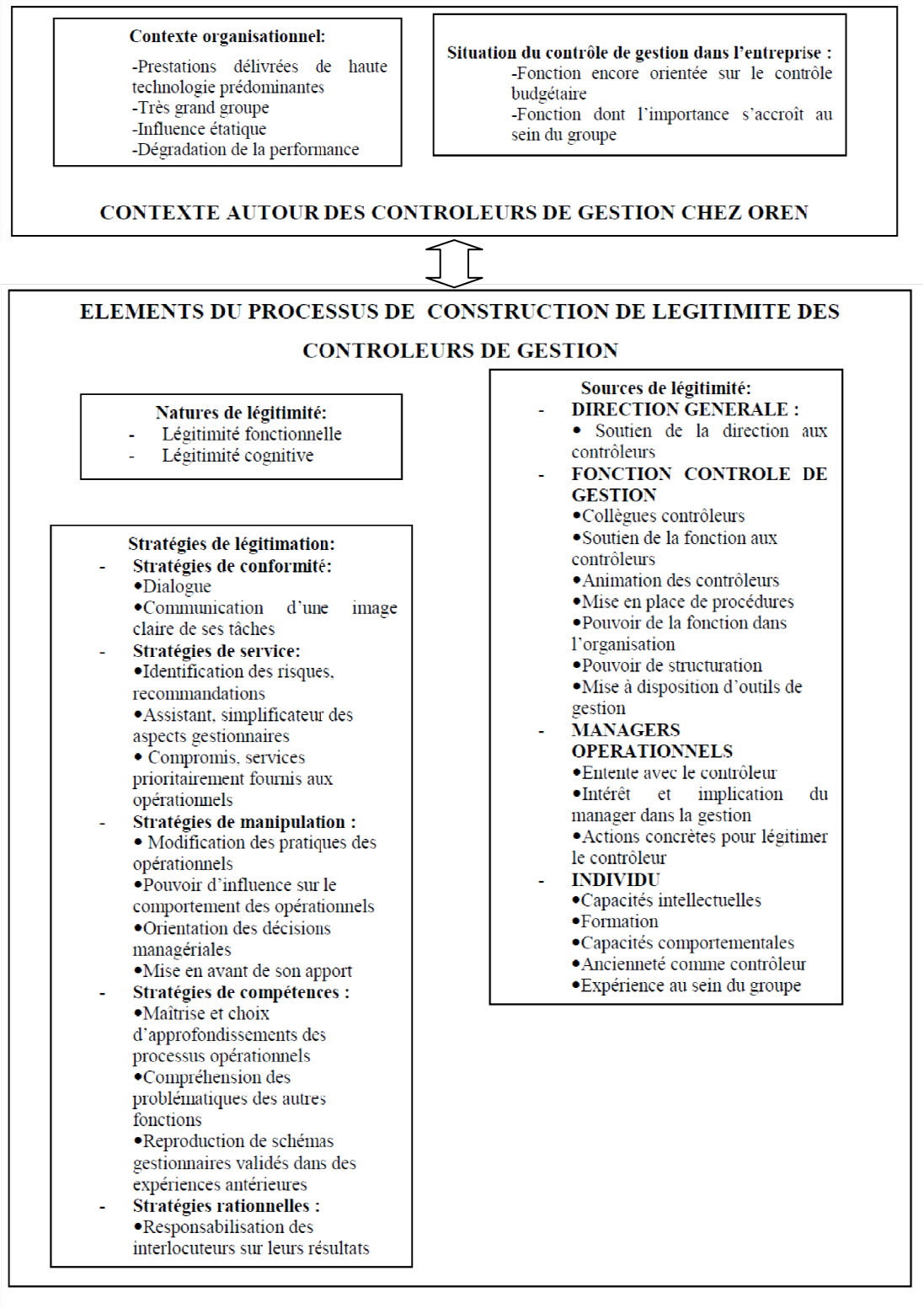


Figure 61. Le processus de construction de légitimité des contrôleurs d'Oren

Nous présentons une vision croisée, pour chaque cas, des natures de légitimité des contrôleurs de gestion, avec les sources de légitimité identifiées, leurs facteurs de légitimation associés, et avec les stratégies de légitimation repérées. Cette synthèse permet d'établir des similarités et des divergences entre les trois cas, en ce qui concerne le processus de construction de légitimité des contrôleurs.

Par ailleurs, les trajectoires individuelles qui ont été dessinées, nécessitent une analyse transversale, afin d'en repérer les éléments saillants, et d'opérer une conceptualisation sur les mécanismes qui les orientent. Le chapitre 5 propose une étude transversale de ces trajectoires.

	Natures de légitimité	Sources de légitimité		Stratégies de légitimation
			Facteurs de légitimation	
Cel plus	Fonctionnelle	Direction	Attentes	**Stratégies rationnelles** Responsabilisation des opérationnels **Stratégies de compétences** Expertise financière Maîtrise processus opérationnels Maîtrise outils de gestion Déléguer tâches subalternes **Stratégie de conformité/ mise en coïncidence des normes** Dialogue/ échange d'informations Relation constructive Travail conjoint Compréhension/ empathie Traducteur Valorisation **Stratégies d'autorité** **Stratégies de service** Conseil Production d'informations fiables Anticipation/Proposition Disponibilité **Stratégies de manipulation** Orientation des décisions Pédagogie Persuasion Communication positive sur ses propres apports
			Degré de soutien	
			Actions concrètes pour légitimer les contrôleurs	
		Directeur financier	Soutien	
			Entente avec les contrôleurs de gestion	
			Vision de la gestion	
			Orientations données aux contrôleurs	
	Cognitive	Fonction contrôle	Animation et organisation	
			Objectifs assignés	
			Soutien aux contrôleurs	
			Pouvoir de la fonction	
			Collaborateurs contrôleurs	
		Managers opérationnels	Compétences propres	
			Attentes envers contrôleurs	
			Pouvoir managers	
			Actions pour légitimer le contrôleur	
	Normative		Degré de soutien au contrôleur	
		Individu	Compétences et formation	
			Ancienneté dans le groupe	
			Expérience antérieure	
			Ambition	
		Autres fonctions support	Qualité	
	Pragmatique		Systèmes d'information	

Serviceo	Fonctionnelle *Rationnel-légal*	Direction générale groupe	Gestion de la carrière des contrôleurs	**Stratégies rationnelles** Responsabilisation des opérationnels Contractualisation des missions **Stratégies de compétences** Expertise financière Déléguer tâches subalternes Validation des chiffrages opérationnels Management d'équipes financières **Stratégie de conformité/ mise en coïncidence des normes** Echange d'informations Empathie Valorisation Vision commune Implication opérationnels dans les analyses Dissimulation de l'appartenance à la direction financière **Stratégies de service** Production d'informations fiables Proposition Révélateur des dysfonctionnements Prestataire **Stratégies de manipulation** Pédagogie Communication positive sur ses propres apports Utilisation de son réseau Orientation des décisions
		Direction générale division	Exigences envers les contrôleurs	
			Degré de soutien	
			Actions pour légitimer le contrôleur	
	Cognitive	Directeur financier	Facteur de dé-légitimation	
			Position dans l'organisation	
		Fonction contrôle de gestion	Collaborateurs contrôleurs	
			Objectifs assignés	
			Animation et organisation	
			Structuration des outils de gestion	
	Normative		Pouvoir de la fonction	
			Pouvoir sur sa structuration	
		Managers opérationnels	Entente avec le contrôleur	
			Implication dans la gestion	
			Actions pour légitimer le contrôleur	
			Degré de soutien au contrôleur	
		Individu	Compétences et formation	
			Ancienneté sur le poste	
			Expérience antérieure	

Oren	Fonctionnelle	Direction générale	Degré de soutien	**Stratégies rationnelles** Responsabilisation des opérationnels **Stratégies de compétences** Maîtrise de certains processus opérationnels Compréhension des autres fonctions Reproduction de schémas gestionnaires acquis dans d'autres expériences **Stratégie de conformité/ mise en coïncidence des normes** Dialogue Communication claire sur son rôle **Stratégies de service** Disponibilité Révélateur des risques Simplificateur **Stratégies de manipulation** Modification des pratiques des opérationnels Communication positive sur ses propres apports Usage d'un pouvoir d'influence sur les opérationnels Orientation des décisions
		Fonction contrôle	Collaborateurs contrôleurs	
			Soutien aux contrôleurs	
			Animation et mise en place de procédures	
			Structuration des outils de gestion	
			Pouvoir de la fonction	
			Pouvoir sur sa structuration	
		Managers opérationnels	Entente avec le contrôleur	
			Actions concrètes pour légitimer le contrôleur	
			Implication dans la gestion	
	Cognitive	Individu	Capacités intellectuelles	
			Formation	
			Capacités comportementales	
			Ancienneté dans le métier	
			Expérience dans le groupe	

Tableau 38. Synthèse des éléments du processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion dans les études de cas

CHAPITRE 5 : ÉTUDE TRANSVERSALE DES TRAJECTOIRES INDIVIDUELLES DES CONTRÔLEURS DE GESTION

Introduction

Le chapitre précédent nous a permis d'analyser les processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion dans trois organisations distinctes. L'analyse approfondie a conduit à identifier des natures, sources de légitimité et stratégies de légitimation pour les contrôleurs dans les entreprises Cel plus et Serviceo, confirmées par le cas annexe Oren. Nous avons également dessiné des trajectoires individuelles de contrôleurs dans les entreprises Cel plus et Serviceo.

L'objet de ce chapitre est d'opérer un retour réflexif, à partir de nos études de cas, en repérant les similitudes et les différences entre les situations étudiées. Plus spécifiquement, nous analysons transversalement les trajectoires individuelles de construction de légitimité en mobilisant notamment notre revue de littérature.

Dans une première section, nous mettons en évidence les mécanismes collectifs qui conduisent les trajectoires à être fructueuses ou non. Tout d'abord, nous montrons que des dynamiques conjointes ou inversées de construction de légitimités individuelles peuvent exister dans les organisations étudiées. Ensuite, nous précisons les mécanismes d'évaluation qui conduisent les trajectoires de légitimité au succès ou à l'échec. Enfin, nous mettons en évidence l'influence des représentations collectives sur l'issue des trajectoires de construction de légitimité des contrôleurs de gestion (Section 1).

Dans une deuxième section, nous expliquons qu'en dépit d'une variété de profils et de trajectoires des contrôleurs, ces derniers, en cas de processus de construction de légitimité fructueux, parviennent à se légitimer par les référentiels fonctionnel et cognitif. En ce sens, quelque soit leur itinéraire, leurs trajectoires sont orientées au final par les archétypes de la profession de contrôle de gestion. Ce référentiel constitue un capital sur lequel ils s'appuient pour leur progression de carrière (Section 2).

L'ensemble de ces éléments nous permet de comprendre les mécanismes qui guident l'évaluation et la construction de légitimité des contrôleurs de gestion.

Section 1 : Une analyse des mécanismes collectifs qui influencent les trajectoires individuelles des contrôleurs de gestion

Les processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion, en situation professionnelle, ont été analysés séparément dans nos cas. Notre objet d'étude, la légitimité, se construit, s'acquiert, se consolide au fil du temps, notamment par les preuves qu'apporte le contrôleur de gestion de sa légitimité aux évaluateurs. La construction de légitimité s'inscrit certes individuellement, mais aussi socialement (cf. chapitre 1, tableau 3 et §2.4.2) dans « *un échange social où se répartissent les rôles, les compétences, les prestations de chacun en fonction des problèmes à résoudre* » (Hatzfeld, 1998, p 222). On peut donc s'attendre à ce que ces échanges sociaux influencent les trajectoires de légitimités respectives des contrôleurs qui travaillent conjointement au sein d'une fonction de contrôle de gestion.

Notre étude décrit ainsi comment les contrôleurs de gestion s'appuient sur leurs collègues de la fonction de contrôle pour gagner en expertise, suggérer des parcours de mobilité, enrichir leurs pratiques de gestion au quotidien. Elle présente également le cas de contrôleurs « solidaires », qui travaillent en complémentarité en se répartissant les tâches, sans concurrence (Bernard et son collègue chez Serviceo, Jean et le business partner de la direction de marché « collectivités territoriales » chez Serviceo, Frédérique et Damien chez Cel plus). Ces stratégies individuelles présentent une dynamique conjointe (1.). Ces alliances informelles entre contrôleurs permettent de les légitimer, et de renforcer la fonction de contrôle de gestion dans son ensemble, au sein de l'organisation.

Notre étude met également en valeur l'idée de dynamiques de trajectoires inversées (2.), notamment lorsqu'un contrôleur progresse dans sa construction de légitimité, au détriment de la trajectoire d'un collègue contrôleur. Dans nos analyses de cas, nous avons remarqué plusieurs exemples de trajectoires reliées, où la légitimité ascendante d'un contrôleur va de pair avec la trajectoire descendante de son collaborateur et vice-versa.

Enfin, notre étude montre que les trajectoires de construction de légitimité des contrôleurs de gestion, dans un contexte de « médiocratie légitime » (Cel plus), dans un contexte où la légitimité s'apparente à une ressources rare (Serviceo), dans un contexte de dramaturgie (Oren), peuvent conduire à l'obtention de plusieurs référentiels de légitimité, mais aussi à une délégitimation sur plusieurs natures de légitimité auprès des sources-évaluateurs du

contrôleur. Quelles mécanismes d'évaluation collectifs expliquent que certaines trajectoires soient fructueuses et d'autres échouent (3.) ?

1. Les alliances informelles entre contrôleurs d'un même périmètre

Dans la mesure où les contrôleurs de gestion font partie d'un système organisationnel, ils contribuent à le construire. Nous avons notamment repéré des stratégies d'alliances entre contrôleurs de gestion pour échanger des connaissances techniques, mais aussi pour s'affirmer collectivement face à leur ligne hiérarchique. Le contrôleur construit sa propre trajectoire en s'insérant notamment dans des relations de pouvoir « *dans le cadre desquelles des acteurs relativement autonomes poursuivent leurs intérêts divergents et négocient leur participation* » (Crozier et Friedberg, 1977, p 160). Ce concept d'alliance entre les acteurs n'est pas nouveau en sciences de gestion. Il nous renvoie aux théories organisationnelles sur les coalitions (Cyert et March, 1963 ; Thompson, 1967 ; Mintzberg, 1983), et plus largement à la discipline politique. Les termes de coalition et d'alliance sont proches, une coalition pouvant être définie comme *« un accord ou une alliance construite* » (Mintzberg, 1983, p 27). Aussi, le contrôleur peut être amené à œuvrer dans ce système, en coopérant avec d'autres acteurs, dans le cas présent, des collègues contrôleurs de gestion. En d'autres termes, analyser d'abord le niveau individuel puis collectif (Crozier et Friedberg, 1977), facilite la construction et la compréhension des voies par lesquelles un groupe social s'organise et agit collectivement. Suivre les acteurs en situation professionnelle permet d'appréhender comment se forment les actions collectives à partir de comportements et d'intérêts individuels potentiellement antinomiques. De plus, les acteurs testent leurs marges de manœuvre en envisageant de constituer des alliances. Avec qui s'allier ? Quels en seront les bénéfices ? Dans quelle mesure en tireront-ils un supplément de légitimité ?

Qui plus est, les individus forment des alliances, entre eux uniquement, dans un contexte où ils perçoivent des problèmes organisationnels et où ils ont la conviction qu'elles peuvent s'avérer fructueuses. Ce sont notamment dans les situations où les ressources sont rares que les membres de l'organisation envisagent de s'allier (Stevenson et al., 1985).

Le cas Cel plus fournit une illustration de ces alliances entre contrôleurs. Ces derniers s'échangent des fichiers, des analyses, donc des connaissances en matière de contrôle de gestion. Ils affichent également des objectifs communs pour former un groupe cohérent sur les méthodes et les analyses, reconnu pour ses compétences et ses capacités

comportementales. En ce sens, ils constituent un réseau de compétences (Le Boterf, 2010). Ceci leur permet par exemple de remplacer un contrôleur, absent pour quelques mois pour maladie, en se répartissant la charge de travail entre eux. Les contrôleurs gardent aussi la maîtrise, comme nous l'avions déjà précisé précédemment (cf. chapitre 4, section 1 paragraphe 4.2).

Damien : *On a* ***pallié à son absence en se répartissant les tâches entre nous****. C'était plus de boulot, mais mieux maîtrisé que de passer par un renfort extérieur. A son retour, c'était moins de mauvaises surprises (Cel plus, mai 2013).*

Ceci évite le recours à un recrutement externe. Un groupe social s'est donc constitué au sein de l'organisation, qui pallie aux faiblesses de compétences ou de présence de ses membres. Ce groupe affirme ainsi son pouvoir d'influence par rapport à la hiérarchie. Peu soutenus et stimulés par leur directeur financier, les contrôleurs agissent comme s'ils essayaient de remédier à cette déficience en unissant leurs champs d'actions individuels et en faisant corps. Ils substituent à un directeur financier peu légitimant, un groupe de contrôleurs reconnus par les managers opérationnels et au potentiel légitimant plus développé. Ils accentuent aussi leur rejet du directeur financier, pour privilégier des sources de légitimité plus probantes.

Damien : *Le directeur financier m'a déjà dit sur le ton de l'humour que lorsque nous étions ensemble, il n'avait aucun moyen d'intervenir (Cel plus, mai 2013).*

De même, le cas Serviceo met en valeur le potentiel légitimant d'une alliance de contrôleurs, surtout dans un contexte où les enjeux de pouvoir sont forts et où l'obtention d'une légitimité s'apparente à une ressource rare pour ces derniers. Ainsi, lorsque les membres de la direction financière réfléchissent par groupes de travail, lors des chantiers de réflexion lancés en février 2013, leurs propositions semblent plus écoutées par les opérationnels que lors d'actions individuelles de contrôleurs.

Extrait de notre journal de recherche, suite à un échange informel avec Adrien (avril 2013) :
Il me montre également le retour d'expérience sur le budget que Michel a présenté le 27 mars au comité de direction. Il trouve l'initiative très bonne.

≈

Amanda : *Avec les membres du comité de direction, avec nos principaux interlocuteurs, par rapport au projet qu'on apporte dans le budget, il n'y a pas eu de résistances, il n'y a pas eu de coup de barre à 90° en disant : « vous n'avez pas du tout vu le problème, ce n'était pas comme ça qu'il fallait… ou je ne suis pas du tout d'accord avec votre état des lieux, je vois autrement etc.… »*

J : *Vous vous sentiez connectés avec les opérationnels ?*

Amanda : Oui, c'est un niveau de satisfaction, c'est hyper gratifiant, le fait que certains nous aient dit spontanément que c'est normal que les financiers soient au cœur de ces processus, même si ce sont des processus qui vont au-delà du pur financier, qu'un budget. **C'est normal qu'il n'y ait qu'un seul**

pilote et que ce soit la direction financière, enfin des choses qui sont positives. Cela fait du bien et cela a un peu accéléré les choses, parce qu'on était légitime, on était reconnu sur le bilan qu'on faisait et les propositions qu'on amenait, donc cela a beaucoup simplifié les choses. Donc cet appui nous a permis d'aller vite à l'essentiel. On s'est focalisé sur les points importants qui ont été globalement très bien reçus (avril 2013).

2. Les trajectoires concomitamment inversées des contrôleurs de gestion

Les contrôleurs de gestion font partie d'un système organisationnel où les parties sont interdépendantes (Crozier et Friedberg, 1977). On peut donc se douter que certaines trajectoires de légitimité, en situation professionnelle, soient concomitantes et évoluent de pair. Les stratégies de légitimation mises en œuvre sont en effet accueillies par les évaluateurs, en tenant compte d'éventuelles évaluations préalables d'autres contrôleurs de gestion, en poste dans la même organisation. Ces évaluations fournissent des repères et permettent l'établissement de comparaisons entre des individus occupant les mêmes fonctions. Ces comparaisons entre deux professionnels, exerçant le même métier dans la même organisation, soulignent notamment la subjectivité des évaluations professionnelles (Dejours, 2011). En effet, le sujet de légitimitation est évalué, au départ, le plus souvent par des raccourcis cognitifs qui mettent en jeu des mécanismes d'évaluation passive (Tost, 2011 ; cf. figure 11). En d'autres termes, le contrôleur pourrait être évalué sur une impression commune partagée par ses interlocuteurs, plutôt que sur des référentiels propres à chaque évaluateur. Concrètement, un contrôleur de gestion pourra être globalement évalué légitime dès lors qu'un ou deux évaluateurs influents se seront prononcés favorablement sur son travail et ses apports. C'est pourquoi, si le contrôleur de gestion qui œuvre dans l'organisation en même temps qu'un contrôleur évalué positivement par tous ses interlocuteurs, ne démontre pas rapidement sa capacité à délivrer les mêmes apports que son collègue, sa délégitimation sera probable à court terme. Le fait que les évaluateurs aient plutôt recours à un mode de jugement passif, en se conformant à des normes et schémas cognitifs en vigueur dans l'organisation, vient renforcer cette probable délégitimation.

Dans les organisations étudiées, nous avons observé quelques exemples de trajectoires concomitantes où le renforcement de la légitimité d'un contrôleur s'accompagne d'une dé-légitimation d'un collègue.

Dans le cas Cel plus, la contrôleuse de gestion division, Stéphanie, reprend le poste de Nicolas (le contrôleur rejeté en termes de trajectoire de légitimité). L'évaluation en légitimité ne peut que lui être favorable, du fait de la comparaison qui s'établit avec son prédécesseur.

Contrôleur de gestion débutant, doté d'un relationnel peu consensuel, Nicolas a vu sa trajectoire de légitimité se solder par un échec et a été licencié du groupe. Stéphanie, gestionnaire de formation, très orientée sur le dialogue avec les opérationnels, voit sa trajectoire de légitimité « amplifiée » par la comparaison, d'autant plus que ce sont bien les raccourcis cognitifs qui semblent entrer en jeu dans son évaluation sur son remplacement du poste de Nicolas. Nous confirmons par cet exemple, que ces évaluations positives et négatives de la légitimité individuelle relèvent du cadre d'analyse de la psychologie sociale, dans lequel s'insère Tost (2011), car elles font appel à des modes de raisonnement identifiés comme des raccourcis cognitifs en psychologie. Ainsi ce sont bien les perceptions et les jugements individuels « passifs » des personnes travaillant avec les contrôleurs qui entrent en jeu dans ces évaluations croisées en légitimité. Une évaluation positive est attribuée à Stéphanie car ses actions apparaissent plus conformes aux normes en vigueur dans son environnement que celles de Nicolas. L'aspect collectif de ce jugement est également sous-jacent. En effet, l'ensemble des évaluateurs de Nicolas partagent des représentations sur sa performance, ses actions, son comportement. Ces informations se sont échangées entre individus, les représentations s'uniformisent au niveau collectif (De Montmollin, 1986). Nicolas est collectivement délégitimé, ce qui vient renforcer la conformité des actions de Stéphanie aux normes du « collectif » formé par ses évaluateurs.

Damien : *Je ne vois comment elle aurait pu ne pas être légitime, en passant derrière lui, qui était le cas d'école de ce qu'il ne faut pas faire en tant que contrôleur de gestion. Elle n'avait aucun risque d'échec (Cel plus, mai 2013).*

3. Les représentations collectives, à l'origine du succès ou l'échec des trajectoires individuelles de construction de légitimité des contrôleurs de gestion

Nos études de cas ont montré que, pour s'adosser aux sources-évaluateurs de légitimité (managers opérationnels, collègues, responsables de contrôle de gestion, directeur financier et direction générale), les contrôleurs peuvent recourir à des stratégies de conformité, de compétences et de service. Les compétences, les aptitudes comportementales sont des qualités, mises en avant dans les études académiques, indispensables aux contrôleurs pour jouer les rôles souhaités par leurs principaux interlocuteurs. Les contrôleurs peuvent essayer, en premier lieu, d'être en adéquation avec les représentations de leurs évaluateurs concernant leur rôle de contrôleur. Nous avons déjà précisé dans le chapitre 2 que le processus de

construction de légitimité des contrôleurs de gestion résulte des représentations collectives sur leur rôle, et d'une confrontation entre les rôles souhaités par l'évaluateur à titre individuel et les rôles réellement joués. En deuxième lieu, les contrôleurs, lorsqu'ils mettent en œuvre des stratégies rationnelles ou d'autorité, imposent par leur rationalité ou leur charisme, le bien-fondé de leur démarche. Ceci peut être fait conformément aux représentations collectives sur leur rôle (par exemple, décider d'un niveau d'investissement, de l'engagement d'une dépense ou du paramétrage d'un ERP). Toutefois les contrôleurs peuvent engager des stratégies personnelles, fondées sur leurs propres représentations de leur rôle, sans se conformer aux archétypes de la profession généralement admis. Ainsi ils oscillent dans leur quête de légitimation, entre conformité aux représentations collectives et marge de manœuvre individuelle sur leur rôle dans l'organisation.

La mise en évidence de trajectoires simultanément inversées vient renforcer l'idée que le processus d'évaluation en légitimité résulterait pour partie de la production de comportements conformes aux attentes sociales des évaluateurs (dimension psychosociale de la légitimité). Le jugement professionnel sur un individu se ferait donc en évaluation « située » (Brown, Collins et Duguid, 1989 ; Lave et Wenger, 1991). En d'autres termes, l'évaluation résulterait d'une interprétation fondée sur les pratiques, les normes et les valeurs en vigueur dans une communauté de pratiques (Mottier Lopez, 2007). Le jugement professionnel s'assimile alors à *« une pratique sociale, mobilisant des gestes cognitifs qui sont foncièrement marqués par différents contextes socioculturels* » (Mottier Lopez et Allal, 2008, p 468). Le contrôleur est évalué sur sa conformité aux représentations collectives professionnelles en vigueur dans l'organisation, qui correspondent à un ensemble d'idées que partagent les individus sur un métier donné (Blin, 1997). L'exemple de Stéphanie et de son évaluation en légitimité au détriment de son confrère, Nicolas, illustre ces mécanismes. Stéphanie, dans l'exercice de son métier, est décrite comme conforme aux attentes en vigueur chez Cel plus par les managers et la direction. Concrètement, elle délivre des informations fiables, comprend « a minima » les mécanismes opérationnels, et affiche un comportement compréhensif avec ses interlocuteurs. Elle répond donc aux représentations collectives d'une communauté professionnelle par l'usage d'actions guidées par les codes et valeurs, dont elle a pleinement conscience, étant donné son ancienneté de 8 ans chez Cel plus.

Dans ces conditions, on peut s'attendre à ce que certaines trajectoires de légitimité fructueuses soient largement inspirées par la conformité aux représentations collectives en vigueur sur le rôle de contrôleur de gestion dans l'organisation. Des trajectoires similaires ou tout au moins

comparables devraient pouvoir être identifiées. A l'inverse, des contrôleurs de gestion qui s'éloignent de ces « représentations collectives », devraient connaître des entraves à la construction de leur légitimité professionnelle.

Dans nos études de cas, nous avons en effet identifié des trajectoires fructueuses de légitimité similaires, celles des contrôleurs « chevronnés » (3.1). A contrario, nous avons identifié des caractéristiques communes pour les contrôleurs de gestion qui connaissent des trajectoires de légitimité se soldant par un échec (3.2).

3.1 La trajectoire type du contrôleur chevronné

La première trajectoire type identifiée dans notre analyse transversale (figure 62) est celle d'un contrôleur chevronné. Nous sommes partie du constat que les trajectoires des contrôleurs de gestion aguerris, identifiées chez Serviceo, présentent des similitudes avec les trajectoires des contrôleurs de gestion aguerris chez Cel plus. Les points de convergence entre leurs trajectoires nous ont permis de dessiner une trajectoire type. Tout d'abord le périmètre sur lequel ils interviennent est plutôt opérationnel (contrôleurs de gestion transversaux régionaux pour Serviceo et contrôleurs de gestion division et zones géographiques pour Cel plus). Ces contrôleurs sont tous dotés d'une expérience de plus de 15 ans.

Dans une première étape, ils se sont adossés à la fonction de contrôle de gestion et à la direction financière pour être évalués légitimes sur le référentiel fonctionnel. Ils s'appuient, pour ce faire, sur leur formation gestionnaire ou leur expertise financière, leurs expériences antérieures, ainsi que sur leur ancienneté sur le poste occupé actuellement. Leurs capacités d'organisation (à travers leur capacité à gérer leur temps), leur savoir-être, qui leur permet d'entretenir un dialogue avec les opérationnels et de récolter des informations précieuses, les soutiennent dans l'obtention de cette nature de légitimité.

Dans un deuxième temps, ils sont évalués positivement, sur le référentiel fonctionnel, par les managers opérationnels avec lesquels ils travaillent en s'adossant sur leurs expériences et anciennetés ainsi que sur leurs capacités comportementales. Ils obtiennent également une légitimité cognitive, car leur légitimité va de soi pour les membres de direction du site, de l'entité ou du groupe, sur le périmètre dans lequel ils exercent leurs activités. Leur légitimité est clairement affichée par le fait qu'ils intègrent les comités de direction.

Par la suite, dans la mesure où leurs principaux interlocuteurs et évaluateurs sont les managers opérationnels, ces derniers acquièrent la conviction que les contrôleurs sont en phase avec leurs normes, puisqu'ils sont en interaction quotidienne. Les contrôleurs obtiennent donc une légitimité normative.

	Sources de légitimité										
	Organisation				Individu						
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Formation	Capacités intellectuelles	Capacités d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle	1	1		2	1 2	1	2	1	1 2		1 2
Légitimité cognitive				2			2	2		2	
Légitimité normative				3					3		

Figure 62. Trajectoire type du contrôleur de gestion chevronné

Cette trajectoire, commune à plusieurs contrôleurs de notre étude, révèle que les plus expérimentés, dotés d'une expérience significative dans l'organisation, construisent leur légitimité par la production d'informations et d'analyse fiables à destination des financiers et des managers opérationnels. Leur dialogue avec les managers, leur intérêt pour les problématiques opérationnelles, leur comportement conciliant et leurs conseils sont les vecteurs de leur évaluation positive en légitimité. Leurs actions renvoient à l'usage de stratégies de service, de compétences, et de mise en coïncidence des normes avec les managers. Les contrôleurs tentent de se conformer aux représentations collectives de la communauté professionnelle. Le jugement en légitimité des interlocuteurs leur est favorable car il est « situé » par leurs représentations collectives sur le rôle du contrôleur (Brown, Collins et Duguid, 1989 ; Lave et Wenger, 1991).

3.2 La trajectoire type du contrôleur à qui échappe la maîtrise opérationnelle

La deuxième trajectoire type identifiée dans notre analyse transversale (figure 63) est celle d'un contrôleur à qui échappe la maîtrise opérationnelle. Nous avons remarqué que la trajectoire du contrôleur de gestion, se soldant par un échec chez Serviceo, présente des analogies avec les trajectoires des contrôleurs de gestion en échec chez Cel plus. Les points communs entre leurs trajectoires mènent à l'élaboration d'une trajectoire type. Le périmètre dans lequel ils exercent leurs tâches varie (siège, site, division) ainsi que leur ancienneté. Aucun des contrôleurs doté d'une trajectoire de légitimité infructueuse n'est complètement

débutant. Leurs expériences varient dans nos cas de 5 à 15 ans. Ils sont tous issus de formation en sciences de gestion. En revanche, ils ne maîtrisent pas de manière satisfaisante, aux yeux de leurs évaluateurs, les processus opérationnels de l'organisation, ce qui ne leur permet pas de délivrer des analyses à valeur ajoutée.

Ce type de contrôleur, dans un premier temps, s'adosse à la fonction de contrôle de gestion et à la direction financière, qui lui fournissent assez rapidement un cadre de légitimité fonctionnelle. Il mobilise notamment sa formation gestionnaire et ses expériences antérieures.

Dans un deuxième temps, du fait de son profil financier, il est évalué comme légitime normativement par la fonction de contrôle et la direction financière, puisqu'il privilégie les procédures financières édictées par le siège (légitimité procédurale) (Suchman, 1995) et les actions favorables aux requis des gestionnaires et des financiers, plutôt qu'aux attentes opérationnelles, voire locales.

Enfin, ce contrôleur, n'obtient pas une appréciation positive sur le référentiel fonctionnel par les managers opérationnels (symbolisée par le cercle rouge), dans la mesure où ses compétences et valeurs ne le poussent guère à approfondir concrètement, et en lien avec les opérationnels, des analyses gestionnaires.

Ainsi son travail d'analyse n'est pas jugé crédible car non validé par les principaux intéressés. Sa trajectoire se solde donc par un échec puisqu'il est cantonné à des tâches techniciennes. Cet état de fait le délégitime cognitivement auprès de la direction générale (symbolisé par un cercle rouge) et l'ensemble de l'organisation, hormis quelques collaborateurs contrôleurs.

	Sources de légitimité										
	Organisation				Individu						
	Fonction contrôle	Directeur financier	Direction générale	Managers opérationnels	Expertise financière	Formation	Capacités intellectuelles	Capacités d'organisation et comportementales	Ancienneté sur le poste	Maîtrise des processus métiers	Expériences antérieures
Légitimité fonctionnelle	1	1		3	1	1			3	3	1
Légitimité cognitive			4					4	4	4	
Légitimité normative	2							2			2

Figure 63. Trajectoire type du contrôleur qui ne maîtrise pas les processus opérationnels

Cette trajectoire, similaire à plusieurs sujets de notre étude, montre que les contrôleurs qui se cantonnent à un rôle d'expert financier, qui ne privilégient pas les échanges et ne développent

pas de points d'ancrage avec les opérationnels, sont délégitimés auprès de ces derniers, et par voie de conséquence auprès de la direction générale. Leurs actions renvoient à l'usage de stratégies de compétences. Ils ne sont pas en phase avec les représentations collectives de leur communauté professionnelle. Le jugement en légitimité des interlocuteurs leur est globalement défavorable car il est passif (Tost, 2011), c'est-à-dire guidé par les schèmes cognitifs disponibles dans leur communauté de pratiques. Nous précisons toutefois que les trajectoires peuvent s'avérer également infructueuses ou tout au moins connaître des entraves, du fait de potentielles sources de délégitimation (individuelles ou organisationnelles).

La figure 64 synthétise les trajectoires types et les mécanismes d'évaluation fondés sur les représentations collectives, mis en évidence dans cette analyse transversale.

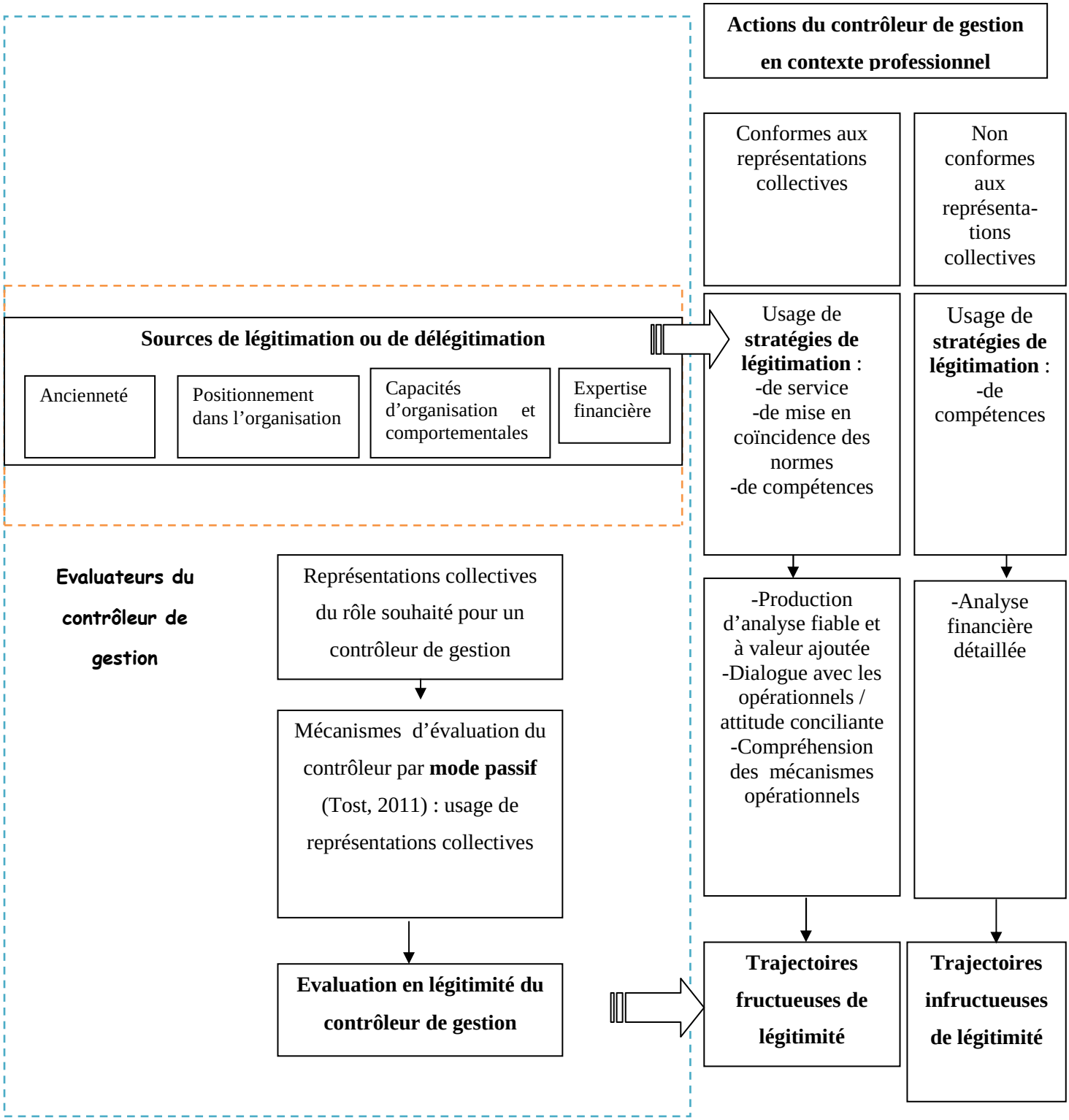


Figure 64. Mécanismes d'évaluation de la légitimité des contrôleurs de gestion dans le cas des deux trajectoires types identifiées.

Conclusion de la section :

Cette section nous a permis de préciser les mécanismes collectifs qui influencent les trajectoires de construction de légitimité des contrôleurs de gestion rencontrés.

Nous avons mis en évidence des trajectoires individuelles qui évoluent de pair, conjointement ou inversement. Ces dynamiques collectives sont susceptibles de renforcer le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion.

Nous avons également constaté que certains d'entre eux (les contrôleurs chevronnés) connaissent des trajectoires fructueuses comparables, lorsqu'ils se conforment dans leurs actions aux représentations collectives sur leur rôle souhaité, en vigueur dans leur organisation. A l'inverse, les contrôleurs qui s'éloignent de ces représentations dans nos cas (les contrôleurs à qui échappent la maîtrise des processus opérationnels), voient leurs trajectoires se solder par un échec en termes d'obtention de légitimité. Nous faisons ainsi le constat que les contrôleurs, dont les trajectoires se soldent par un échec, (trois dans nos études de cas), présentent tous un profil de compétences et d'expériences qui ne leur permet pas de maîtriser les processus opérationnels de l'organisation. Ce sont des sources de délégitimation pour ces contrôleurs.

Si nous avons pu établir deux trajectoires types qui mettent en évidence l'influence des représentations collectives sur l'évaluation en légitimité de certains contrôleurs, nous avons aussi identifié toutefois d'autres trajectoires singulières (le contrôleur à fort potentiel, le contrôleur à potentiel modéré, le contrôleur conciliateur, le contrôleur prestataire, le contrôleur occulté) qui aboutissent à des succès en termes d'obtention de légitimité et dont les parcours révèlent d'autres usages de stratégies de légitimation et de sources de légitimation.

Dans la section suivante, nous montrons, en revanche, que ces trajectoires singulières, si elles sont fructueuses, aboutissent à un point d'arrivée d'obtention de légitimité partagé par les contrôleurs rencontrés.

Section 2 : La construction de légitimité des contrôleurs de gestion, homogénéisée par les forces institutionnelles en présence

La section qui précède a établi que les contrôleurs de gestion qui se conforment, dans leurs actions, aux représentations collectives de leurs évaluateurs sur leurs rôles, voient leurs trajectoires de légitimité couronnées de succès, sauf si de multiples sources de délégitimation se combinent et viennent entraver ce processus de construction de légitimité.

Cette section décrit comment des trajectoires singulières, qui se façonnent à partir de combinaisons multiples de stratégies de légitimation et de sources de légitimité, aboutissent pourtant à des points d'arrivée partagés en termes de référentiel de légitimité. Le point d'arrivée de ces trajectoires est commun car il répond à des standards en vigueur dans les organisations étudiées. Nous expliquons pourquoi les contrôleurs obtiennent prioritairement la légitimité fonctionnelle et cognitive dans leur processus de construction de légitimité.

1. Des trajectoires variées qui aboutissent à des points d'arrivée institutionnalisés

Nous avons précisé, dans notre introduction et notre chapitre 2, que les contrôleurs de gestion sont incités par les travaux disciplinaires, mais aussi les organismes de formation, à accroître leurs activités à forte valeur ajoutée (Lambert, 2005). Des pressions institutionnelles autour de la profession de contrôleur de gestion ont diffusé cette image professionnelle « idéale » du contrôleur de gestion Il doit être un « business-partner » (Kennedy et Sorensen, 2006), communiquant, à forte valeur ajoutée. Il doit privilégier le dialogue avec les managers opérationnels (Bescos, 2002 ; Fornerino et Godener, 2006 ; Bollecker, 2007 ; Caron et al., 2011). Qui plus est, le chapitre 1 a permis de rappeler que du point de vue des théories organisationnelles « néo-institutionnelles », l'organisation se légitime dans son environnement institutionnel. La quête de légitimité explique la conformité de l'organisation à des normes et règles auxquelles elle est soumise (Meyer et Scott, 1991). Un parallèle peut s'établir avec le cas du contrôleur de gestion.

Nous avons fait le constat, en comparant nos trajectoires de légitimité issues des cas, que le référentiel de légitimité fonctionnelle est une des premières natures de légitimité obtenues par les contrôleurs de gestion. Les contrôleurs établissent généralement une **légitimité**

fonctionnelle auprès de la fonction de contrôle de gestion, puis des managers opérationnels. En effet, elle correspond aux fondamentaux de la démarche de contrôle de gestion, de par l'attribution, l'utilisation et le contrôle des ressources allouées. Le référentiel d'ordre rationnel-légal représente l'une des orientations incontournables de leur profession, du point de vue de l'ensemble des interlocuteurs qui l'entourent. On peut donc émettre l'hypothèse qu'un contrôleur de gestion privilégie ce référentiel, en conformité avec sa formation et les attentes de ses collègues financiers et opérationnels. Nous avons, en ce sens, relevé dans les trajectoires étudiées, que sept d'entre elles commencent par l'obtention d'une légitimité fonctionnelle. Qui plus est, le cycle de gestion, les procédures et les outils mis en œuvre par la fonction de contrôle de gestion sont autant de « cadres cognitifs » à disposition immédiate du contrôleur peu initié aux processus organisationnels.

Isabelle *(en poste depuis quatre mois) : Je pense que* ***la fiabilité dans les informations qu'on donne c'est essentiel, donc c'est sûr que pour moi encore plus en contrôle de gestion qu'un autre poste****, avant déjà de produire des chiffres, les vérifications c'est vraiment indispensable […] Quand on fait une réunion sur les stocks, c'est savoir ce qu'il y a derrière nos chiffres, quelle est la méthode de provision. On maîtrise ça, voilà* ***quand on présente les chiffres, on sait ce qu'il y a derrière si on nous pose des questions*** *(Cel plus, février 2012).*

Si la légitimité fonctionnelle est prioritaire pour le contrôleur dans le déploiement de ses stratégies de légitimation, une autre légitimité apparaît incontournable dans sa trajectoire de légitimation : **la légitimité cognitive** auprès des managers opérationnels et de la direction générale. La place privilégiée de cette nature de légitimité dans les trajectoires des contrôleurs s'explique par la pression institutionnelle. Cette nature de légitimité est d'ailleurs décrite par des contrôleurs comme plus valorisante qu'une simple légitimité fonctionnelle qualifiée de « basique ».

Laurent : *Je ne peux pas m'appuyer sur une direction financière pour des analyses qui vont au-delà de l'analyse d'écart. Les équipes sont très scotchées sur le basique (Serviceo, avril 2013).*

Le contrôleur, évalué positivement sur le référentiel cognitif, démontre à ses interlocuteurs qu'il maîtrise les représentations sociales et culturelles de son environnement, et qu'il n'est pas seulement un expert gestionnaire. Il se conforme aux archétypes partagés par son entourage sur sa profession. Les managers et les cadres opérationnels qui l'entourent, notamment son responsable opérationnel, fournissent à travers leurs comportements et les informations qu'ils délivrent, des normes qui viennent influencer le jugement de leurs collaborateurs (Barnett, 1992), notamment le contrôleur de gestion. Ainsi ils le poussent à s'émanciper du respect des engagements financiers et à s'orienter vers de l'analyse, de

l'apport de valeur ajoutée, voire d'aller vers du conseil stratégique (Bouquin et Fiol, 2007). Dans ce cas de figure, le contrôleur vise, à terme, une légitimité d'ordre cognitive. Nous avons d'ailleurs relevé, dans nos études de trajectoires individuelles, que sur dix trajectoires, sept comportaient l'obtention d'une légitimité d'ordre cognitive, à plus ou moins brève échéance.

Laurent : *Ne pas être celui qui rajoute trois couches de questions et de challenges mais au contraire construire avec eux la vision, la consolider, anticiper les questions qui se poseront auxquelles ils auront à répondre, et le faire avec eux en amont. Essayer de me placer, dès le départ, en construction avec eux, dans les problématiques de budget. Après, la deuxième chose pour faciliter cet accrochage, c'est éviter le superflu en terme d'informations financières et de chiffres.* ***Je me refuse, depuis le départ, à les inonder de chiffres financiers à la maille mensuelle quand ce n'est pas absolument nécessaire pour le pilotage****. Donc, je me pose trois fois la question avant de savoir si une information que je leur diffuse et que je veux échanger avec eux, je veux vraiment être sûr que cela a un intérêt en termes de pilotage, en termes de prise de décision (Serviceo, avril 2013).*

≈

Damien *: Pour résumer, je pense que j'ai la légitimité opérationnelle car je maîtrise bien les opérations, les coûts, les prix.* ***Par contre, en termes de légitimité stratégique, je suis un peu aspiré par le bas. Je dois avoir une vision plus haute, gagner en hauteur. D'ailleurs, René ne se prive pas pour me le dire*** *(Cel plus, mai 2013).*

Les collègues peuvent également influencer le contrôleur dans la volonté d'obtenir une légitimité cognitive (Sluss et Ashforth, 2002), au fur et à mesure qu'il prend possession de son poste.

Laurent : *J'*ai rejoint cette filière avec Henri qui lui venait d'arriver à Serviceo comme responsable du contrôle de gestion. C'était un gars que j'ai tout de suite senti intéressant, qui avait une grande expérience du contrôle de gestion […] **Donc ça m'a permis d'ouvrir sur des portes que je n'avais pas développées encore, c'est ce que j'ai gagné et je pense que j'ai apporté, au fil des années, surtout dans cette filière, un peu plus d'accrochages avec le métier […]. Tout ça a aidé à fluidifier le dialogue entre les financiers d'un côté et les gens de métier de l'autre, en donnant des objets communs**. C'est essayer de construire des objets de compréhension commune, des choses qui permettent aux uns et aux autres, tout en étant dans leur domaine de compétence, d'avoir de temps en temps des objets communs d'analyse de perception de la performance, pour éviter le dialogue de sourd qui est trop souvent la règle (Serviceo, octobre 2011).

Enfin les associations professionnelles, à travers les formations, les ouvrages à destination des contrôleurs, viennent lui instiller des schémas cognitifs, l'incitant à privilégier le référentiel d'ordre cognitif, entre autre le conseil et l'assistance auprès des opérationnels.

Amanda : *Les profils jeunes dans mon équipe, ils ont peu de postes derrière eux. Ils ne maîtrisent pas les chiffres et sont issus d'écoles de commerce. Mais* ***ils savent que se faire reconnaitre par les opérationnels est important. Ils ne sont pas prêts à quitter la filière mais sont intéressés par un rapprochement avec le métier, comprendre ce qu'il y a derrière, mieux connaître l'entreprise****. Clémence, par exemple, demande à être dans une entité opérationnelle ou à changer de métier (Serviceo, avril 2013).*

Les contrôleurs interrogés au fur et à mesure de leur progression dans la construction de leur légitimité, semblent accorder une prédominance au référentiel cognitif, sorte de légitimité allant de soi pour l'ensemble de leurs interlocuteurs, y compris opérationnels. La participation dans des instances décisionnelles comme les comités de direction, en est une des manifestations immédiates.

Eric : *Les financiers et les contrôleurs, pour qu'ils jouent pleinement leur rôle, il faut qu'ils disent ce qu'ils ont à dire dans le cercle dans lequel ils interviennent. Il ne faut pas qu'ils soient retranchés dans leurs bureaux à préparer des chiffres qu'ils envoient par email. Ce n'est pas uniquement ça, il y a également entre guillemets du management à faire, et jouer leur rôle de manager. Bon bien entendu, c'est le faire auprès de ses équipes quand ils en ont, pour bien les caler, pour les faire avancer, pour les motiver, les développer et autres. Mais* ***c'est également au sein d'une instance de direction, quelque soit le niveau de la direction, comment dirais-je, s'assurer que l'ensemble des enjeux financiers sont bien pris en compte dans les décisions*** *qui sont in fine mises en œuvre (Oren, novembre 2011).*

Nous constatons, dans cette analyse transversale, que les trajectoires individuelles des contrôleurs de gestion sont guidées par une représentation institutionnelle de leur profession. Les natures de légitimité obtenues sont prioritairement d'ordre fonctionnel et cognitif. Les trajectoires de légitimité des contrôleurs de gestion reflètent donc leur capacité à se conformer aux respects de certaines normes, en vigueur au sein de leur groupe professionnel, en vue d'acquérir des natures de légitimité. Les contrôleurs mettent en avant ces attributs professionnels considérés comme capitaux par leurs évaluateurs (Elsbach et Sutton, 1992). Ce résultat peut surprendre, dans la mesure, où nous avons observé des parcours individuels de contrôleurs de gestion (au nombre de 25), très diversifiés (contrôleurs de siège, experts, de site, anciens contrôleurs…). Nous avons observé des trajectoires revêtant des formes variées dans l'usage des stratégies de légitimation en s'adossant aux sources de légitimité potentielles. Pourtant, comment expliquer que des situations particulières, en termes d'expérience, de personnalité, de contexte environnant, aboutissent à des points ancrés et stables dans la trajectoire de la construction de légitimité des contrôleurs de gestion : les référentiels fonctionnel et cognitif ?

Ces points fixes, qui dépassent la variété des situations particulières, rappellent les phénomènes d'attraction des particules en physique mécanique vers un point de convergence. Ruelle (1989) décrit, en particulier, les « attracteurs étranges », c'est-à-dire des modèles sous-jacents invisibles, qui guident de nombreux phénomènes apparemment désordonnés, et complexes. Ces attracteurs expliquent comment plusieurs éléments s'organisent en une configuration cohérente, en particulier dans des contextes de systèmes dynamiques, capables

de changement (Rosenhead, 1998). Ces travaux nous fournissent un éclairage sur la complexité et la diversité des trajectoires de construction de légitimité mises en évidence. En effet, par analogie, une attraction des processus de construction de légitimité des contrôleurs vers ces points invariants, que sont les légitimités d'ordre fonctionnel et cognitif, peut s'expliquer par des « attracteurs » institutionnels en présence, qui ramènent ces trajectoires vers un référentiel partagé. Qui plus est, les points d'aboutissement des trajectoires individuelles sont des fractales qui font partie d'une représentation collective du rôle d'un contrôleur de gestion. En effet ces points d'arrivée des trajectoires de légitimité s'insèrent dans une vision commune d'une profession, ce qui peut expliquer qu'ils présentent des similarités entre eux (Mandelbrot, 1982 ; Bloch, 2005).

Cette pression institutionnelle peut provenir de la direction, des directions opérationnelles, de la direction financière ou de la fonction de contrôle de gestion, mais aussi des relations et jeux de pouvoir entre ces différentes parties. Ainsi dans le cas Serviceo, les conflits existant entre les équipes financières et opérationnelles amènent certains contrôleurs de gestion à s'affranchir partiellement de leur étiquette de « financier » et à être estimés « incontournables » par leurs confrères opérationnels (référentiel de légitimité cognitif).

La pression institutionnelle peut également provenir de la formation du contrôleur ou de ses interlocuteurs, d'ouvrages ou d'articles de presse professionnelle, de son expérience antérieure, de ses réseaux. Aussi la légitimation du contrôleur de gestion peut s'appréhender, suite à ces constats, **à une trajectoire de construction de légitimité, qui, quelle qu'elle soit, aboutit à un référentiel commun d'ordre fonctionnel et cognitif**, reflet d'une pression exercée par un modèle dominant (DiMaggio, 1981). Les attracteurs évoqués précédemment peuvent se concevoir comme le reflet d'une pression institutionnelle sur le contrôleur, à la fois organisationnelle et externe. Cette pression est la manifestation d'une dynamique d'homogénéisation, et plus particulièrement d'isomorphisme (DiMaggio et Powell, 1983). Cette théorie permet de comprendre les processus qui amènent un sujet de légitimation à ressembler à d'autres sujets, soumis au même environnement. Nous avons identifié, dans les sources de pression potentielles, la valorisation de l'obtention d'une légitimité cognitive par les managers opérationnels. Les contrôleurs s'adaptent ainsi à ces croyances des managers qui s'auto-légitiment dans l'organisation, ce qui relève d'un isomorphisme mimétique (DiMaggio et Powell, 1983). Nous avons également mis en évidence la manifestation d'un isomorphisme normatif (DiMaggio et Powell, 1983) dans la mesure où les contrôleurs se conforment, à travers la préférence accordée aux natures de légitimités d'ordre fonctionnel et cognitif, à des

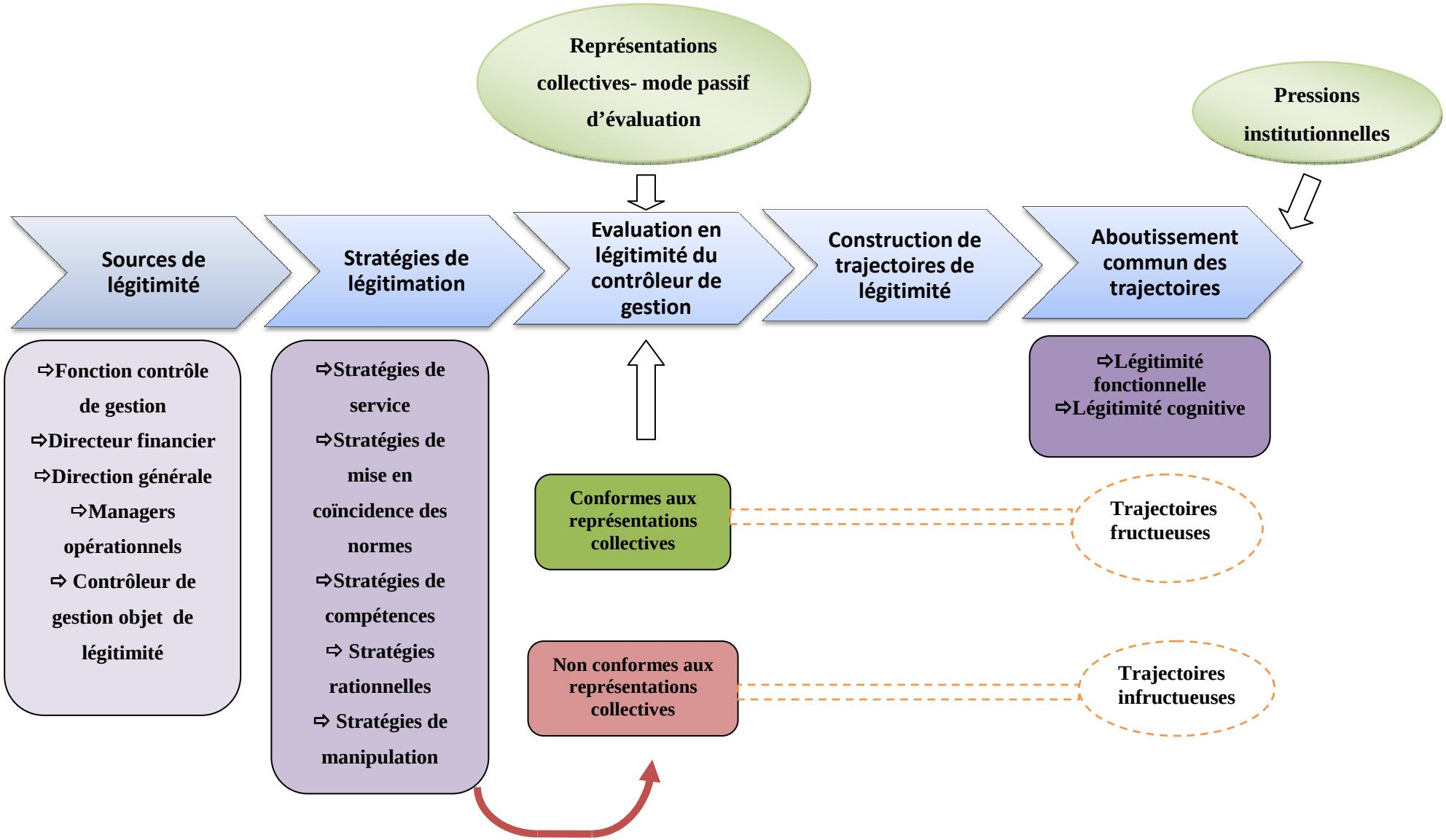
prescriptions émanant des membres de la profession (associations professionnelles et systèmes de formation notamment).

Nous remarquons également, dans notre analyse transversale, que l'obtention des légitimités d'ordre normatif et pragmatique résultent plus d'un contexte, de circonstances que d'un souhait des contrôleurs. En effet, ce sont les relations nouées, le temps passé avec les évaluateurs qui conduisent à l'obtention de ces natures de légitimité, et non la pression exercée par le champ institutionnel pour se conformer à une image professionnelle « idéale ».

Enfin, nous avons également observé que les contrôleurs de gestion peuvent rencontrer des obstacles dans cette légitimation, soit des obstacles exogènes, comme par exemple être rattaché à une fonction délégitimante chez Serviceo, soit des obstacles endogènes, comme le manque de connaissances gestionnaires ou opérationnelles.

La figure 65 récapitule le processus de construction de légitimité des contrôleurs et l'aboutissement commun de leurs trajectoires.

Figure 65. Processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion et aboutissement commun de leurs trajectoires



Ainsi les dynamiques de construction de légitimité des contrôleurs de gestion sont orientées par les archétypes autour de la profession. En définitive, nos travaux montrent que l'aboutissement de ces trajectoires conduit à une mise en conformité du rôle joué par les contrôleurs avec les normes partagées par la communauté professionnelle qui les entoure.

Dans quelle mesure l'obtention d'un référentiel de légitimité, conforme aux pressions institutionnelles, constitue-t-il une ressource pour les contrôleurs, qui peut être mobilisée pour leur évolution de carrière ?

2. Le capital de légitimité du contrôleur de gestion

Au fur et à mesure que la réputation d'un individu se consolide, elle devient une ressource qui peut être mobilisée par l'individu dans son parcours. Fombrun (1996) a même envisagé que la réputation puisse être un capital valorisable pour l'organisation. Similairement et à un échelon individuel, nos cas mettent en évidence des contrôleurs de gestion dont la légitimité, une fois établie, perdure dans l'organisation.

Laurent : Je suis arrivé avec, à mon actif, une opinion favorable et une confiance accordée assez unanime […] Sur les sujets sur lesquels j'ai travaillé, je pense que je suis bien perçu, comme quelqu'un qui essaie de construire des compréhensions communes et de partager l'information […] Pourquoi je suis à peu près sûr que c'est reconnu et que c'est bien c'est que la division « commerciale » m'a fait venir en invoquant l'argument à la direction « Controlling France » : « vous dites qu'on a un problème de prévisions de BFR, et bien on va faire venir Laurent puisque vous appréciez son travail ! » (Serviceo, octobre 2011).

Ce constat nous amène à la question suivante : existe-t-il un capital légitimité pour un contrôleur de gestion, c'est-à-dire une accumulation de légitimité individuelle ancrée dans l'organisation, comme cela est le cas pour la réputation organisationnelle?

Nous avons précisé, dans notre premier chapitre, que la légitimité est une ressource mouvante, qui s'acquiert, se maintient ou se défait (Beaulieu et Pasquero, 2003 ; Beaulieu, 2001). Il est donc contradictoire de s'interroger sur une accumulation d'évaluations positives en légitimité d'un individu, qui serait inscrite dans les schèmes cognitifs des évaluateurs. Pourtant, la légitimité est une ressource qui se gère comme toute autre ressource (Khor, 2003). On peut donc imaginer qu'un individu puisse accumuler et maintenir cette légitimité dans l'organisation en s'appuyant notamment sur le mécanisme de mémoire collective. En effet, lorsque les évaluateurs changent, comment expliquer que le capital de légitimité dont est doté un individu perdure ? Pour Halbwachs (1950), ce sont les systèmes de représentations

collectives, que les individus s'approprient, qui les guident dans leur conduite, et ici en l'occurrence leur évaluation. Lorsqu'on arrive sur un lieu de travail « *c'est comme si nous pénétrions sur une scène de théâtre où la représentation a déjà commencé : l'intrigue est nouée ; elle détermine le rôle que nous pouvons y jouer et le dénouement vers lequel nous pouvons nous diriger. Ceux qui étaient déjà en scène ont une idée de la pièce qui se joue, une idée suffisante pour rendre possible la négociation avec le nouvel arrivant* » (Bruner, 1991, p 48). Pour Clot (2005, p 190), c'est alors « *le métier qui parle* ». Les individus ont recours à des expressions, des attitudes, des pensées inspirées par les représentations en vigueur dans leur contexte de travail. Clot (2005, p 190) souligne que ces représentations garantissent également l'unicité entre passé et présent, entre « *le monde des prédécesseurs et celui des contemporains* ». Ainsi ce capital de légitimité qui perdure est le résultat de l'obtention du référentiel « institutionnel » commun en légitimité décrit en section 2, 1. Le contrôleur s'est mis en conformité, dans ses actions, avec les représentations collectives vis-à-vis de son rôle. Ceci l'amène à bénéficier d'une ressource « légitimité » qui s'accumule dans l'organisation et se transmet entre évaluateurs.

J : *Mais les gens, ils changent quand même autour du contrôleur, est-ce qu'on ne doit pas tout recommencer en termes de légitimité?*

Myriam *: Non, parce qu'en fait l'avantage c'est que quand vous êtes installé, et qu'une personne extérieure vient, en général celle qui la remplace l'avertit en disant : « avec cette personne-là, ce n'est pas la peine de jouer, soit tu réponds à ses demandes, soit tu commences à jouer à ça et tu vas voir ça ne va pas très bien se passer». Donc en général* ***ils sont avertis, il y a une espèce de pré-scénario transmis. Il y a une permanence dans l'organisation, une espèce de souvenir*** *(Oren, mars 2012).*

Concrètement, dans le cas Cel plus, la contrôleuse de la division a déjà collaboré avec plusieurs managers opérationnels et évaluateurs de sa légitimité. Lorsque le nouveau directeur de la division prend ses fonctions fin 2011, il a connaissance du capital de légitimité dont bénéficie Stéphanie. Il s'approprie cette représentation positive accumulée dans l'organisation à son sujet, et l'embauche comme contrôleur de sa division.

Stéphanie : *Au moment du choix de Nicolas comme contrôleur division, c'était Nicolas ou moi en fait. Et je pense que ce choix-là, enfin* ***je ne suis pas bien placée pour dire que j'aurais été mieux, je n'en sais rien mais je pense qu'il y a beaucoup de gens qui l'ont pensé****, même l'ancien contrôleur de gestion de la division, il m'avait plutôt recommandé moi que Nicolas. Et puis je sais que j'ai travaillé avec le responsable des opérations qui lui, je pense, m'a recommandée auprès du directeur de la division. Après le directeur du site Est 2, j'ai travaillé avec lui et je pense que si le directeur de la division lui a demandé son avis, je pense qu'il a dit bonne idée ! […] Et puis le directeur financier je pense qu'il connaissait mes compétences aussi et je pense qu'en contrôle de gestion je n'ai pas eu de soucis quand j'étais contrôleur de gestion site (Cel plus, février 2012).*

En termes d'horizon temporel, ce sont toujours les processus initiaux de construction de légitimité qui sont les plus éprouvants pour les contrôleurs. Une fois le capital de légitimité constitué, le contrôleur n'a plus qu'à maintenir cette ressource.

Stéphanie : *Je pense qu'il faut qu'on nous teste dans les hypothèses qu'on a retenues. Maintenant le but du contrôleur de gestion, c'est aussi quand on a acquis une certaine crédibilité c'est de dire : « ce chiffre-là c'est le contrôleur de gestion qui l'a calculé, il n'est plus contestable. » Quand je dis on teste, c'est sur les hypothèses qu'on a pris pour choisir ça.* ***Oui en gros après ces tests, c'est bon ! Quand on a acquis un niveau de crédibilité, on ne vient plus nous chercher*** *(Serviceo, février 2012).*

≈

Myriam : *Les six premiers mois, c'est carrément une négociation. Et puis après, on passe à la phase suivante qui n'est plus du tout une négociation, qui devient normale. C'est-à-dire que,* ***ça y est, vous vous êtes imposé, vous êtes un peu incontournable pour l'aspect finance etc., le décor est planté, et donc après les gens vous font confiance. Ils ont un problème, ils viennent vous voir, moi j'ai un problème, je vais les voir****.*

J : *Et est-ce que ça peut arriver qu'on puisse perdre cette image ou ce crédit ?*

Myriam : *Pour moi, c'est difficile quand même à moins d'un changement de votre comportement. Il n'y a que le changement de votre comportement qui peut faire que du jour au lendemain… Si vous ne faites plus votre travail correctement, ou si vous ne leur répondez plus ou si vous n'arrivez pas à solutionner les problèmes qu'ils peuvent rencontrer et qu'ils demandent une réaction assez rapide, je pense que vous pouvez perdre cette image (Oren, mars 2012).*

Le capital de légitimité, une fois obtenu, le contrôleur de gestion peut même disposer d'une « sur-légitimité », comme nous l'avons souligné dans le chapitre 4 (section 1, 5.1.3) pour le cas Cel plus, ce qui lui fait endosser de lourdes responsabilités.

Stéphanie : *Ça devient presque dangereux, c'est-à-dire qu'on nous montre en preuve : « ah ben, c'est le contrôleur de gestion qui l'a dit ! » (Cel plus, février 2012).*

Le capital de légitimité peut donc être assimilé à une ressource que le contrôleur de gestion utilise pour gérer sa propre carrière et progresser dans l'organisation. L'une des conséquences premières d'obtention d'un capital de légitimité est de pouvoir accomplir ses objectifs, ce que Suchman (1995) a déjà identifié pour la légitimité des organisations.

La notion de l'expérience accumulée dans une organisation va de pair avec la constitution d'un capital de légitimité individuel intra-organisationnel. Lorsqu'un contrôleur de gestion bénéficie d'un capital de légitimité dans une organisation, après plusieurs mois ou années dans l'organisation, sa quête de légitimité s'achève. En effet, le but de la légitimation est d'abord de rendre la légitimité de l'objet de légitimation durable (Beaulieu et Pasquero, 2003). L'obtention d'un capital de légitimité, pour un contrôleur au sein d'une organisation,

démontre que son processus de construction de légitimité est fructueux et a atteint son point d'arrivée. Il entre alors dans une phase de maintien de ce capital (Suchman, 1995).

Conclusion de la section :

Cette section a révélé qu'une fois les contrôleurs de gestion légitimés, ces derniers maintiennent et utilisent leur capital de légitimité, comme une ressource. En ce sens, ce capital se gère et se transmet entre anciens et nouveaux évaluateurs. Nos résultats d'analyse transversale ont également mis en évidence que les trajectoires de légitimité sont influencées par des pressions institutionnelles. L'obtention de ce référentiel « institutionnel » conduit à **appréhender le processus de construction de légitimité, comme la quête d'une conformité sociale, résultant de l'adhésion aux normes, attentes et schémas cognitifs en vigueur dans l'entourage professionnel**.

Finalement, si nous opérons un retour à notre premier chapitre et nous référons à ce qu'est et ce que n'est pas la légitimité, cette perspective semble cohérente par rapport aux définitions de la légitimité. Cette dernière se fonde sur des représentations communes d'un groupe sur les actions d'un objet de légitimation et sur leur bien fondé. Elle permet de donner sens à des actes individuels pour cette personne comme pour autrui. Ainsi « l'attraction » du contrôleur de gestion, dans son processus de construction de légitimité, pour les représentations collectives de son rôle en vigueur, reflète un processus de socialisation.

CONCLUSION DU CHAPITRE 5

La légitimité désigne **la reconnaissance de la validité des actions d'un contrôleur de gestion par ses interlocuteurs professionnels, et s'inscrit dans un jugement sur le rôle joué** (cf. chapitre 1, section 3, 4.), **étayé par une représentation collective professionnelle.** Nous avons également établi que **le processus de construction de légitimité** peut être considéré comme **la quête d'une conformité sociale, résultant de l'adhésion aux normes, attentes et schémas cognitifs en vigueur dans l'entourage professionnel.**

Nos résultats traduisent l'influence institutionnelle extrêmement présente dans la mise en œuvre des stratégies de légitimation du contrôleur de gestion (les stratégies sont-elles conformes aux représentations collectives ?), ainsi que dans les natures de légitimité visées (fonctionnelle et cognitive).

S'il garde une grande marge de manœuvre dans les déclinaisons possibles de ses stratégies et dans les sources auxquelles s'adosser, une conformité avérée dans les rôles souhaités pour ce dernier a été mise en lumière. Il en résulte des points d'arrivée fixes des trajectoires de construction de légitimité. Ces points d'aboutissement s'insèrent dans une vision commune d'une profession, ce qui explique leurs similarités.

Notre étude témoigne également d'un renforcement potentiel de la légitimité du contrôleur de gestion en s'alliant à d'autres contrôleurs, ou au détriment d'un collègue, sans pour autant vouloir nuire délibérément. Ce sont plutôt les circonstances qui guident l'avènement de ces trajectoires croisées inversées.

Enfin, les contrôleurs de gestion, si leurs trajectoires de légitimité sont fructueuses, disposent d'un capital de légitimité, c'est-à-dire d'une accumulation d'évaluations individuelles favorables en légitimité dans une organisation. Cette dernière constitue alors une ressource complémentaire à laquelle ils s'adossent. Ils entrent alors dans une phase de maintien de leur légitimité (Suchman, 1995; Ashforth et Gibbs, 1990).

Nous confirmons, par cette analyse transversale, que des mécanismes collectifs influencent les trajectoires de légitimités respectives des contrôleurs et tendent à homogénéiser leurs points d'aboutissement, manifestation d'un isomorphisme mimétique et normatif (DiMaggio et Powell, 1983).

Sur certains points, nos résultats, bien que portant sur la légitimité individuelle, présentent des similitudes avec ceux de Whetten et Brayden (2006), qui relient l'obtention de la légitimité d'une organisation à la conformité à des standards sociaux minimums.

Conclusion

CONCLUSION GENERALE

Notre objectif était de décrire, comparer et expliquer comment se construit et évolue la légitimité individuelle du contrôleur de gestion en situation dans une organisation. Nous avons identifié des natures possibles de légitimité, c'est-à-dire les référentiels à l'aune desquels il est évalué. Nous avons distingué ses sources potentielles de légitimité. Nous avons pu mettre en évidence des stratégies de légitimation, et des trajectoires individuelles de construction de légitimité, particulières à chaque contrôleur. Nous décrivons les dynamiques des trajectoires individuelles des contrôleurs (trajectoires conjointes ou inversées) et les mécanismes d'évaluation de leur légitimité, guidés par des schèmes passifs inhérents aux représentations collectives des évaluateurs. Nous montrons que leur légitimation revêt la forme d'une trajectoire de construction de légitimité, qui, quelle qu'elle soit, aboutit à un référentiel commun d'ordre fonctionnel et cognitif.

En conclusion, nous évaluons et mettons en relief les résultats de cette thèse, en présentant les apports, les limites et les prolongements futurs.

Contributions théoriques de la recherche

Notre étude permet d'abord de répondre à notre question de recherche et aux questions soulevées dans notre introduction. Nous contribuons à donner des éléments de réponse à l'interrogation de Bollecker (2009, p 2) : *« **Les contrôleurs de gestion sont-ils légitimes dans les firmes ?** Les recherches consacrées exclusivement à la légitimité des contrôleurs, sont à notre connaissance, inexistantes. Plus largement, rares sont les recherches en sciences de gestion qui mobilisent ce concept, et plus rares encore celles qui s'intéressent à la légitimité des membres de l'organisation ».*

L'apport de notre travail réside dans l'étude en profondeur de la légitimité individuelle du contrôleur de gestion, en situation professionnelle et en interaction avec ses interlocuteurs, en France. Nous avons notamment étudié le processus de construction de légitimité professionnelle de plusieurs contrôleurs de gestion, à un niveau micro (individuel) car si des études sur l'image et le rôle des contrôleurs de gestion existent, leurs dynamiques individuelles de construction de légitimité n'ont pas, à notre connaissance, été analysées. Nous avons apporté un éclairage sur l'interaction sociale des contrôleurs avec leurs

interlocuteurs-évaluateurs, à travers l'étude des sources de légitimité des contrôleurs de gestion et les trajectoires de construction de légitimité. Qui plus est, si des travaux fournissent des illustrations de stratégies de légitimation envisageables pour eux, nous montrons qu'ils construisent leur légitimité, en ayant recours à des stratégies, que nous avons clairement définies et identifiées. Nous avons également proposé des visions croisées des relations entre natures et sources de légitimité pour les contrôleurs de gestion étudiés.

Notre recherche propose une progression dans la compréhension des mécanismes de construction et d'évaluation de la légitimité individuelle, dans un cadre professionnel. L'utilisation d'un cadre conceptuel psycho-social permet de mettre en évidence le pragmatisme des relations entre les contrôleurs et leurs évaluateurs. Les contrôleurs finissent, en ce sens, par se conformer aux rôles que l'on souhaite leur voir jouer. Nous montrons donc que le moteur du processus de légitimité, pour un contrôleur de gestion, est d'être accepté et crédible aux yeux de ses interlocuteurs, de mobiliser sa propre légitimité comme un véritable capital, une ressource, pour progresser dans l'organisation. Nos travaux peuvent ainsi apporter des éléments de réflexion aux auteurs étudiant l'influence du cadre néo-institutionnaliste sur les individus. Nous mettons en évidence, notamment, que si l'aboutissement des trajectoires individuelles des contrôleurs de gestion se calque sur un archétype de la profession, ils peuvent user de multiples combinaisons de stratégies et sources, auxquelles s'adosser dans leur processus de construction de légitimité. Les dynamiques individuelles de construction sont variées et complexes car elles relèvent de plusieurs sources et plusieurs référentiels. Les contrôleurs, dans leur parcours, peuvent procéder à des ajustements (viser un autre référentiel de légitimité ou s'adosser à une autre source) et faire face à des obstacles. Nous mettons donc en évidence la richesse des dynamiques intra-individuelles, l'interaction entre les contrôleurs, le jugement de leurs évaluateurs et la pression institutionnelle. Ces échanges sociaux reposent sur la confrontation des contrôleurs aux attentes, et aux logiques de leurs interlocuteurs. Des points communs avec l'étude de la légitimité d'autres individus sont envisageables.

Au-delà des apports pour le champ disciplinaire du contrôle de gestion, notre travail suggère des contributions pour l'analyse de tout autre fonctionnel support en quête de légitimité (les qualiticiens et les membres des ressources humaines en particulier), en utilisant ce même cadre conceptuel, fondé sur les mécanismes d'évaluation individuelle. Notre étude peut aussi fournir des éléments de réponse sur la légitimité individuelle professionnelle pour tout autre métier. A en croire Hatzfeld (1998, p 1), les interrogations sur la légitimité individuelle au travail semblent partagées par plusieurs professions : « *Aucun métier ne s'exerce aujourd'hui*

comme il y a quelques années, aucun statut, aucune relation n'est à l'abri de disparaître ou de se désagréger. Aussi n'est-il pas étonnant que de nombreux métiers se posent actuellement le problème de leur légitimité, voire de leur existence. A quoi sert ce que je fais ? Mon travail a-t-il encore une utilité pour la société ? Qu'est-ce qui fonde mon droit à agir comme je le fais ? Suis-je seul légitime à le faire ? ».

Notre perspective longitudinale nous a ainsi conduite à élaborer des trajectoires individuelles, approche peu explorée par la littérature (Llobrera et al., 2000). Nous avons contribué à enrichir le champ théorique des trajectoires individuelles. D'après Fimbel et al. (2010, p 79), « *Chaque individu, chaque organisation a une histoire, mais chaque individu, chaque communauté humaine tente surtout de donner un sens à son action, à en construire une projection dans le temps à venir. Tracer sa route dans la durée à partir d'un point donné, lui-même issu d'une trace antérieure… autrement dit, penser une trajectoire et manœuvrer pour en conserver la maîtrise. La trajectoire naît d'une impulsion singulière en puissance et direction. La trajectoire se maintient en ressourçant en permanence son moteur en énergies, informations, en significations autant qu'en légitimités. Elle est menacée par les effets de frottement, d'usure, d'erreur de pilotage. Elle requiert des corrections ponctuelles pour absorber les effets de contrainte, mais elle est singulière et dynamique. Pour chaque individu, pour chaque groupe, pour chaque organisation, elle représente l'orientation choisie pour atteindre les buts explicites ou implicites. Elle est la matérialisation de la manœuvre ».* Nous apportons des approfondissements, concernant le contrôleur de gestion, dans cette perspective, notamment dans la délimitation de sa marge de manœuvre et dans son processus de construction de légitimité.

Nous avons également identifié plusieurs manifestations de légitimités des contrôleurs de gestion, bien distinctes : la médiocratie légitime de Cel plus, la légitimité-ressource de Serviceo, la légitimité par la dramaturgie d'Oren, sans que nos choix de cas aient intentionnellement sélectionné ces manifestations.

Nous avons précisé quels étaient les apports de notre étude du point de vue théorique. Nous allons évoquer à présent les contributions méthodologiques de notre recherche.

Contributions méthodologiques de la recherche

Plusieurs apports méthodologiques peuvent être soulignés. Tout d'abord, cette recherche a permis de construire un cadre conceptuel, pour l'analyse du processus d'évaluation en légitimité individuelle professionnelle du contrôleur de gestion. Ce cadre a été enrichi suite à l'analyse des cas. Nos résultats ont permis de revalider le cadre théorique initial, c'est-à-dire confirmer que la légitimité se fonde sur des représentations communes d'un groupe sur les actions et sur leur bien-fondé (chapitre 1, tableau 3), ou tout au moins ne l'ont pas remis en cause.

Nous avons ensuite couplé notre analyse thématique dans Nvivo 10 à l'utilisation de cartes heuristiques dans Freemind, mettant ainsi en pratique les recommandations méthodologiques d'Averseng (2011).

Enfin, notre observation longitudinale des processus de construction de légitimité, dans des contextes de réorganisation (chez Serviceo et Cel plus) nous a permis de saisir des trajectoires plus aisément. En effet, les parcours individuels se sont accélérés, modifiés, débloqués sous la contrainte de la réorganisation. Notre temps d'observation de 21 mois a donc été particulièrement mis à profit du fait de ce contexte. A notre connaissance, peu d'études s'intéressent aux trajectoires individuelles en contexte de réorganisation.

Nous avons décrit quels étaient les apports de notre étude du point de vue méthodologique. Nous allons évoquer à présent les contributions managériales de notre recherche.

Contributions managériales de la recherche

D'un point de vue managérial, notre démarche a été bien accueillie par les contrôleurs et leurs interlocuteurs. Plusieurs personnes nous ont demandé de lire nos résultats et de faire des restitutions. Nous sommes en ce sens intervenue dans un séminaire de la direction financière de la division commerciale de Serviceo et lors d'une réunion de contrôleurs groupe de Cel plus pour exposer notre problématique et nos premiers résultats. Les retours et les échanges ont été fournis. Nous avons également échangé avec Damien (Cel plus) et Laurent (Serviceo) sur la pertinence de nos trajectoires, et du concept de capital de légitimité. Ces trajectoires leur ont paru résumer les parcours individuels des contrôleurs de gestion et offrir une analyse claire du cheminement individuel et des obstacles, rencontrés par ces derniers.

Des contrôleurs nous ont précisé que l'évocation de ces questions les avait libérés d'un grand poids car jusqu'à présent, ils avaient l'impression d'être les seuls à rencontrer des obstacles dans l'exercice de leur profession. Des interlocuteurs nous ont affirmé, en outre, qu'une restitution aux équipes de contrôleurs de gestion permettrait une prise de conscience du décalage entre les rôles joués et les rôles souhaités.

En soulignant les représentations contrastées vis-à-vis de la profession, et en mettant en lumière les dissonances entre les rôles joués et souhaités par les interlocuteurs des contrôleurs dans les organisations, nous fournissons une grille de lecture pour les contrôleurs en situation professionnelle. En explicitant pourquoi certaines trajectoires conduisent à un échec alors que d'autres sont fructueuses, nous leur offrons des repères dans l'exercice de leur métier. Les contrôleurs, en situation de délégitimation, pourraient tenter de réorienter leurs stratégies. Ces résultats démontrent que la légitimité des contrôleurs n'est pas que fonctionnelle. Les contrôleurs qui usent exclusivement de stratégies de compétences, et notamment d'expertise financière, voient leurs trajectoires se solder par un échec. Ces résultats sont proches de ceux de Redslob (2012) qui constate que les contrôleurs de gestion « techniciens » dans l'armée française, ayant recours à des stratégies de « financiarisation » du contrôle, connaissent l'échec.

Les évaluateurs des contrôleurs sont susceptibles de prendre conscience, à travers ces résultats, des multiplicités de sources et de référentiels qui constituent le processus de construction de légitimité. En particulier, ceux qui gèrent la carrière des contrôleurs, managers opérationnels et direction des ressources humaines, peuvent comprendre les trajectoires et leur construction.

Enfin, à titre pédagogique, nos résultats peuvent guider les étudiants en gestion dans la connaissance de la profession de contrôleur de gestion, en révélant les représentations divergentes, mais aussi la richesse de leurs trajectoires potentielles.

A titre de synthèse, nous avons mis en évidence les contributions théoriques, méthodologiques et managériales de notre thèse. Par la suite, nous présentons les limites et les perspectives futures de recherche.

Limites de la recherche

Si notre travail fournit des apports de différentes natures, il présente cependant quelques limites. Il nous semble important de les souligner dans la perspective de recherches futures.

Tout d'abord, nous avons conduit notre travail dans une logique d'approche qualitative exploratoire hybride, où le chercheur opère des allers-retours entre observations de terrain et revue de littérature. Cette approche, si elle met en évidence des contributions théoriques, mobilise des éléments empiriques et une relation avec le terrain de recherche. Ces derniers ne permettent pas la validation d'hypothèses suivant une logique hypothético-déductive. Les cas étudiés offrent la possibilité, en revanche, de faire émerger des concepts, des cadres d'analyse, à approfondir dans de futures recherches.

De plus, nous sommes consciente qu'il existe un potentiel biais à faire décrire par les individus leur propre activité (Hughes, 1951 ; Mintzberg, 1970, 1975). Nous avons toutefois circonscrit cette subjectivité en procédant à une triangulation des sources et des données, grâce à des observations non participantes et en interrogeant également les interlocuteurs opérationnels des contrôleurs de gestion.

En outre, nous avons procédé au recueil de nos données sur une phase de 21 mois. Si la période de collecte est relativement longue et riche en évènements organisationnels, la mise en évidence de trajectoires de légitimité des contrôleurs de gestion nécessite un horizon à long terme, de l'embauche des contrôleurs de gestion à leur évolution vers d'autres postes ou leur départ. Si nous avons pu reconstituer les trajectoires en nous appuyant sur leurs récits et recouper les grandes étapes avec certains de leurs interlocuteurs (« story-telling »), un suivi régulier de ces contrôleurs de gestion sur plusieurs années pourrait enrichir nos trajectoires, confirmer ou infirmer la logique institutionnelle du point d'arrivée de leurs parcours. En outre, nous n'avons pas mis en évidence la vitesse à laquelle s'opèrent les changements dans les trajectoires de légitimité, et notamment l'obtention de natures de légitimité ou des délégitimations.

Enfin, notre échantillon a été constitué en prenant soin d'introduire une diversification intergroupe au sein des contrôleurs de gestion, tout en maintenant de la similarité et de la variance dans les cas observés (Giroux 2003). Toutefois le choix a été guidé en partie par de l' « opportunisme planifié » (Pettigrew, 1990). La culture des trois organisations étudiées s'appuie sur une logique d'ingénieur prédominante. Une plus grande diversité dans les

contextes (entreprises à dominante commerciale, créative, du secteur public…) permettrait d'enrichir les analyses proposées. Une autre limite méthodologique réside dans la triangulation des points de vue pour le cas Oren, où nous n'avons pu interroger les interlocuteurs opérationnels de tous les contrôleurs interrogés. Pour cette raison, nous disposons de deux cas approfondis et d'un cas annexe (Oren), ce qui limite le pouvoir de généralisation de l'étude.

Perspectives de recherche

Ce travail doctoral peut trouver des prolongements dans différentes directions.

Une première piste de recherche consiste à procéder à de nouvelles collectes de données sur notre terrain, pour confirmer et approfondir les trajectoires déjà identifiées.

Pour augmenter la validité externe de notre étude, nous pourrions étendre notre recherche à d'autres organisations, dans d'autres contextes de fonction de contrôle, là où la culture commerciale ou financière est prédominante. Nous pourrions ainsi confirmer les trajectoires de légitimité déjà mises en évidence dans nos cas approfondis, voire identifier d'autres trajectoires possibles dans de nouveaux contextes autour des contrôleurs de gestion.

Dans la mesure où nous avons mis en évidence des dissonances entre rôles joués et rôles souhaités pour les contrôleurs de gestion, nous pourrions approfondir notre étude par l'élaboration de cartographies cognitives. Cossette et Audet (2003, p 34) définissent la carte cognitive comme étant « *la représentation graphique de la représentation mentale que le chercheur se fait d'un ensemble de représentations discursives énoncées par un sujet, à partir de ses propres représentations cognitives à propos d'un objet particulier* ». Elles sont particulièrement adaptées à la structuration des mécanismes cognitifs individuels, qui interviennent dans l'évaluation individuelle de la légitimité. Elles facilitent la comparaison des représentations par individu.

Nous pourrions, en outre, approfondir les stratégies de légitimation de service en nous intéressant aux travaux de marketing. En effet, les contrôleurs « *aident ainsi leurs clients internes à produire et à utiliser des informations pertinentes pour la prise de décision* » (Russel et al. 1999, p 1). Bollecker et Niglis (2009) suggèrent une approche par le marketing relationnel, dans la mesure où elle permet de proposer un cadre théorique qui facilite la compréhension de « *l'ensemble des actions marketing visant à établir, développer et*

maintenir des relations d'échange fructueuses» (Morgan et Hunt 1994, p 22, cités par Bollecker et Niglis, p 138).

Nous pourrions également analyser le lien entre la légitimité des outils de contrôle et la légitimité des contrôleurs. En effet, ils sont porteurs des instruments de gestion dans l'entreprise et animateurs de ces instruments. Aussi nous pouvons nous interroger sur le fait que les acteurs de l'organisation puissent s'approprier ces instruments si les contrôleurs ne sont pas perçus comme légitimes.

Les conséquences de la délégitimation sont également un prolongement de notre recherche. Le contrôleur peut-il réorienter sa trajectoire, s'il n'est délégitimé qu'auprès de certains évaluateurs ? Dans ce cas, comment exerce-t-il son métier au quotidien? Quelles sont les répercutions sur sa production d'informations, en termes de reporting, de budget, de fiabilité des prévisions ?

Nous pourrions, en outre, mobiliser les travaux sur la théâtralisation (Goffman, 1973), pour analyser et détailler les stratégies de conformité, où le contrôleur joue un rôle pour susciter la sympathie et créer un rapport de confiance avec ses interlocuteurs. En effet, Goffman (1973, p 9) considère que l'individu est un acteur qui « *mène une représentation de type théâtrale* », soucieux de ne pas perdre la face dans l'organisation. La vie sociale serait ainsi similaire à un jeu de scène avec un public et des acteurs, qui se mettent en scène et font varier leur image, selon les impressions qu'ils souhaitent donner à ceux qui les entourent. « *La perspective adoptée ici est celle de la représentation théâtrale […]. J'examinerai de quelle façon une personne, dans les situations les plus banales, se présente elle-même et présente son activité aux autres, par quels moyens elle oriente et gouverne l'impression qu'elle produit sur eux, et quelles sortes de choses elle peut ou ne peut pas se permettre au cours de sa représentation* » (Goffman, 1973, p 9).

Enfin, nous pourrions mobiliser, de manière plus approfondie, les théories sur les isomorphismes institutionnels (Meyer et Rowan, 1977) et approfondir les mécanismes qui conduisent à des points d'arrivée communs des trajectoires de légitimité des contrôleurs de gestion. Nous pourrions aussi nous intéresser à l'incidence de cette pression institutionnelle sur les outils qu'ils mettent en place.

BIBLIOGRAPHIE

Acquier A., Eyherabide M. (2005), Le métier de concepteur peut-il se gérer ? Deux expériences menées dans le secteur de l'automobile. In : Boyer L., Scouarnec A., *L'observatoire des métiers : Concepts et pratiques*, Colombelles, Éditions EMS, pp 189-208.

Ahrens T. (1997), Strategic interventions of management accountants : everyday practice of British and German brewers, *European Accounting Review*, vol.6, n°4, pp 557-588.

Ahrens T., Chapman C.S. (2000), Occupational Identity of management accountants in Britain and Germany, *The European Accounting Review*, vol.9, issue 4, pp 477-498.

Albuquerque C. (2003), *processus de légitimation des pratiques de service social, l'exercice d'une "technicité prudentielle" dans la construction quotidienne de légitimités contextualisées*, Thèse de doctorat présentée devant la Faculté des Lettres de l'Université de Fribourg, Suisse, 535 pages.

Aldrich H.E., Fiol C.M. (1994), Fools rush in the institutional context of industry creation, *Academy of Management Review*, vol.19, pp 645-670.

Allard-Poesi F. (2003), Coder les données. In : Giordano Y., *Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative*, Colombelles, Éditions EMS, pp 245-290.

Allard-Poesi F., Maréchal C. G. (2003), Construction de l'objet de recherche. In : Thiétart R.A et coll. (Ed.), *Méthodes de recherche en management*, Paris, Dunod, pp 34-56.

Alvarez J.L., (1998), The sociological tradition and the spread and institutionalization of knowledge for action. In : Alvarez J.L. (éd.), *The diffusion and consumption of business knowledge*, Macmillan, London, pp 13-57.

Amintas A. (1999), La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires. In : Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion* ?, Vuibert, pp 173-186.

Anthony R.N. (1965), *Planning and control systems; a framework for analysis*, Harvard University Press, Boston.

Anthony R.N. (1988), *The management control function*, Boston, The Harvard Business school press.

Aranya N., Meir E.I., Bar-Ilan A. (1978), An empirical examination of the stereotypical accountant based on Holland's theory, *Journal of Occupational Psychology*, vol.51, n°2, pp 139-145.

Aron R. (1967), Max Weber et la politique de puissance. In : *Les étapes de la pensée sociologique*, Paris, Gallimard, pp 642-656.

Arendt H. (1972), Sur la violence. In : *Du mensonge à la violence, essais de politique contemporaine*, Paris, Calmann-Lévy (coll. Agora), p 153.

Armstrong P. (1985), Changing management control strategies : the role of competitions between accountancy and other organisational professions, *Accounting, Organizations and Society*, vol.10, n°2, pp 129-148.

Ashforth B.E., Gibbs B.W. (1990), The legitimation, double-edge of organizational, *Organization Science*, pp 177-194.

Averseng C. (2011), Comment structurer la complexité sans renoncer à l'exhaustivité thématique d'un état de l'art en sciences de gestion ? Retour d'expérience sur l'apport méthodologique des outils de classification de données qualitatives, *Management et Avenir*, n°41, pp 369-386.

Balleux A. (2007), Le récit phénoménologique, étape marquante dans l'analyse des données, *Recherches qualitatives*, Hors-série n°3, Actes du colloque : Bilan et prospectives de la recherche qualitative, Association pour la recherche qualitative.

Barnett T. (1992), A preliminary investigation of the relationship between selected organizational characteristics and external whistleblowing by employees. *Journal of Business Ethics*, vol.11, pp 949–959.

Bastid R. (1967), *L'idée de légitimité*, Annales de philosophie politique, Institut international de philosophie politique, Presses universitaires de France, Paris.

BDO Marque et Gendrot, Étude (2004), Radiographie de la profession de contrôleur de gestion.

Beard V. (1994), Popular culture and professional identity : Accountants in the movies, *Accounting, Organizations and Society*, vol.19, n°3, pp 303-318.

Beaver W.H (1989), *Financial reporting, an accounting revolution*, second edition, Prentice-Hall international editions, p 2.

Beaulieu S. (2001), La *légitimité organisationnelle : une ressource qui se gère. Une application en contexte professionnel*. Thèse présentée comme exigence partielle au Doctorat conjoint en administration, Université du Québec à Montréal, 518 pages.

Beaulieu S. Pasquero J. (2003), Understanding organizational legitimacy : a fieldbased model. In : Lewellyn P., Welcomer .S.A, *Proceedings of the 14th annual conference of the international association for business and society (IABS)*, pp 155-159.

Beauvais M. (2004), *Des principes éthiques pour une philosophie de l'accompagnement*, Savoirs, n°6, L'Harmattan, pp 99-113.

Bedeian A.G. (1989), *Management*, Harcourt College Publishers.

Beetham D. (1991), *The legitimation of power*, Atlantic Highlands, LJ, Humanities.

Berger P., Luckmann T. (1966), *The social construction of reality*, New York : Doubleday.

Berland N., Chevalier-Kuszla C., Sponem S. (2008), On ne gère bien que ce que l'on mesure. In : Pezet A., Sponem S. (éd.), *Petit bréviaire des idées reçues en management*, Cahiers libres, La découverte, pp. 157-168.

Bernstein D. (1984), *Company image and reality, a critique of corporate communications*, Holt, Rinehart and Winston Ltd, Eastbourne, première édition.

Bertaux, D. (1997), *Les récits de vie, perspective ethnosociologique*. Paris, Éditions Nathan.

Bescos P.L., Mendoza C. (1999), Les besoins d'informations des managers sont-ils satisfaits ?, *Revue française de gestion*, n°121, pp 117-128.

Bescos P.L. (2002), Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion finance, *Revue Finance-Contrôle-Stratégie*, vol.5, pp 5-28.

Bessire D. (1995), Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement, *Revue Française de Gestion*, pp 39-45.

Bessire D., Nifle R. (1996), Le sens du contrôle de gestion, quelques repères épistémologiques, *Les cahiers de recherche de l'AFC*. n°1.

Bessire D. (2002), Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement, *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol.2, pp 5-28.

Besson P. (1989), *Les opérations de contrôle, contribution à la théorie et à l'ingénierie du contrôle d'organisation*, Thèse de doctorat, Université Lyon II.

Besson P. (1999), Les ERP à l'épreuve de l'organisation, *Systèmes d'information et management*, vol.4, n°4, pp 21-51.

Besson P., Bouquin H. (1991), Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion, *Revue française de gestion*, vol.82, pp 60-71.

Bitekine A. (2011), Toward a theory of social judgments of organizations : the case of legitimacy, reputation, and status, *Academy of Management Review*, vol.36, issue 1, pp 151-179.

Blanchet A., Gotman A. (2010), *L'enquête et ses méthodes*, 2ème édition, Paris, Armand Colin.

Blin J.F (1997), *Représentations pratiques et identité professionnelle*, Paris, L'harmattan.

Bloch D. (2005), Complexity, chaos, and nonlinear dynamics : a new perspective on career development theory, *The Career Development Quaterly*, vol.53.

Bois D. et Austry D. (2007), Vers l'émergence du paradigme du Sensible. *Réciprocités*, n°1, pp 6-22.

Bois D., Humpich M. (2006), Pour une approche de la dimension somato-sensible en recherche qualitative, *Revue électronique, Recherches qualitatives*, hors série n° 3, pp 461-489.

Boisvert H. (1994), Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil, *Revue Française de Comptabilité*, n° 258, pp 39-44.

Bollecker M. (2001) *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : Une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université Nancy 2.

Bollecker M. (2003), La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels, *Cahier de Recherche du GREGOR de l'IAE de Paris 1*, n° 2003-04, Panthéon Sorbonne.

Bollecker M. (2004), *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan.

Bollecker M. (2007), Les publications européennes et américaines sur les contrôleurs de gestion : un essai de synthèse, *28ème congrès de l'AFC*, Cergy-pontoise, France

Bollecker M. (2009), Contrôleur de gestion : une fonction en danger ?, *30ème congrès de l'AFC*, Strasbourg.

Bollecker M., Niglis P. (2009), L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion, *Comptabilité Contrôle Audit*, vol.1, n°15, pp 133-158.

Boltanski L., Thévenot L. (1991), *De la justification. Les économies de la grandeur*, Paris Gallimard, NRF Essais, 1ère édition 1987.

Bonald L. (1802), *Législation primitive, considérée dans les derniers temps par les seules lumières de la raison*, tome 1, Édition le Clere, Bibliothèque nationale de France p 143.

Bougen P.D. (1994), Joking apart : the serious side to the accountant stereotype, *Accounting Organizations and Society*, vol.19, n°3, pp 319-335.

Bouin X., Simon F.X. (2000), *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod.

Boulding K.E. (1971), *Collected Papers by Kenneth E.Boulding*, Glahe F.R Editeur, Boulder, Colorado Associated University Press, vol.1, pp 415-425.

Boulding K.E. (1974), Toward a general social science. In : Singell L.D. (Ed.), *Kenneth Boulding: Collected Papers*, vol.4, Boulder, Colorada Associated University Press (original work published in 1969), pp 509-523.

Bouquin H. (1996), Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ?, *Gestion-Montréal*, vol.21, pp 97-103.

Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, Paris, PUF, 5ème édition.

Bouquin H. (2005), *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, p 13.

Bouquin H. (2010), *Le contrôle de gestion*, PUF, 9ème édition, p 9.

Bouquin H. et Fiol M. (2007), Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver, *Crefige, Cahiers de recherche*.

Bourdieu P. (1984), *Questions de sociologie*, Paris, Minuit.

Bourgeois E., Nizet J. (1995), *Pression et légitimation*, PUF, Paris.

Bourguignon A., Malleret V., NØrreklit H. (2002), L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion ; l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, pp 7-32.

Bourguignon A. (2003), II faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, pp 27-53.

Bourguignon A., Malleret V., NØrreklit H. (2004), The American balanced scorecard versus the french tableau de bord : the ideological dimension, *Management Accounting Research*, n°15, pp 107-134.

Boyer L. (2002), Le devenir des métiers, *Revue française de gestion*, vol.28, n°140, pp 151-168.

Braud P. (1985), Du pouvoir en général au pouvoir politique. In : Grawitz M., Leca J., *Traité de science politique*, PUF, p 356.

Breton A., Wintrobe R. (1982), *The logic of bureaucratic conduct*, Cambridge University Press.

Bromwich M. (1990), The case for strategic management accounting : the role of accounting

information for strategy in competitive markets, *Accounting, Organizations and Society*, vol.15, n°1, pp 27-46.

Brown A. (1997), Narcissism, Identity, and Legitimacy, *The Academy of Management Review*, vol.22, n°3, pp 643-686.

Brown J.S., Collins A., Duguid P. (1989), Situated cognition and the culture of learning, *Educational researcher*, vol.18, n°1, pp 32-42.

Brummer J. (1991), *Corporate responsibility and legitimacy*, Greenwood press, pp 73-97.

Bruner J. (1991), *Car la culture donne forme à l'esprit*, Eshel, Paris.

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.

Buisson M.L. (2005), La gestion de la légitimité organisationnelle : un outil pour faire face à la complexification de l'environnement, *Management & Avenir*, n°6.

Buisson M.L. (2007), Diffusion des logiques managériales et transférabilité des outils de GRH, de la légitimité intra-organisationnelle de l'évaluation et de la rémunération des performances dans les organisations de service public français, *18ème congrès de l'AGRH, Fribourg*.

Buisson M.L., Brasseur M. (2008), La transférabilité des pratiques de gestion : une approche par le concept de légitimité, *Congrès AGRH, Dakar*.

Burgess R.G. (1984), *In the field*, London, Éditeur Martin Bulmer.

Burlaud A., Simon C.J. (1993), *Comptabilité de gestion*, Vuibert.

Burlaud A., Simon C.J. (1997), *Le contrôle de gestion*, La découverte, Paris.

Burlaud A. (2009), Contrôle et gestion. In : *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2ème édition Economica, pp 597-608.

Burns J., Scapens R. (2000), The Changing Nature of Management Accounting and the Emergence of "Hybrid" Accountants, *International federation of accountants*.

Burns J., Ezzamel M. (2005), Professional competition, economic value added and management control strategies, *Organization Studies*, vol.26, n°5, pp 755-777.

Burrell G., Morgan G. (1979), *Sociological paradigms and organizational analysis*, Heinemann.

Busco C., Quattrone P., Riccaboni A. (2007), Management accounting: issues in interpreting its nature and change, *Management Accounting Research*, vol.18, issue 2, pp 125-149.

Byrne S., Pierce B., (2007), Towards a more comprehensive understanding of the role of management accountants, *European Accounting Review*, vol.16, n°3, pp 469-498.

Caglio A. (2003), Enterprise resource planning systems and accountants : towards hybridization ?, *European Accounting Review*, vol.12, pp 123-153.

Capron M., Quairel-Lanoizelée F. (2004), *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*, Collection Entreprise et société, La Découverte, Paris.

Carnegie G.D., Napier C.J. (2009), Traditional accountants and business professional : portraying the accounting profession after Enron, *Accounting, Organizations and Society*, vol.35, issue 3, pp 360-376.

Caron M., Boisvert H., Mersereau A. (2008), La pratique du comptable professionnel en organisation : inertie du stéréotype ou expérimenter l'incertain », *Actes du 29ème Congrès de l'AFC, Cergy*.

Caron M., Boisvert H., Mersereau A. (2011), Le rôle du contrôleur revisité : une perspective nord-américaine, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol.1, pp 123-154.

Chabault D. (2009), *Gouvernance et trajectoire des réseaux territoriaux d'organisation : une application aux pôles de compétitivité*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université François Rabelais de Tours.

Charmillot M., Dayer C. (2007), Démarche compréhensive et méthodes qualitatives : clarifications épistémologiques, *Recherches qualitatives, Hors-série*, n°3, pp 126-139.

Charreire-Petit S. (1995), *L'apprentissage organisationnel : proposition d'un modèle. Le cas d'une innovation managériale*, Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.

Charreire-Petit S. (2003), *L'étude empirique longitudinale*, collection Méthodes quantitatives et qualitatives, Editions e-thèque.

Charreire-Petit S., Durieux F. (2003), Explorer et tester : deux voies pour la recherche. In :Thiétart R.A. et coll. (éd.), *Méthodes de recherche en management*, Paris, Dunod.

Chatelain-Ponroy S., Sponem S. (2007), Evolution et permanence du contrôle de gestion, *Economie et Management*, n°123.

Chatelain-Ponroy S., Sponem S. (2011), Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Étude sur la fabrique d'un mythe rationnel. In : *Comptabilité, contrôle et société. Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*, pp 191-202.

Chatelin C. (2005), Epistémologie et méthodologie en Sciences de gestion : réflexion sur l'étude de cas, *Document de recherche, n°2005-01, LOG, IAE d'Orléans*

Chatov R. (1975), *Corporate financial reporting : public or private control* ?, Free Presse, New York.

Chen E., Tyler T.R. (2001), Cloaking power : legitimizing myths and the psychology of the advantaged. In *The use and abuse of power*, ed. JA Barh, A1Y Lee-Chai, Philadelphia, Psychol.Press. pp 241-261.

Chenhall R.H., Langfield-Smith K. (1998), Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organisational change programs, *Management Accounting Research*, vol.9, n°4, pp 361-386.

Chiapello E. (1990a), Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?, *Revue Echanges*, n°92, 4ème trimestre, pp 7-31.

Chiapello E. (1990b), L'image du contrôle de gestion et du contrôleur en France, *Revue Echanges*, n°92, 4ème trimestre, pp 12-31.

Chiapello E. (1996), Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 2, vol.2, pp 51-74.

Chiapello E. (2003), Reconciling the two principal meanings of the notion of ideology : the example of the concept of "the spirit of capitalism", *European Journal of Social Theory*, vol.6, n°2, pp 155-171.

Clot Y. (2005), Le développement du collectif : entre l'individu et l'organisation du travail. In Lorino P. et Teulier R., *Entre connaissance et organisation : l'activité collective*, La découverte, pp 187-199.

Colatrella T. (2003), Loi de sécurité financière : les enjeux de l'évaluation du contrôle interne, *Lettre d'information technique KPMG*, n°3, pp 6-9.

Cory S.N. (1992), Quality and quantity of accounting students and the stereotypical accountant : is there a relationship ?, *Journal of Accounting Education*, vol.10, n°1, pp 1-24.

COSO (1992), *Internal Control Integrated Framework*, AICPA, New York.

Cossette P., Audet M. (2003), Qu'est-ce qu'une carte cognitive ?, In Cossette P. (éd), *Cartes cognitives et Organisations*, Les éditions de l'ADREG.

Cotta S. (1967), Éléments d'une phénoménologie de la légitimité. In Bastid R. (1967), *L'idée de légitimité*, Annales de philosophie politique, Institut international de philosophie politique, PUF, Paris.

Crozier M., Friedberg H. (1977), *L'Acteur et le Système*, Éditions du Seuil.

Cullière O. (2009), La légitimation du repreneur d'entreprise : quels principes d'action pour les dispositifs d'accompagnement ?, Marketing et management entre Eros et Polemos, Principes de liaison et dé-liaison en entreprise, *Actes du colloque scientifique organisé par l'ISTEC, Paris*.

Cummings L.L., Elsalmi A.M. (1968), Empirical research on the bases and correlates of managerial motivation : a review of the literature, *Psychological bulletin*, vol.70, n°2, pp 127-144.

Cyert R.M., March J.G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Englewood Cliffs, NJ : Prentice-Hall.

Dahl R. (1971), *Qui gouverne* ?, Édition Armand Colin.

Dalton M. (1950), Conflicts between staff and line managerial officers, *American Sociological review*, vol.15, n°3, pp 342-351.

Danziger R. (1995), 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction. In : *25 ans de sciences d'organisation*, Paris Dauphine, Masson. p 101.

Danziger R. (2009), Contrôleur de gestion. In : Colasse B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, pp 635-645.

David G. (1999), *Les rôles des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation. Le cas de la SNCF*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, 356 p.

David G. (2006), *Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises*, Dossier HDR, Paris Dauphine.

DeCoster D.T., Rhode J.G. (1971), The accountant's stereotype: real or imagined, deserved or unwarranted, *The Accounting Review*, vol.46, n° 4, pp 651-664.

Deephouse D.L. (2000), Media reputation as a strategic resource : an integration of mass communication and resource-based theories, *Journal of Management*, vol.26, pp 1091-1112.

Deephouse D.L., Carter S.M. (2005), An examination of differences between organizational legitimacy and organizational reputation, *Journal of Management Studies*, vol.42, n°2, pp 329-360.

Deephouse, D.L., Suchman M. (2008), Legitimacy in organizational institutionalism. In : Greenwood R., Oliver C., Sahlin K., Suddaby R., *The Sage handbook of organizational institutionalism*, pp 49-77.

Dejours C. (2011), La psychodynamique du travail face à l'évaluation : de la critique à la proposition, *Revue Travailler*, n° 25, pp 15-27.

De Lavergne C. (2007), La posture du praticien-chercheur : un analyseur de l'évolution de la recherche qualitative, Recherches qualitatives – hors-série – n°3, *Actes du colloque bilan et prospectives de la recherche qualitative.*

Della Fave R. (1986), Towards an explication of the legitimation process, *Social Forces*, vol.65, n°2, pp 476-500.

Demers C. (2003), L'entretien. In : Giordano Y. (Coord), *Conduire un projet de recherche*, Éditions EMS, pp 174-210.

De Montmollin M. (1986), *L'intelligence de la tâche, Eléments d'ergonomie cognitive*, Éditions Peter Lang, pp 121-149.

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.

Descolonges M. (1996), *Qu'est-ce qu'un métier* ?, Paris, PUF.

Dew, R.B., Gee, K.P (1973), *Management Control and Information*, London, MacMillan.

DFCG (2011), Observatoire international du contrôle de gestion, Résultats 2011, quelles activités ? Quels processus ? Quelles méthodes ? Quels systèmes ?, *Hors-série Echanges*, n°4.

DiMaggio P.J. (1981), Cultural entrepreneurship in nineteenth century, part I : the creation of an organizational base for high culture in America, *Media, Culture and Society*, vol.4, pp 33-50.

DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983), The iron cage revisited : institutional isomorphism ; and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review* ; vol.48, pp 147-160.

Dimnik T., Felton S. (2000), Accounting Stereotypes in Popular Cinema of the Twentieth Century, Nova Scotia, Canada, *The Canadian Academic Accounting Association Conference.*

Dollinger M.J., Golden P.A., Saxton T. (1997), The effect of reputation on the decision to joint venture, *Strategic Management Journal*, vol.18, pp 127-40.

Dowling J., Pfeffer J. (1975), Organizational legitimacy : social values and organizational behavior, *Pacific Sociological Review*, vol.18, n°1, pp 122–136.

Drucker P.E. (1990), The Emerging Theory of Manufacturing, *Harvard Business Review*, pp 94–102.

Dubar C. (1992), Formes identitaires et socialisation professionnelle, *Revue française de sociologie*, vol.33, n°4, pp 505-529.

Dubar C. (1996), La sociologie du travail face à la qualification et à la compétence, *Sociologie du travail*, vol.38, n°2, pp 179-193.

Dubar C., Pierre T. (1998), *Sociologie des professions*, Éditions Armand Colin.

Dubar C. (2001), *La crise des identités, l'interprétation d'une mutation*, 2ème édition, Paris, PUF, Coll : le lien social.

Dubar C. (2010), La socialisation, construction des identités sociales et professionnelles, Éditions Armand colin, Paris, 4ème édition.

Dupuy Y., Rolland G. (1991), *Manuel de contrôle de gestion*, Collection « Gestion Module », Dunod.

Dupuy Y., Guibert N. (1995), La confiance, variable-clé d'un contrôle rénové, *Actes du 16ème congrès de l'AFC, Montpellier*, vol.1.

Dupuy Y. (1999), *Faire de la recherche en contrôle de gestion* ?, Vuibert.

Durand X. (2006), Les relations interpersonnelles contrôleurs de gestion - opérationnels, source d'efficacité opérationnelles. In : *Les relations interpersonnelles dans les organisations, problème ou ressource ?, Juin 2006, Aix-en-Provence*, Journée d'études et de rencontres, organisée par le CEROG et le club RH de l'association des anciens d'Aix-en-Provence.

Durand X. (2008), La relation pédagogique contrôleur de gestion -opérationnels : enjeux et déterminants. In : *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, Cerege, Essca.

Durkheim E. (1912), *Les formes élémentaires de la vie religieuse. Le système totémique en Australie*, Paris, PUF, Collection Bibliothèque de philosophie contemporaine.

Dutton J.E., Dukerich J.M., Harquail C. (1994), Organizational images and member identification, *Administrative Science Quaterly*, vol.39, n°2, pp 239-263.

Elsbach K.D. (2001), The architecture of legitimacy : constructing accounts of organization controversies, prepared for Jost J. and Major B., in *The psychology of legitimacy*, pp 391-415.

Elsbach K.D., Sutton R.I. (1992), Acquiring organizational legitimacy through illegitimate actions, *Academy of management journal*, vol.35, n°4, pp 699-738.

Emery Y. (1996), Les compétences du manager public, *Cahier de l'Institut de hautes études en administration publique*, p 166.

Epstein G.A. (2005), *Financialization and the world economy*, Edward Elgar.

Etzioni A. (1964), *Modern Organizations*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall Inc.

Evans H., Ashworth G., Gooch J., Davies R. (1996), Who needs performance management ?, *Management Accounting*, pp 20-25.

Ewing M.T., Pitt L.F., Murgolo-Poore M.E. (2001), Bean couture : using photographs and publicity to re-position the accounting profession, *Public Relations Quarterly*, vol.46, n°4, pp 23-29.

Filley A.C., House R.J. (1969), Managerial Process and Organizational Behavior, *Academy of Management Journal*, vol.12, n°4, pp 523-524.

Fimbel E., Beaujolin-Bellet R., Pesqueux Y. (2010), Trajectoire(s) : une thématique interdisciplinaire à fort potentiel de recherche, *Management & Avenir*, n° 36, pp 78-83.

Fiol M. (1991), *La convergence des buts dans l'entreprise*, Thèse d'état. Université de Paris-Dauphine. UFR sciences des organisations, 802 p.

Fiol M., Jouault P. (1991), Pour un contrôle de direction, *Revue française de gestion*, n°82, pp 82-90.

Fleury L. (2009), *Max Weber*, Que sais-je ?, PUF.

Fligstein N. (1991), The structural transformation of American industry : the causes of diversification in the largest firms. In : Powell W.W, DiMaggio P.J. (éd), *New institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago press.

Fligstein N. (2001), Social skill and the theory of the fields, *Sociological theory*, vol.19, pp 105-125.

Fombrun C.J. (1996), *Reputation : realizing value from the corporate image*, Cambridge, MA, Harvard Business school press.

Fornerino M., Godener A., Deglaine J. (2003), Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers, *Actes du 24ème Congrès de l'AFC, Louvain*.

Fornerino M., Godener A. (2004), Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs – managers : une étude exploratoire, *Papier de recherche, Grenoble Ecole de Management.*

Fornerino M., Godener A. (2006), Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils et surveiller, *Finance Contrôle Stratégie*, vol.9, n°1, pp 187-208.

Fornerino M., Godener A., Ray D. (2010), La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 16, vol.3.

Freeman R. (1984), *Strategic management : a stakeholder approach*, Marshall, M.A. Pitman, Boston.

French J.R.P Jr., Raven B. (1968), Les bases du pouvoir social. In : Levy A., *Psychologie sociale. Textes fondamentaux anglais et américains*, Dunod, collection « organisation et sciences humaines », Paris.

Friedman A.L., Lyne S.R. (1997), Activity-based techniques and the death of the beancounter, *European Accounting Review*, vol.6, issue 1, pp 19-44.

Friedman A.L., Lyne S.R. (2001), The beancounter stereotype : towards a general model of stereotype generation, *Critical Perspectives on Accounting*, vol.12, n°4, pp 423-451.

Galaskiewicz J. (1985), Interorganizational relations, *Annual Review of Sociology*, vol.11, pp 281-304.

Galbraith J.K. (1967), *The new industrial state*, Houghton Mifflin.

Gaulejac, V. de (1999), *L'histoire en héritage : roman familial et trajectoire sociale*, Paris, Desclée de Brouwer.

Geertz G. (1973), *The interpretation of culture*, New York, Basic Books.

Gerardin E. (1996), *Les métiers du contrôle de gestion*, Les éditions d'Organisation.

Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion*, 8ème édition, Economica.

Giddens A. (1984), *The Constitution of Society*, Outline of the Theory of Structuration, Cambridge, Polity.

Ginzel L.E., Kramer R.M., Sutton R.I. (1992), Organizational Impression Management as a Reciprocal Influence Process : the Neglected Role of the Organizational Audience, *Research in Organizational Behavior*, vol.15, pp 227-266.

Gioia D., Schultz M., Kevin C. (2000), Organizational Identity, Image, and Adaptive Instability, *The Academy of Management Review*, vol.25, pp 63-81.

Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L. (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Paris, Gualino.

Glaser B.G., Strauss A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory* : strategies for qualitative research, Chicago, Aldine.

Gleadle P., Cornelius N. (2000), A case study of financialization and EVA, *Critical Perspectives on Accounting*, vol.19, issue 8, pp 1219–1238.

Glynn M.A., Abzug R. (2002), Institutionalizing identity : symbolic isomorphism and organizational names, *Academy of Management Journal*, vol.45, pp 267-280.

Goffman E. (1963), *Stigma*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall.

Goffman E. (1973), *La présentation de soi*, Editions de Minuit, collection « le sens commun ».

Golant B.D., Sillince J.A. (2007), The Constitution of Organizational Legitimacy : A Narrative Perspective, *Organization Studies*, vol.28, pp 1149-1167.

Gombault A. (2005), La méthode des cas. In Roussel P., Wacheux F., *Management des ressources humaines, Méthodes de recherche en sciences humaines et sociales*, De boeck, Paris, pp 31-61.

Gosselin M. (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, vol.22, issue 2, pp 105-122.

Grenier C., Josserand E. (2003), Recherches sur le contenu et recherche sur les processus. In : Thiétart R.A. et al., *Méthodes de recherche en management*, Dunod.

Guay et Gagnon (1988), Légitimité professionnelle et reconnaissance sociale : l'exemple des ingénieurs forestiers du Québec, *Sociologie et sociétés*, vol.20, n° 2, pp 141-162.

Guinchard J.J. (2006), *Max Weber, Vie-oeuvres-concepts*, Ellipses.

Habermas J. (1973), *La Technique et la Science comme "idéologie"*, Paris, Gallimard.

Habermas J. (1978), *Raison et légitimité, problème de légitimation dans le capitalisme avancé*, Payot.

Habermas J. (1987), *Théorie de l'agir communicationnel*, Fayard (1ère édition, 1981).

Halbwachs M. (1950), *La mémoire collective*, Paris, PUF.

Hannan M.T., Carroll G.R. (1992), *Dynamics of organizational populations: density, competition and legitimation*, Oxford University Press.

Hartmann F., Maas V. (2010), Why business unit controllers create budget slack ? : involvement in management, social pressure, and machiavellianism, *Behavioral research in accounting*, vol.22, n° 2, pp 27-49.

Haslam S.A. (2004), *Psychology in organizations*, Thousand Oaks, Sage, 2ème edition.

Hatzfeld H. (1998), *Construire de nouvelles légitimités en travail social*, Dunod.

Hatzfeld H. (2011), *Les légitimités ordinaires, au nom de quoi devrions-nous nous taire ?*, Paris, ADELS-Territoires.

Henning D., Moseley R. (1970), Authority role of a functional manager : the controller, *Administrative science quarterly*, vol. 15, n°4, pp 482-489.

Herriott R.E., Firestone W.A. (1983), Multisite qualitative policy research: optimizing description and generalizability, *Educational researcher*, n°12, pp 14-19.

Hirsch P.M., Andrews J.A.Y. (1986), Administrators' response to performance and value challenges : stance, symbols, and behavior. In : Sergiovanni T.J., Corbally J.E., *Leadership and organizational culture*, new perspectives on administrative theory and practice, Illini books edition, Urbana, University of Press., Illinois, pp 170–185.

Hlady-Rispal M. (2000), Une stratégie de recherche en gestion : l'étude de cas, *Revue Française de Gestion*, pp 61-70.

Hobbes T. (1651), *Léviathan. Traité de la matière, de la forme et du pouvoir d'une république ecclésiastique et civile*, traduit de l'anglais par Philippe Folliot, professeur de philosophie au Lycée Ango de Dieppe en Normandie, à partir de l'ouvrage : *Leviathan or the mailer, forme and power of a Commonwealth ecclesiastical and civil*, London, Andrew Crooke, 1651.

Hoffjan A. (2004), The Image of the accountant in a german context, *Accounting and the Public Interest*, vol.4, pp 62-89.

Hofstede G. (1968), *The game of budget control*, London, Tavistock.

Hofstede G. (1978), The poverty of management control philosophy, *Academy of Management Review*, vol.3, n° 3, pp 450-461.

Hofstede G. (1980), *Culture's consequences, international differences in work related values*, Sage.

Hofstede G. (1981), Management control of public and not-for-profit activities, *Accounting. Organizations and Society*, vol.6, n° 3, pp 193-211.

Hofstede G. (1984), Cultural dimensions in management and planning, *Asia pacific journal of management*, pp 81-99.

Hofstede G., Bollinger D. (1986), *Les différences culturelles dans le management*, Éditions d'organisation.

Hofstede G. (1991), *Cultures and organizations, software of the mind : intercultural cooperation and its importance for survival*, McGraw-Hill.

Holt P.E. (1994), Stereotypes of the accounting professional as reflected in popular movies, accounting students and society, *New accountant*, vol.9, pp 24-25.

Hope J., Fraser R. (1997), Beyond budgeting, breaking through the barrier to the third wave, *Management accounting*, pp 20-23.

Hope J., Fraser R. (2003), Who needs budgets ? , *Harvard Business Review*, pp 108-115.

Hopper T. (1980), Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures, *Accounting, Organizations and Society*, vol.5, issue 4, pp 401-411.

Hopwood A.G. (1994), Accounting and everyday life : an introduction, *Accounting, Organizations and Society*, vol.19, n°3, pp 299-301.

Huault I. (2002), Des organisations en quête de légitimité. In : Charreire Petit S., Huault I. (éd.), *Les grands auteurs en management*, Éditions EMS, Colombelles, pp 100-112.

Hybels R.C. (1995), On Legitimacy, legitimation, and organizations : a critical review and integrative theoretical model, *Academy of Management Journal*, pp 214-248.

Iribarne (D') P. (1989), *La logique de l'honneur*, Paris, Éditions du Seuil.

Jackson J.G.C. (1956), The history of methods of exposition of double-entry bookkeeping in England. In : Littleton A.C., Yamey B.S., *Studies in the history of accounting*, Home wood, Richard Irwin, pp 288-312.

Jamrog J.J., Overhold M.H. (2004), Building a strategic HR function : continuing the evolution, *Human Resource Planning*, vol.27, n°1, pp 51-62.

Jedidi A., Khlif W. (2011), Confiance et coopération entre le contrôleur de gestion et les managers : une relation réciproque, *Comptabilités, économie et société*, Montpellier : France.

Jepperson R.L. (1991), Institutions, Institutional Effects and Institutionalism. In : DiMaggio P.J., Powell W.W. (éd.), *The new institutionalism in organizational analysis*, The University of Chicago Press, Chicago, pp 143-163.

Johnson H.T. (1992), *Relevance regained. From top-down control to bottom-up empowerment*, Free press, New York.

Johnson C. (2004), Introduction : legitimacy processes in organizations. In Johnson C. (éd.), *Research in the sociology of organizations*, vol.22, Amsterdam, pp 1-24.

Jordan H., Ardoin J.L. (1976), La gestion prévisionnelle en France en 1976, *Revue Echanges*, n°40.

Jordan H., Ardoin J.L. (1979), *Le contrôleur de gestion*, Flammarion.

Jordan H. (1998), Planification et contrôle de gestion en France en 1998, *Cahiers de recherche HEC*.

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

Kais L. (2008), L'adaptation culturelle du contrôle de gestion, le cas de la Tunisie, *communication au 29ème congrès de l'AFC*.

Kant E. (1788), Critique de la raison pratique, PUF, éditée en 2003.

Kant E. (1797), La doctrine du Droit, première partie de la *Métaphysique des mœurs*, Delagrave.

Kaplan R. (1984), The evolution of management accounting, *The accounting review*, vol.3.

Kaplan R., Johnson T. (1987), *Relevance Lost : the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press.

Kelman H.C. (2001), Reflections on social and psychological processes of legitimization and delegitimization. In : Jost J.T., Major B. (2001), *The psychology of legitimacy. Emerging perspectives on ideology, justice, and intergroup relations*, Cambridge University Press, pp 54-73.

Kennedy F., Sorensen J. (2006), Enabling the management accountant to become a business partner : organizational and verbal analysis toolkit, *Journal of accounting education*, vol.24, issue n°2-3, pp 149-172.

Khemakhem A. (1984), *La dynamique du contrôle de gestion*, Dunod entreprises.

Khor A.K.H (2003), Social contrat theory, legitimacy theory and corporate social and environmental disclosure policies : constructing a theoretical framework, *Runner-up in IBE/EBEN- UK Student Essay Competition in Business Ethics*, Institute of Business Ethics, London, UK.

Koening G. (1993), Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles, *Revue de l'AGRH*, n° 9.

Kohn R.C. (2001), Les positions enchevêtrées du praticien qui devient chercheur. In *Praticiens et chercheurs, parcours dans le champ social*, Editions L'harmattan, pp 15-39.

Kondra A.Z., Hinings C.R. (1998), Organizational diversity and change in institutional theory, *Organization Studies*,vol.19, n°5, pp 743-767.

Koontz H., O'Donnell C. (1974), *Essentials of Management*, Montréal, McGraw-Hill Inc., San Francisco.

Kostova T. (1999), Transnational transfer of strategic organizational practices: a contextual perspective, *Academy of management review*, vol.24, n°2, pp 308-324.

Kostova T., Zaheer S. (1999), Organizational legitimacy under conditions of complexity : the case of the multinational enterprise, *The academy of management review*, vol.24, n°1, pp 64-81.

Kyriacou O. (2000), Of adding machines, bean counters and lion tamers : exploring representations of accountants in films, paper presented at the *Public Interest Research Forum, Annual Meeting of the American Accounting Association*, Philadelphia, Pennsylvania.

Lambert C., Sponem S. (2003), Corporate governance and profit manipulation : a French field study, *Critical perspectives on accounting*, vol.16, issue 6, pp 717-748.

Lambert C. (2005), *La fonction contrôle de gestion, contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Paris Dauphine.

Lambert C., Pezet E (2007), Discipliner les autres et agir sur soi. Les vies du contrôleur de gestion, *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol.10, n°1, pp 183-208.

Lambert C., Sponem S. (2009), La fonction contrôle de gestion, proposition d'une typologie, *Comptabilité-contrôle-audit*, vol.15, n°2, pp 113-144.

Lambert C., Morales J. (2009), Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du « sale boulot », *Finance, contrôle, stratégie*, vol.12, n°2, pp 5-34.

Lambert C., Sponem S. (2011), Roles, authority and involvement of the management accounting function : a multiple case-study perspective, *The European accounting review*, vol.21, n°3, pp 565-589.

Lamertz K., Baum J.A.C. (1998), The legitimacy of organizational downsizing in Canada : an analysis of explanatory media accounts, *Revue Canadienne des Sciences de l'administration*, vol.15, n°1, pp 93-107.

Langley A. (1999), Strategies for theorizing from process data, *The Academy of Management Review*, vol.24, n°4, pp 691-710.

Lanter, N. (1996), *Beziehungsdynamik im Controlling: Schwierigkeiten in der Zusammenarbeit zwischen Managern und Controllern unter konstruktivistischer Sicht*, Bern, Stuttgart, and Wien, Germany, Haupt.

Lave J., Wenger E. (1991), *Situated learning : legitimate peripheral participation*, Cambridge, Cambridge university press.

Laufer R. (1996), Quand diriger, c'est légitimer, *Revue française de gestion*, n°111, pp 12-37.

Laufer R., Ramanantsoa B., (1982) : Crise d'identité ou crise de légitimité, *Revue française de gestion*, n°37, pp 18-26.

Laufer R., Burlaud A. (1997), Légitimité. In : *Encyclopédie des sciences de gestion*, Simon Y., Joffre P. (éd.), Economica, tome 2, pp 1754-1772.

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

Lebas M., Mévellec P. (1999), Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 5, pp 77-91.

Le Boterf G. (1994), *De la compétence : essai sur un attracteur étrange*, Éditions d'organisation, Paris.

Le Boterf G. (2010), *Construire les compétences individuelles et collectives*, Éditions d'organisation, Eyrolles, 5ème édition.

Lieberman M.D. (2003), Reflective and reflexive judgment processes : a social cognitive neuroscience approach. In : Forgas J.P., Williams K.R., Von Hippel W. (éd), *Social judgments : implicit and explicit processes*, New York, Cambridge University Press, pp 44-67.

Livian Y.F., Sokoloff N. (2003), Le travail des cadres de la "technostructure", quelques observations sur les contrôleurs de gestion d'unité dans les grands groupes industriels. In : *Actes de la journée de recherche du 8 décembre 2003, organisée par l'IAE de Lyon*, pp 114-135.

Livian Y.F. (2006), Pouvoir et hiérarchie. In : *Encyclopédie des ressources Humaines*, Allouche J., Vuibert, Paris, pp 980-985.

Llobrera J.T., Meyer D.R., Nammacher G. (2000), Trajectories of industrial districts : impact of strategic intervention in medical districts, *Economic Geography*, vol.76, n°1, pp 68-98.

Locke J. (1690), *Les deux traités sur le gouvernement civil*, Amen-Corner.

Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y. (2013), *Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*, 4ème édition, Dunod.

Lorino P. (1989), *L'économiste et le manager*, La découverte.

Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise*, Les Éditions d'organisation.

Lorino P. (2009), Le contrôle de gestion après la crise : expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe ?, *Revue française de gestion*, n°193, pp 29-35.

Louart P. (2002), Les acteurs de la GRH. In : *Les cahiers de la recherche du Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises.*

Machiavel N. (1532), *Le prince*, première édition, éditeur original Antonio Blado d'Asola, Éditions Ivrea, 2001.

Malleret V. (1993), *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université Paris IX Dauphine, 334 p.

Mandelbrot B.B. (1982), *The fractal geometry of nature*, San Francisco, Freeman.

Mannheim K. (1952), Conservative thought. In : *Essays in sociology and social psychology*, London, Routledge & Kegan Patil.

Martinet A.C. et Pesqueux Y. (2013), *Épistémologie des sciences de gestion*, Fnege, Vuibert.

Maurer J.G. (1971), *Readings in Organization ; New Theory : open-system approaches*, House, York, Random.

Menissier T. (2005), *Eléments de philosophie politique*, Ellipses.

Merchant K.A. (1982), The control function of management, *Sloan Management Review*, n°23, pp 43-55.

Merchant K.A. (1985), *Control in business organizations*, Londres, Pitman.

Messeghem K., Sammut S. (2007), Stratégie de légitimation du créateur d'entreprise face au risque d'isolement dans une pépinière d'entreprise, *5ème congrès international de l'académie de l'entrepreneuriat*.

Messner M., Binder C., Becker A., Schäffer U. (2008), legitimacy and identity in germanic management accounting research, *European Accounting Review*, vol.17, n° 1, pp 129-159.

Meyer J.W., Rowan B. (1977), Institutionalized organizations : formal structure as myth and ceremony, *American Journal of Sociology*, vol.83, n°2 pp 340-363.

Meyer J.W., Scott W.R. (1983), Centralization and the legitimacy problems of local government. In : Meyer J.W., Scott W.R., *Organizational environments : ritual and rationality*, Beverly Hills, CA, Sage, pp 199-215.

Meyer J.W, Scott W.R. (1991), The organization of societal sectors : propositions and early Evidence. In : Powell W.W. and DiMaggio P.J., *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, IL, University of Chicago Press, pp 108-140.

Meyssonnier F., Pourtier F. (2006), Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ?, *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 12, pp 45-64.

Michelat G. (1975), Sur l'utilisation de l'entretien non-directif en sociologie, *Revue française de sociologie*, vol.16, n°16-2, pp 229-247.

Miles M.B., Huberman A.M. (1984), Drawing valid meaning from qualitative data : toward a shared craft, *Educational researcher*, vol.13, n°5, pp 20-30.

Miles M.B., Huberman A.M. (2007), *Analyse des données qualitatives, Méthodes en sciences humaines*, Éditions De Boeck, 2ème édition.

Mintzberg H. (1970), Structured observation as a method to study managerial work, *Journal of management studies*, vol.7, issue 1, pp 87-104.

Mintzberg H. (1975), The manager's job: folklore and fact, *Harvard Business Review*, vol.53, n°4.

Mintzberg H. (1979), *The Structuring of organisations : a synthesis of the research*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall.

Mintzberg H. (1983), *Power in and around organizations*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall.

Mintzberg H. (1986), *Le pouvoir dans les organisations*, Les Éditions d'organisation et les Éditions Agence d'Arc.

Mintzberg H. (1998), *Le management. Voyage au centre des organisations*, Paris, Éditions d'Organisation.

Mitchell R.K., Agle B.R., Wood D.J. (1997), Toward a theory of stakeholder : identification and salience, defining the principle of who and what really counts, *Academy of management review*, vol.22, n°4, pp 853-886.

Mohib N., Sonntag M. (2004), La légitimité au cœur de l'action et de la compétence, *Communication de la 7ème Biennale de l'éducation et de la formation d'avril 2004*, organisée par l'INRP et l'APRIEF, « *apprendre soi-même, connaître le monde* ».

Montoux A. (2012), *Le dictionnaire des organisations*, Éditions Publibook, Paris.

Morales J. (2009), *Le contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation : une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*. Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de gestion, Université Paris Dauphine.

Morales J., Pezet A. (2010), Les contrôleurs de gestion, "médiateurs" de la financiarisation : étude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol.16, n°1, pp 101-132.

Moreau de Belling L. (1997), *La légitimation, approche psychanalytique, sociologique, et anthropologique*, Collection psychanalyse et civilisations, dirigées par Nadal J., Éditions L'harmattan.

Morgan R.M., Hunt S. (1994), The commitment-trust theory of relationship marketing, *Journal of marketing*, vol.58, pp 20-38.

Mormont M. (1992), Pour une typologie des transactions sociales. In : Blanc M. (textes réunis et présentés par), *Pour une Sociologie de la transaction sociale*, Paris, Éditions L'Harmattan, Coll. Logiques Sociales, p 119.

Mottier-Lopez L. (2007), L'impact des communautés de pratique dans les entretiens de co-évaluation. In : Jorro A. (éd.), *Évaluation et développement professionnel*, Paris, L'harmattan, pp 153-167.

Mottier-Lopez L., Allal L. (2008), Le jugement professionnel en évaluation : un acte cognitif et une pratique sociale située, *Revue suisse des sciences de l'éducation*, vol.30, n°3, pp 465-482.

Mouritsen J. (1996), Five aspects of accounting departments' work, *Management Accounting Research*, vol.7, n°3, pp 283-303.

Muchielli A. (1996), *Dictionnaire des méthodes qualitatives en sciences humaines et sociales*, Paris, Éditions Armand Colin.

Mucchielli A. (2009), *L'identité*, Paris, PUF, 7ème édition.

Mukamurera J. (1998), *Étude du processus d'insertion professionnelle de jeunes enseignants à partir du concept de trajectoire*, Thèse de doctorat, Faculté des sciences de l'éducation, Université Laval.

Mukamurera J., Lacourse F., Couturier Y. (2006), Des avancées en analyse qualitative : pour une transparence et une systématisation des pratiques, *Recherches qualitatives*, vol.26, n°1, pp 110-138.

Musca G. (2006), Une stratégie de recherche processuelle : l'étude longitudinale de cas enchâssés, *M@n@gement*, vol.9, n°3, pp 153-173.

Nadeau R. (1999), *Vocabulaire technique analytique de l'épistémologie*, Paris, PUF.

Neimark M. (1992), *The hidden dimension of annual reports*, New York, Markus Wiener Publishing Inc.

Nguyen V., De Laigue B. (2010), Enquête HEC-DFCG : contrôleurs de gestion, entre performance et frustration, *Échanges*, n°281, pp 15-18.

Nobre T. (2001), Le contrôleur de gestion de la PME, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 7, pp 129-146.

Noël F. (2006), John W.Meyer : la quête de légitimité. In : *Encyclopédie des ressources humaines*, Allouche J., Vuibert, Paris, pp 1725-1733.

Nulty R. (1992), *Cost management techniques : a survey of current practices in Irish industry*, Dublin, Pricewaterhouse in association with Industrial Development Authority.

Oakes P.J., Haslam S.A., Turner J.C. (1994), *Stereotyping and social reality*, Oxford, U.K, Blackwell.

O'Donovan G. (2002), Environmental disclosures in the annual report : extending the applicability and predictive power of legitimacy theory, *Accounting, auditing and accountability journal*, vol.15, issue 3, pp 344-371.

Oliver C. (1991), Strategic responses to institutional processes, *Academy of Management Review*, vol.16, n°1, pp 145-179.

Oriot F. (2004), L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion, *Comptabilité, contrôle, audit*, numéro thématique, pp 237-255.

Osty F., Francfort I., Sainsaulieu R., Uhalde M. (1995), *Les mondes sociaux de l'entreprise*, éd. Desclée de Brouwer.

Osty F. (2002), *Le désir de métier, Engagement, identité et reconnaissance au travail*, Collection « des Sociétés », Presses universitaires de Rennes.

Osty F. (2006), Sociologie des professions et des métiers, chapitre 4. In : *Sociologie du monde du travail*, Alter N., Quadrige, PUF.

Ouchi W.G., Maguire M.A. (1975), Organizational Control, two functions, *Administrative Science Quarterly*, vol.20, n° 4, pp 559-569.

Ouchi W.G. (1977), The Relationship between organizational structure and organizational Control, *Administrative Science Quarterly*, vol.22, n° 1, pp 95-113.

Ouchi W.G. (1980), Markets, bureaucracies and clans, *Administrative Science Quarterly*, vol.25, pp 129-141.

Paillé P., Mucchielli A. (2007), *L'analyse qualitative*, Éditions Armand Colin.

Parsons T. (1937), *The structure of social action*, New York, Free Press.

Passeron J.C. (1991), *Le raisonnement sociologique*, Paris, Nathan.

Pesqueux Y. (2013), Fondements d'une épistémologie des organisations, chapitre 3. In : *Épistémologie des sciences de gestion*, Martinet A.C. et Pesqueux Y., Fnege, Vuibert.

Petit V., Mari I. (2009), La légitimité des équipes dirigeantes : une dimension négligée de la gouvernance d'entreprise, janvier, *Cahier de recherche de l'EDHEC*.

Petit V., Boulocher (2009), Equipes dirigeantes : Comment développer la légitimité managériale ?, mai, *Cahier de recherche de l'EDHEC*.

Pétrin A., Gendron C. (2003), « De la légitimité organisationnelle à la légitimité d'une entreprise institutionnelle», *Recueil de textes CÉH/RT-II-2003, Onzième séminaire de la série annuelle 2002-2003 sur l'éthique et la responsabilité sociale de l'entreprise. Chaire de responsabilité sociale et de développement durable*. École des sciences de la gestion de l'Université du Québec à Montréal.

Pétrin A., Gendron C., Saint-Pierre J. (2003), Légitimité et responsabilité sociale de l'entreprise, *Recueil de textes CÉH/RT-II-2003, Chaire de responsabilité sociale et de développement durable*, École des sciences de la gestion de l'Université du Québec à Montréal.

Pettigrew A.M. (1987), Context and action in the transformation of the firm, *Journal of Management Studies*, vol.24, issue 6, pp 649-670.

Pettigrew A.M. (1990), Longitudinal field research on change : theory and practice, in special issue : Longitudinal field research methods for studying processes of organizational change, *Organization science*, vol.1, n°3, pp 267-292.

Pettigrew A.M. (1997), What is a processual analysis ?, Scandinavian Journal of Management, vol.13, n°4, p 337-348.

Pfeffer J., Salancik G. (1978), *The external control of organizations : a resource dependence perspective*, New York, Harper & Row.

Pfeffer J. (1981), Management as symbolic action : the creation and maintenance of organizational paradigms. In: Cummings L.L., Staw B.M., *Research in organizational behavior*, vol.13, Greenwich, CT, JAI Press, pp 1-52.

Phillips N., Lawrence T.B., Hardy C. (2004), Discourse and institutions, *Academy of management review*, vol.29, n°4, pp 635-652.

Pires A. (1997), Échantillonnage et recherche qualitative : essai théorique et méthodologique. In : *La recherche qualitative. Enjeux épistémologiques et méthodologiques*, sous la direction de Poupart, Deslauriers, Groulx, Laperrière, Mayer, Pires, Gaëtan Morin éditeur, Montréal, pp 113-169.

Podolny J. (1993), A status-based model of market competition, *American journal of sociology*, vol.98, n°4, pp 829-872.

Polin R. (1967), L'idée de légitimité. In : Bastid R. (1967), *L'idée de légitimité*, Annales de philosophie politique, Institut international de philosophie politique, PUF, Paris.

Powell W.W. (1991), Expanding the scope of institutional analysis. In : DiMaggio P.J., Powell W.W., *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, University of Chicago Press, pp 183-203.

Powell W.W., Colyvas J. (2008), Microfoundations of institutional theory. In : Greenwood R. Hardy C., Salin K., Suddaby R. (éd), *The Sage Handbook of organizational institutionalism*, London, Sage, pp 196-299.

Ramanantsoa B., Hoffstetter C. (1981), La maîtrise de l'identité par la gestion du processus de focalisation : une nouvelle donnée stratégique ?, *Direction et gestion*, n°4.

Ramonjy D. (2005), Discussions autour de la co-construction de la légitimité organisationnelle : comment l'entreprise (ré)concilie l'économique et le social dans les relations avec ses parties prenantes ?, *16ème conférence de l'AGRH - Paris Dauphine*.

Redslob L. (2012), *Construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans un milieu où la performance financière est en quête de légitimité : le cas des armées françaises*, thèse de l'université Paris-Dauphine.

Richardson A. (1987), Accounting as a legitimating institution, *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, n° 4, pp 341-355.

Ricoeur P. (1984), L'idéologie et l'utopie : deux expressions de l'imaginaire social, *Autres temps, les cahiers du christianisme social*, vol.2, n°2, pp 53-64.

Ricoeur P. (1986), *Lectures on Ideology and Utopia*, Columbia University Press, New York.

Robert R. (1957), The accountant in literature, *The journal of Accountancy*, vol.103, n°3, pp 64-66.

Roberts L. (2005), Changing faces : professional image construction in diverse organizational settings, *Academy of Management Review*, vol.30, n° 4, pp 685-711.

Rodet J. (2002), *Pouvoir et légitimité du formateur*, Mémoire, Maître de conférence associé, Université de Versailles.

Rojot J. (1997), Théorie des organisations. In : Joffre P., Simon Y., *Encyclopédie de gestion*, Paris, Economica, pp 3337-3370.

Rosenhead J. (1998), Complexity theory and management practice, Science as culture, retrieved December 2005, from *http://www.human-nature.com/science-as-culture/rosenhead.html.*

Rouleau L. (2003), La méthode biographique. In : Giordano Y., *Construire un projet de recherche*, Management et Société, pp 134-171.

Rousseau J.J. (1762), *Du contrat social*, Garnier-Flammarion.

Royer I., Zarlowski P. (2007), Le design de la recherche, In : Thiétart R.A. (éd.), *Méthodes de recherche en Management*, 2ème édition., Dunod, Paris, pp 139-168.

Rowley T.J., Moldoveanu M. (2003), When will stakeholder groups act ? An interest-and

identity-based model of stakeholder group mobilization, *Academy of management review*, vol.28, n°2, pp 204-219.

Ruelle D. (1989), Chaotic evolution and strange attractors, Academia Nazionale Dei Lincei, The Press Syndicate of the University of Cambridge.

Russel K.A. et al. (1999), Counting more, counting less, transformations in the management accounting profession, *Strategic Finance*, pp 39-44.

Sainsaulieu R. (1988), *L'identité au travail*, Paris, Presses de la fondation nationale des sciences politiques, 3ème édition.

Saint-Cyr Tribble D., Saintonge L. (1999), Réalité, subjectivité et crédibilité en recherche qualitative : quelques questionnements. *Recherches qualitatives*, vol.20, pp 113-125.

Sartre J.P. (1943), *L'être et le néant, essai d'ontologie phénoménologique*, Paris, Gallimard.

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

Savall H., Zardet V. (1994), *Le nouveau contrôle de gestion*, ECM, 2ème édition.

Savall-Ennajem C. (2011), *Evolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé*, Thèse, Ecole doctorale Arts et Métiers, Laboratoire d'investigation en prospective Stratégie et organisation.

Scapens R.W. (1990), *Management accounting, a review of recent developments*, Londres, Macmillan.

Sciulli D. (1989), Comment lire Parsons aujourd'hui en sociologie politique comparée, *Sociologie et sociétés*, vol.21, n°1, pp 97-116.

Scott M.B., Lyman S.M. (1968), Accounts, *American Sociological Review*, vol.33, pp 46-62.

Scott W.R. (1977), Effectiveness of organizational effectiveness studies. In : Goodman P.S., Pennings M., *New perspectives on organizational effectiveness*, San Francisco, Jossey-Bass, pp 63-95.

Scott W.R. (1991), Unpacking institutional arguments. In : DiMaggio P.J., Powell W.W., *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, University of Chicago Press, pp 164-182.

Scott W.R. (1995), *Institutions and organizations*, Thousand Oaks, CA, Sage Publications.

Scott W.R., Ruef M. (1998), A multidimensional model of organizational legitimacy : hospital survival in changing organizational environments, *Administrative science quarterly* , vol.43, pp 877-904 .

Scott W.R. (2010), Reflections : the past and future of research on institutions and institutional change, *Journal of change management*, vol.10, n° 1, pp 15-21.

Segal J.P. (1991), Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?, *Revue française de gestion*, pp 72-81.

Sewell W.H., *Gens de métier, gens de révolution*, Aubier, Paris, 1983.

Shrum W., Wuthnow R. (1988), Reputational status of organizations in technical systems, *American journal of sociology*, vol.93, pp 882-912.

Siegel G., Sorensen J.E., Richtermeyer S.B. (2003), Becoming a business partner, *Strategic Finance*, pp 1-5.

Silverman D. (1993), *Interpreting qualitative data : method for analyzing talk, text and interact*, Sage, London.

Simmel G. (1917), *Sociologie et épistémologie*, Paris, PUF, pp 144-145.

Simon F.X. (2000), Donner une image positive de la filière finance comptabilité gestion, *Revue Echanges*, n°169, pp 30-33.

Simons R. (1995), *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal ?*, Library of Congress.

Sluss D.M., Ashforth, B.E. (2007), Relational identity and identification : defining ourselves through work relationships, *The academy of management review*, vol.32, n°1, pp 9-32.

Smets P. (2005), *La légitimité au quotidien, l'idéologie dans le discours managerial*. Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de Docteur en Sciences sociales auprès de la faculté des sciences sociales de l'université libre de Bruxelles, sous la direction du professeur Alain Eraly.

Smith M.S., Briggs. (1999), From bean-counter to action hero : changing the image of the accountant, *Management accounting*, London, vol.77, n°1, pp 28-30.

Smith J., Davies C. (2009), Transforming HR in partnership with the business at QBE Insurance, *Strategic HR Review*, vol.8, n°5, pp 11-17.

Spinoza B. (1670), *Traité théologico-politique*, PUF, 1999.

Stacey N.A. (1958), The accountant in literature, *The accounting review*, vol.23, n°1, pp 102-105.

Stevenson H.H., Gumpert D.E. (1985), The heart of entrepreneurship, *Harvard Business Review*, vol.85, n°2, pp 85-94.

Stone M.M., Brush C.G. (1996), Planning in ambiguous contexts : the dilemma of meeting needs for commitment and demands for legitimacy, *Strategic Management Journal*, vol.17, n°8, pp 633-653.

Strauss A. et Corbin J. (1990), *Basics of qualitative research : grounded theory procedures and techniques*, Sage Publications, London.

Suchman M.C. (1995), Managing legitimacy : strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, vol.20, n°3, pp 571-610.

Suchman M.C. (1988), Constructing an institutional ecology : notes on the structural dynamics of organizational communities, paper presented at the *annual meeting of the American Sociological Association*, Atlanta, GA.

Sutthiwan A., Clinton D. (2008), Controllership and compliance, *Strategic finance*, *IMA*, pp 43-46.

Tanguy H. (1992), Planification stratégique : pour un usage « rético-rhétorique » des modèles, *Gérer et comprendre*, pp 19-29.

Tap P. (1998), Marquer sa différence, entretien avec Pierre Tap, In : Ruano-Borbalan J.C. (éd.), *L'identité : l'individu, le groupe, la société*, Auxerre, Sciences Humaines, pp 51-56.

Thiétart R.A. (2007), *Méthodes de recherche en Management*, Dunod.

Thomason S. (2004), Legitimacy and social capital, *Academy of Management Annual Conference*, New Orleans.

Thompson G. (1967), *Organizations in action*, New York, McGraw-Hill.

Thompson J.B. (1984), *Studies in the theory of ideology*, Cambridge, Polity Press.

Tixier P.E. (1988), Légitimité et modes de domination dans les organisations, *Sociologie du travail*, vol.4, pp 615-629.

Tremblay M., Sire B. (1999), Rémunérer les compétences plutôt que l'activité ?, *Revue française de gestion*, n°126, pp 129-139.

Tost L.P. (2011), An integrative model of legitimacy judgments, *Academy of Management Review*, n°36, pp 686-710.

Tyler T.R. (2006), Psychological perspectives on legitimacy and legitimation, Annual *Review of Psychology*, vol.57, pp 375-400.

Tyler T.R., Blader S. (2005), Can businesses effectively regulate employee conduct ? The antecedents of rule following in work settings, *Academy of Management Journal*, vol.48, n°6, pp 1143-1158.

Vaara E., Tienari J., Laurila J. (2006), Pulp and paper fiction : on the discursive legitimation of global industrial restructuring, *Organization Studies*, vol.27, pp 789-810.

Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Collection Gestion, Economica.

Van de Ven A.H. (1992), Suggestions for studying strategy process : a research note, *Strategic Management journal*, vol.13, pp 169-188.

Weber M. (1922), *Économie et société*, Éditions Plon (1971).

Wells P.K. (2010), Those persistent accounting stereotypes : why are they so resistant to change ?, *Accounting and finance association of Australia and New Zealand conference.*

Whetten D.A., Brayden G.K. (2008), Rethinking the relationship between reputation and legitimacy : A social actor conceptualization, *Corporate Reputation Review*, vol.11, n°3, pp 192-207.

Wuthnow R., Hunter J.D., Bergesen A., Kurzweil E. (1984), *Cultural analysis*, Boston, Routledge & Kegan Paul.

Yamey B.S. (1982), Accounting in the middle ages, 500 to 1500. In : Yamey B.S. (éd.), *Further essays in the history of accounting*, New York, Garland.

Yazdifar H., Tsamenyi M. (2005), Management accounting change and the changing roles of management accountants : a comparative analysis between dependent and independent organizations, *Journal of accounting and organizational change*, vol.1, n°2, pp 180-198.

Yin R.K. (1994), *Applications of case study research, design and methods, Applied social research method series*, vol.5, Leonard Bickman, Beverly Hills, sage.

Yin R.K. (2003), *Case Study Research*, design and methods, Thousand Oaks, Sage.

Zimmerman M.A., Zeitz G.J. (2002), Beyond survival : achieving new venture growth by building legitimacy, *Academy of Management Review*, vol.27, n°3, pp 414-431.

Zucker L.G. (1977), The role of institutionalization in cultural persistence, *American Sociological Review*, vol.42, pp 726–743.

Zucker L.G., Tolbert P.S. (1983), Institutional sources of change in the formal structure of organizations : the diffusion of civil service reforms 1880-1935, *Administrative Science Quarterly*, vol.23, pp 22-39.

Zucker L.G. (1991), The role of institutionalisation in cultural persistence. In : DiMaggio P.J., Powell W.W., *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, pp 83-107.

Annexes

Annexe 1: The IMA Code of Conduct for Management Accountants (2005)

Practitioners of management accounting and financial management have an obligation to the public, their profession, the organization they serve, and themselves, to maintain the highest standards of ethical conduct. In recognition of this obligation, the Institute of Management Accountants (IMA) has promulgated the following standards of ethical conduct for practitioners of management accounting and financial management. Adherence to these standards internationally is integral to achieving the objective of management accounting.

Competence

Practitioners of management accounting and financial management have a responsibility to :

• Maintain an appropriate level of professional competence by ongoing development of their knowledge and skills.

• Perform their professional duties in accordance with relevant laws, regulations, and technical standards.

• Prepare complete and clear reports and recommendations after appropriate analysis of relevant and reliable information

Confidentiality

Practitioners of management accounting and financial management have a responsibility to :

• Refrain from disclosing confidential information acquired in the course of their work except when authorized, unless legally obligated to do so.

• Inform subordinates as appropriate regarding the confidentiality of information acquired in the course of their work and monitor their activities to assure the maintenance of that confidentiality.

• Refrain from using or appearing to use confidential information acquired in the course of their work for unethical or illegal advantage either personally or through third parties.

Integrity

Practitioners of management accounting and financial management have a responsibility to :

• Avoid actual or apparent conflicts of interest and advise all appropriate parties of any potential conflict.
• Refrain from engaging in any activity that would prejudice their ability to carry out their duties ethically.
• Refuse any gift, favor, or hospitality that would influence or would appear to influence their actions.
• Refrain from either activity or passively subverting the attainment of the organization's legitimate and ethical objectives.
• Recognize and communicate professional limitations or other constraints that would preclude responsible judgment or successful performance of an activity.
• Communicate unfavorable as well as favorable information and professional judgment or opinion.
• Refrain from engaging [in] or supporting any activity that would discredit the profession.

Objectivity

Practitioners of management accounting and financial management have a responsibility to :
• Communicate information fairly and objectively.
• Disclose fully all relevant information that could reasonably be expected to influence an intended user's understanding of the reports, comments, and recommendations presented.

Resolution of Ethical Conflicts

In applying the standards of ethical conduct, practitioners of management accounting and financial management may encounter problems in identifying unethical behavior or in resolving an ethical conflict. When faced with significant ethical issues practitioners of management accounting and financial management should follow the established policies of the organization bearing on the resolution of such conflict. If these policies do not resolve the ethical conflict, such practitioner should consider the following course of action.
• Discuss such problems with the immediate superior except when it appears that superior is involved, in which case the problem should be presented to the next higher managerial level. If a satisfactory resolution cannot be achieved when the problem is initially presented, submit the issue to the next higher managerial level.
• If the immediate superior is the chief executive officer or equivalent, the acceptable reviewing authority may be a group such as the audit committee, executive committee, board of directors, board of trustees, or owners. Contact with a level above the immediate superior

should be initiated only with the superior's knowledge, assuming the superior is not involved. Except where legally prescribed, communication of such problems to authorities or individuals not employed or engaged by the organization is not considered appropriate.

• Clarify relevant ethical issues by confidential discussion with an objective adviser to obtain a better understanding of possible course of action.

• Consult your own attorney as to legal obligations and rights concerning the ethical conflict.

If the ethical conflict still exists after exhausting all levels of internal review, there may be no other recourse on significant matters than to resign from the organization and to submit an informative memorandum to an appropriate representative of the organization. After resignation, depending on the nature of the ethical conflict, it may also be appropriate to notify other parties.

Annexe 2 : Détail des récits de pratiques de l'étude exploratoire

Organisation	Pseudonyme de l'interviewé	Fonction occupée	Durée du récit
Bus Plus	Louis	Responsable contrôle de gestion	32 min
Bus Plus	Luce	Comptable	34 min
Bus Plus	Victor	Directeur financier	38 min
Bus Plus	Emma	Contrôleur de gestion	38 min
Déchets co	Antoine	Contrôleur de gestion junior	40 min
Déchets co	Ronan	Contrôleur de gestion	34 min
Déchets co	Nelson	Responsable du contrôle de gestion	35 min
Déchets co	Patrick	Directeur financier	31 min
Banque Global	Nelly	Responsable Contrôle de gestion	25 min
Banque Global	Thomas	Contrôleur de gestion	29 min
Banque Global	Léonard	Directeur de groupe régional	35 min
Infogere	Niels	Responsable reporting	30 min
Autopro	Thierry	Responsable direction des systèmes d'information de gestion	53 min
Lactea	Alexis	Responsable du contrôle de gestion	22 min
Lactea	Daphné	Contrôleur de gestion junior	34 min
Enerjet	Nathan	Contrôleur de gestion	44 min
Eda construction	Manon, premier entretien	Contrôleur de gestion	45 min
Eda construction	Manon, deuxième entretien	Contrôleur de gestion	46 min
Eda construction	Manon, troisième entretien	Contrôleur de gestion	48 min

Annexe 3 : Population du cas Cel plus, phase intensive

Pseudonyme de l'interviewé	Fonction occupée	Durée du récit	Date
Damien	Responsable contrôle de gestion et contrôleur de gestion division	1h06	23 septembre 2011
Frédérique	Contrôleuse gestion site Ouest	1h08	6 septembre 2011
Isabelle	Contrôleuse de gestion site Est n°2	50 min	07 février 2012
Stéphanie	Contrôleuse de gestion division	1h20	07 février 2012
Luc	Contrôleur de gestion central	45 min	20 septembre 2011
Jacques	Directeur financier	55 min	13 octobre 2011
Quentin	Responsable comptabilité groupe	54 min	20 septembre 2011
Wenda	Directrice financière zone Asie- Entretien en anglais	50 min (par téléphone - Asie)	20 octobre 2011
René	Responsable opérations groupe	1h	20 septembre 2011
Rémi	Directeur de division	45 min	20 septembre 2011
Louis	Directeur des opérations pour une division	1h	23 septembre 2011
Gérard	Responsable de production du site Ouest	1h	23 septembre 2011
Guillaume	Directeur du site Ouest	50 min	6 septembre 2011
Francis	Responsable des systèmes d'information du groupe	58 min	07 février 2012
Brigitte	Contract manager pour une division	48 min	13 octobre 2011
Priscilla	Responsable qualité du site Ouest	52 min	6 septembre 2011
William	Directeur financier zone USA- Entretien en anglais	37 min (par téléphone- USA)- Interrompu par l'interlocuteur qui ne souhaitait pas poursuivre	24 octobre 2011

Annexe 4 : Population du cas Serviceo, phase intensive

Pseudonyme de l'interviewé	Fonction occupée	Durée du récit	Date
Michel	Directeur financier	1h03	21 juin 2012
Laurent	Business partner	2h09	14 octobre 2011
Amanda	Responsable du département pilotage	50 min	1 juin 2012
Yvan	Responsable département BFR	55 min	23 mai 2012
Marie	Directrice gestion - finance région	1h04	31 mai 2012
Bernard	Directeur gestion-finance région	1h20	8 juin 2012
Adrien	Expert au pilotage expertise projet	1h50	1 juin 2012
Edouard	Directeur délégué relation clientèle particuliers	1h	23 mai 2012
Jean	Chargé du pilotage pour le marché collectivités territoriales	40 min	1 juin 012
Fabrice	Directeur marketing marché entreprises	47 min	23 mai 2012
Marc	Directeur grandes entreprises région	40 min	29 mai 2012
Vincent	Directeur de région	47 min	8 juin 2012

Annexe 5 : Population du cas Oren, phase intensive

Pseudonyme de l'interviewé	Fonction occupée	Durée du récit	Date
Daniel	Directeur du contrôle de gestion et des comptabilités groupe	1h05	7 juin 2011
Anita	Directrice financière d'1 « business group » - entretien en anglais	58 min	4 novembre 2011
Eric	Directeur financière d'1 « business group »	46 min	4 novembre 2011
Brigitte	Directrice financière de la direction support ingénierie	1h	4 novembre 2011
Arnaud	Directeur financier d'1 « business group »	51 min	8 novembre 2011
Bruno	Directeur financier d'1 « busines group »	51 min	8 novembre 2011
Myriam	Contrôleuse de gestion d'1 « business unit »	45 min	14 mars 2012
Yves	Directeur d'une unité	44 min	14 mars 2012
Evelyne	Chef du département finances site sud « business group gestion aval »	50 min	26 janvier 2012
Carole	Contrôleuse de gestion direction exploitation site sud « business group gestion aval »	34 min	26 janvier 2012
Pascal	Responsable d'affaires site sud « business group gestion aval »	46 min	26 janvier 2012

Annexe 6 : Détail des récits de pratiques de la phase de validation

Pseudonyme de l'interviewé	**Cas**	**Durée du récit**	**Date**
Amanda	Serviceo	45 min	8 avril 2013
Laurent	Serviceo	50 min	8 avril 2013
Michel	Serviceo	1h05	8 avril 2013
Adrien	Serviceo	1h40	8 avril 2013
Bernard	Serviceo	56 min	19 avril 2013
Marie	Serviceo	41 min	6 mai 2013
Yvan	Serviceo	31 min	18 avril 2013
Damien	Cel plus	1h	02 mai 2013
Frédérique	Cel plus	35 min	02 mai 2013
Stéphanie	Cel plus	40 min	24 juin 2013
Isabelle	Cel plus	31 min	14 juin 2013

Annexe 7 : Détail des thèmes obtenus dans Nvivo 10 suite aux études de cas approfondis (codage ouvert)

Activités contrôleur de gestion	Types de contrôleurs				
Délégitimation					
Entraves légitimation contrôleur	Concurrents internes	le métier veut faire ses chiffrages			
	Facilités à collecter des données dans systèmes d'information				
	facilités à collecter des données dans systèmes d'information				
	manipulation brutale des chiffres sans informer forcément opérationnels rapidité à délivrer des analyses				
	pas de demande, pas challengé (pas de culture gestion)				
	temps d'appropriation connaissances métiers				
	Tiraillement entre 2 hiérarchies (financiers versus opérationnels)				
Natures de légitimité	Légitimité cognitive				
	légitimité fonctionnelle				
	Légitimité normative				
Relations avec les interlocuteurs	Conflits				
	Identification - admiration				
Représentation du contrôleur individu par ses interlocuteurs	capital légitimité acquis dans l'entreprise				
	confiance				
	crédibilité				
	perte de temps				
	profitable à l'entreprise				
	stéréotype du contrôleur				
	utilité pour ses interlocuteurs				
Sources de légitimité	Autres fonctions support Direction générale	exigence et proximité de la Direction			
		gestion carrière contrôleurs			
		grosse structure avec w comme dans cabinets d'état			
		Positionnement contrôleur	autorité-pouvoir		
		ressources allouées contrôleurs (effectifs...)			
		soutien			
		valeur ajoutée accordée aux contrôleurs			
	Fonction contrôle de gestion	Animation filière et liens avec comptabilité			
		Capacité d'organisation de la fonction			
		collègues	complémentarité binome de controleurs-coalition de controleurs		
			réseaux de contrôleurs ou ex contrôleurs- experts du métier pour avoir des idées		
		déperdition d'information entre local et siège			
		Directeur financier- implication dans contrôle de gestion			
		entente avec supérieur resp cont gestion direct			
		exigence de reporting			
		expertise			
		gestion ressources vives	turnover		
		objectifs	choix du type d'analyse (financier ou business)		
		outils de gestion développés par la fonction-ad hoc ou capacité à influer sur achat outils de gestion	outils non cohérents entre siège et local en controle de gestion-pas connection		
		pérennité de la fonction vision LT			
		positionnement contrôleur pouvoir dans arbitrage chiffres et animation des opérationnels	pouvoir d'influence		
		pouvoir de la fonction de décision sur sa structuration			
		Rapports entre contrôleurs centralisés et décentralisés			
	individu	ancienneté sur poste			
		capacité à obtenir des informations officieuses- réseau			
		capacités de dialogue -relationnel			
		capacités intellectuelles au dessus de la moyenne			
		domaines de compétence approfondis sur son poste-expertise			
		Expérience antérieure contrôleur	Compétences acquises	cabinet d'audit-synthèse d'information	
				Connaissances ouverture de marché énergie	
				connaissances activité branche commerce	
				connaissances commerciales	
				connaissances financières	
				connaissances métiers	
				contrôle de gestion opérationnel	
				ERP, système d'info de controle de gestion	
				opérations de financement	
				Trading	
		formation			
		Personnalité	culture et objectifs personnels et professionnels	envie d'exercer du pouvoir	
			sens politique car multi-interlocuteurs et parfois de haut niveau		
	Managers opérationnels	entente avec manager	confiance du manager dans contrôleur		
			recruté par le manager		
		Expert métier dans l'opérationnel			
		implication dans gestion- responsabilisation financière			
		intégration du contrôleur dans les comités de direction régionaux	mise en tension- challenge contrôleur		
			prescripteur		
		proximité des bureaux des managers opérationnels			
		relais opérationnels en région responsable du contrôle de gestion-directeurs délégués			
		prescripteur-force de proposition dans les analyses			
		degré de connaissance en gestion			
		Position personnelle Manager- ancrage dans l'organisation			

spécificités organisationnelles	culture autonomie commerciaux régions	
	culture de la grande entreprise	acceptation de l objectivation de la performance
		complexité de l'organisation- individus perdus
		financiarisation poussée par la remontée actionnariat
		pas de dialogue entre economistes et gestion
		possibilité de parcours multi-métiers dans les grand groupes
		Séparation métiers finances
	filière reine de la carrière chez EDF= management	
	importance de la réorganisation de 2012 chez edf	
	marchés comme marché entreprises où ouverture du marché donne plus de pression	
	problématiques iles electricité	
	proximité des équipes en région	
	réorganisation du pouvoir du centre vers région	
	technicité analyse marges commerciales	
	acroissement du périmètre de la sté Radiall	
	pas de culture gestionnaire	
	performance économique de l'entité où travaille le contrôleur	
	actionnariat	
	personnalité directeur général	
Stratégies de légitimation	animateur	
	communication positive-valorisation des opérationnels	
	Compréhensions évènements vu par le terrain	
	construction d'une relation gagnant-gagnat- dialogue	
	Construire vision commune finance-métiers	
	contractualisation des missions si projet, transversales...	
	délégation tâches	
	empathie et ouverture d'esprit vis à vis des opérationnels	
	expertise technique peu accessible	
	force de propositin sur des modèles d'analyse, des prédictions	
	maîtrise des processus opérationnels	
	manager des équipes au sens large dont opérationnels	
	manager des équipes financières	
	manipulation- persuasion intimiste- influence	
	mettre à disposition des outils d'analyse	
	orientateur bonne direction-catalyseur-garde fou	
	partage et redistribution de l'information-lien	
	pédagogie- raconte une histoire	
	prédiction-visionnaire	
	produire une analyse business par client...direxterement exploitable par les opérationnels	
	produire une information fiable en faisant lien avec cpta	produire le chiffre pertinent, pas du volume
		véracité du chiffre
	proposition d'analyse et de pistes d'action sans heurter l'opérationnel- vision transversale	
	responsabilisation des opérationnels	
	rôle de conseil et de service	client numéro 1 manager opérationnel
	situe le risque, explique le chiffre	
	traducteur fi-phy	
	transparence, parler vrai, challenger, proposition d'analyse même si heurte le manager opérationnel	
	validation des chiffres- des hypothèses prises- support aux opérationnels	
	vendre son apport en termes d'analyse auprès des opérationnels	
Vision métier Contrôleur	par le contrôleur lui-même	
	par l'interlocuteur partie prenante	

Annexe 8 : Fiche résumé des récits de la première vague

Type de contact : Michel **Site : Siège Serviceo**

Visite : 21/06/2011

1. Thèmes ou questions importantes qui m'ont frappée dans ce contact

- Il évoque un séminaire de controlling où le directeur financier d'une autre société a précisé que le business partner était un mythe et qu'il lui fallait les moyens de contrôler.
- Le pilotage de la performance doit aller chercher l'information sur le terrain, ce que faisaient avant les contrôleurs ou expert métiers. Il y a eu de la lutte en interne.
- Le plus de la nouvelle organisation c'est l'accès direct aux régions et à la lecture de la performance.
- Il précise sa vision du métier de contrôleur et l'image auprès des métiers
- Il me donne le contexte de la réorganisation de la division commerciale, qui a décidé de quoi. La direction financière a du pouvoir et un soutien de la direction division commerciale.
- Il fait un premier debriefing du contact avec les régions, de la prise de pouvoir des régions.
- La mise en route des business partners, le travail des contrôleurs
- Les objectifs des contrôleurs (business partners et pilotage)
- Les exigences du controlling groupe
- Le problème du pouvoir des régions qui refuse d'obtempérer aux exigences de la direction financière.

2. Résumez les infos obtenues ou non sur chacune des questions semi-directives (oui, si répondu)

Questions prévues : J'avais préparé un debriefing

- Objectifs annuels contrôleurs
- Parcours contrôleurs
- Marge manœuvre directeurs financiers chez Serviceo
- Pourquoi cette réorganisation
- Pourquoi on ne suit pas par offres, par clients ?
- Pourquoi maintien du pilotage dans la direction « Collectivités territoriales et solidarité » (historique, n'a pas pu s'attaquer à tous les fronts). Michel a aussi mentionné le contrôleur de gestion maintenu à la DSI (direction systèmes d'informations).

- Soutien direction « Controlling » ?

Diagnostic :

- Concurrents internes nombreux (cannibalisme interne)
- Choix des business partners
- Acceptation difficile du contrat financier et du renforcement financier (contre culture)
- Peu de mouvement siège/région, juste mouvements de personnes du métier vers finances

3. Autres éléments frappants

N'a pas voulu être enregistré sur la fin de l'entretien

Il est méfiant des instances directionnelles de Serviceo

Il ne croit pas au business partner

Il n'a jamais été contrôleur de gestion, son étiquette « opérations de financement » peut être un facteur de délégitimation.

Pour lui, la réorganisation n'a rien de décoiffant.

Il ne connaît pas trop les activités des contrôleurs sous Amanda, ni comment la direction financière est vue en région, trop loin.

Il a dit que c'était un métier de chien (les horaires, la pression, la rigidité du reporting, plus valorisant d'être sur des projets !!)

Ne m'a pas répondu sur recrutements externes.

N'a pas envie du compromis, veut le pouvoir d'arbitrer. Pas dans la culture de la division commerciale.

Le soutien de la direction générale ou du « controlling » groupe peut s'avérer délégitimant (espion).

4. Quelles nouvelles questions poser ?

-Vous avez parlé d'un séminaire « controlling » où le business partner avait été évoqué.

Vous pensiez que ça n'avait pas été fait sans arrière pensée par la direction du groupe.

Y a-t-il eu des suites de la part du « controlling » ?

-Combien de contrôleurs ont vraiment bougé du métier vers la Finance ?

- Le pilotage de la performance tient-il son rôle d'aller sur le terrain faire une lecture du financier dans la nouvelle organisation ?

- Est-ce que les contrôleurs interrogent plus les régions en direct via les contrôleurs régionaux ?
- Vous mentionniez les revues de performance avec les régions qui permettent aux contrôleurs qui venaient des divisions de garder de l'information pratique, toujours le cas après plus d'un an de vie ?
-Recrute-t-on en externe des contrôleurs? Amanda a répondu à la question
-Comment les business partners avaient-ils été choisis ?
- Comment se passe l'animation avec les régions, situations de blocage ?

Annexe 9 : Grille d'entretien pour les cas approfondis

1. Présentation de l'entreprise :

2. Formation / Parcours :
a. Quelle est votre formation / parcours ?

b. Quelle était votre conception initiale du métier de contrôleur de gestion

3. Activités du contrôleur ;
a. Quelles sont vos activités ? Décrivez un mois d'activité type ou une journée type.

b. Racontez votre prise de poste. Qui vous a recruté ?

c. Quels rôles dominent selon vous ? Votre rôle est-il clair pour vous ?

4. Raisons de l'existence du contrôleur de gestion :
a. Quelle est la mission du contrôleur de gestion ?

5. Rattachements du contrôleur de gestion :
a. Quel est votre rattachement hiérarchique ?
b. Est-ce que cela peut gêner vos relations avec les opérationnels ou la DG ?
Quelles sont les répercussions sur l'image du contrôleur de gestion ?

6. Vos liens avec les autres acteurs de l'organisation :
a. Quels sont vos interlocuteurs principaux?
b. Quel est selon vous l'image du contrôleur de gestion dans l'entreprise ? Votre rôle est-il clair pour les autres ?
c. A quelles réunions participez-vous ? A quel niveau ?

d. Pensez-vous que vous êtes utile ? Quelle est votre image ? Sur quoi fondez-vous votre jugement ?
e. Où est géographiquement situé votre bureau ?

7. Influence du contrôleur :
a. Pensez-vous que vous influencez la décision.
b. Etes-vous gêné par le manque de pouvoir ou le manque de reconnaissance de l'autorité du contrôleur de gestion ?

8. Stratégies du contrôleur :

a. Quand vous arrivez sur un poste, comment faites vous votre place ?

9. Sources, obstacles

a. Quand vous avez des problèmes, vous vous adressez à qui ? Avez-vous des hauts et des bas dans votre quotidien ? Êtes-vous parfois mal à l'aise ? Avez-vous eu des moments de solitude ?

11. Contrôleur de gestion et carrière :
a. Quel est votre objectif de carrière ? Dans 5, 10, 20 ans ?
b. Opérationnel ou financier ?
c. Comment vous voyez-vous évoluer en termes de responsabilités ?

Annexe 10 : Grille d'analyse des observations passives

Date réunion : 06 septembre 2011

Début :9h

Fin :12h05

Objet : Groupe pilotage site (revue chiffres, informations partagées). Sorte de comité de direction. Faire bilan des 6 mois écoulés auprès managers du site.

Fréquence semi-annuelle

Pas de compte rendu

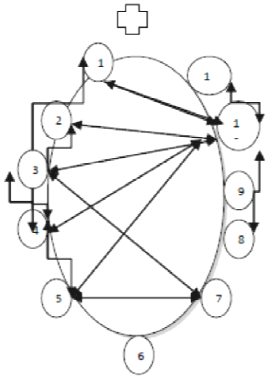
Déroulement :

3 points abordés : qualité client, résultats, indicateurs projet.

Chaque point est présenté par responsable concerné

Grille observation de réunion	Observations

Accueil **Présentation, qui présente**	Directeur site initie objectifs et timing. Il présente les interlocuteurs Je me présente, je fais une thèse sur le contrôle de gestion
Déclaration objectifs de la réunion **Ordre jour** (structuré)	Sommaire, pas de véritable ordre du jour annoncé, déjà concerté par mail
Leadership **Qui manage** (participatif, arbitraire, autoritaire)	Management courtois, humour, participatif mais parfois un peu plus directif et ferme Approfondissement et arbitrages initiés par directeur de site.
Questions délibératives **Exploratoires**	Les participants réagissent au fur et à mesure et cela initie le dialogue. Une seule question délibérative posée par contrôleuse (travail concerté avec directeur de site) sur les sorties diverses. « nous proposons cette procédure, vous me dites oui ou non ».
Ponctualité	Oui, mais dépassement temps (30 min pour chaque point). Dans faits, première partie : 40 minutes Deuxième partie : 1 heure

	Troisième partie : 45 minutes (dépassement total 1h 05) plus message du management 20 minutes.
Points faibles de la réunion	Les chiffres n'ont pas été relus et préparés, expliqués à l'avance avec les intéressés. Elisabeth devrait avoir réunion préparatoire amont, les chiffres portent sur juin. Peut préparer en juillet ou août. 
La réunion a-t-elle répondu aux objectifs de départ	Réunion d'information Place au débat Peu de décisions Donc pas de pilotage réel

Relations (position interlocuteurs, échanges)	Personnes absentes débat : RH et apprentie supply chain discret, acquiesce Responsable bureau étude cordons plutôt fatigué et peu captivé Responsable engineering réactif et se sent visé par chiffres annoncés Contrôleuse discrète, initie le dialogue, se fait couper la parole Marketing professionnelle, pas préparée à la réunion Responsable production très attentif et courtois, un peu indépendant Responsable qualité discute en aparté, pas assez dans rôle d'alerte avec directeur (bon tandem avec contrôleuse) Directeur site, bon support à contrôleuse, essaie de faire progresser en douceur Echanges entre directeur et tous Echanges du Contrôleur avec Directeur-production-engineering-qualité
Conclusion et fin de réunion	Précipité, pas de conclusion, on aborde un sujet urgent sur qualifications, pas prévu à l'ordre du jour

Annexe 11 : Exemple de récit de pratiques réalisé avec Fabrice, Serviceo, 23 mai 2012

JD : Quel est votre parcours ?

F : Donc, Fabrice, j'ai 39 ans, je travaille chez Serviceo depuis l'an 2000 et depuis maintenant presque 4 ans je suis donc directeur marketing sur les marchés Entreprises professionnels, collectivités territoriales. Précédemment j'étais responsable du marché résidentiel au sein de la direction marketing mass market. Avant de rentrer au sein de l'entreprise, j'étais consultant et j'ai une formation d'ingénieur, voilà rapidement mon parcours.

JD : Quels sont vos liens avec les contrôleurs de gestion ?

Alors déjà la direction marketing travaille sur deux marchés : le marché des entreprises et le marché des collectivités. Pour chacun de ces marchés, il y a une équipe de direction et au sein de cette équipe de direction, le contrôle de gestion est représenté par ce que l'on appelle un Business Partner. Il y a une personne qui est plus particulièrement dédiée à cette fonction gestion finance et qui est donc notre porte d'entrée vers les équipes du contrôle de gestion ou la gestion de finance de commerce. Donc tout naturellement, c'est plus particulièrement avec eux que l'on travaille, et les types de travaux que l'on réalise avec eux vont naturellement être directement en lien avec les travaux que l'on produit au sein du marketing. Le marketing généralement, il s'articule autour de deux choses, la première c'est construire des offres, les faire vivre et éventuellement les retirer du marché, et puis la deuxième c'est de développer les outils relationnels, les dispositifs relationnels, des canaux, des partenariats, des sites internet, ce genre de chose qui nous permettent de gérer la relation avec nos clients. On a à la fois la relation avec les clients, sur laquelle on travaille, et en même temps ce que l'on véhicule au travers cette relation, c'est à dire des offres. Alors en quoi intervient le contrôle de gestion sur ces deux aspects, que ça soit la relation client ou les offres ? C'est d'abord dans le fait de nous accompagner sur la validation des « business plans », donc naturellement ce que l'on fait, c'est que quand on développe une offre, l'optique dans laquelle on travaille, c'est dans une optique d'avoir des offres qui créent de la valeur sur notre portefeuille clients, c'est la même chose pour les dispositifs relationnels, l'objectif c'est plus de productivité, ou une plus grande efficacité ou une meilleure proximité enfin des choses qui ont de la valeur pour les clients qui

vont se traduire par de la satisfaction, qui vont se traduire par une intention de fidélité et donc le contrôle de gestion nous accompagne sur un des registre qui est assez spécifique qui est celui de l'élaboration des « business plans ». Alors pas tant sur le fait de construire pour notre compte le business plan mais il va être plutôt en appui sur le fait de s'assurer que le business plan a été correctement construit, c'est-à-dire qu'on a utilisé les bons référentiels de données, que l'élaboration du business plan est correctement pensée, que les hypothèses sont de qualité et que par conséquent, effectivement, l'offre mérite d'être mise sur le marché ou que le dispositif relationnel a du sens.

JD : Donc vous lui transmettez le fichier Excel ?

F : Oui ça peut se passer comme ça, il participe aussi à la décision de mise sur le marché de l'offre, donc il est parti prenante effectivement des instances de décisions ou on décide effectivement de mettre sur le marché les offres. Donc ça, c'est un premier registre. Le second registre, c'est qu'en réalité, construire des offres ou des dispositifs relationnels, ça se structure, ça s'organise, la direction marketing c'est une centaine de personnes et donc pour organiser ce travail-là, on s'inscrit évidemment dans un cycle que l'on appelle ici le cycle de management, qui est un cycle ou l'on va planifier finalement les actions que l'on va délivrer sur les 3 ans qui viennent. Cela s'appuie sur ce qu'on appelle un cadrage de marché, ce cadrage de marché on pourrait l'appeler aussi un plan marketing. Ce plan marketing il va donc préciser quels sont, pour chacun des segments de clients, la nature des offres, les dispositifs relationnels, le niveau d'intensité relationnel et les objectifs commerciaux que l'on va se fixer. Et la mise en musique, la mise en équation derrière finalement cette ambition commerciale, qui doit être au regard des ressources dont on dispose, est faite sous le pilotage, sous l'animation en tout cas, du contrôle de gestion qui est là par conséquent en animation pour s'assurer effectivement l'équilibre entre l'ambition commerciale que l'on souhaite et les ressources dont on dispose.

JD : Quand vous dites sous l'animation, c'est quel type de contrôleur, c'est par quel moyen, quel biais ?

F : En réalité, disons qu'on développe un certain nombre de documents qui précisent les offres à apporter, sur quels segments, avec quels objectifs commerciaux, et par ailleurs, il y a des travaux qui sont faits par une autre direction, sur quelles sont les ressources dont on dispose, quel est leur niveau de productivité, c'est à dire par rapport à chacune des ressources,

quel est le nombre d'offres qui peuvent répondre. Le contrôle de gestion fait l'intégration des deux, c'est à dire s'assure que les ressources et l'ambition commerciale correspondent bien, sont bien homogènes, bien sûr, on travaille de concert tous les trois au travers de réunions de travail et on participe ensuite à des séances de validation des différents travaux (là c'est le « Business Partner » toujours ?). Toujours le Business Partner absolument. Donc ça, la règle courante c'est ça, c'est à dire quand on développe des offres, quand on développe des nouveaux dispositifs relationnels, le « Business Partner » est là, en appui, pour valider la création de valeur associée à l'offre, le fait de planifier en amont ce que l'on veut développer, le « Business Partner » est là pour intégrer cela en fonction des ressources dont on dispose également. Ensuite, on peut faire appel, de façon plus précise, au contrôle de gestion sur des produits spécifiques, par exemple quand on a besoin d'une expertise fiscale. On travaille avec des fiscalistes typiquement lorsqu'il y a des évolutions tarifaires, et donc on travaille avec eux là-dessus. On va travailler aussi avec la filière gestion finance, lorsque on a des grands projets, des projets qui vont nous permettre de, soit de faire des acquisitions, soit de faire évoluer l'organisation de nos directions, enfin des grandes directions de marchés. La filière gestion finance va être en appui ou en challenge pour valider le niveau d'investissement dont on a besoin pour conduire le changement. Si on a, par exemple, des modifications à faire dans notre système d'information substantielles et bien typiquement on a des investissements, dans nos systèmes d'informations, avec un comité d'investissement. Par exemple, il y en a un demain soir et donc on y présente les dossiers d'investissements lourds au delà d'un certain seuil. Là, en l'occurrence le dossier que je porte, c'est un dossier de 5 millions d'euros, c'est pas colossal mais c'est significatif, donc c'est au-delà des seuils de délégations dont je bénéficie et dont bénéficie aussi mon directeur, mes 2 directeurs puisque j'ai un directeur entreprises et un directeur collectivité. Je crois que leurs seuils de délégation est à de 2 millions. Voilà, donc ils sont en appui et puis ils sont aussi en challenge naturellement de ce que l'on fait. Donc ça, c'est pour ce qui est des grands projets et puis, dans le cadre du fonctionnement normal, aussi régulièrement, il y a des revues de performances sur les marchés et ces revues de performances font l'objet donc d'une analyse de performances par rapport aux objectifs qu'on s'est fixés et de vérifier effectivement que : soit la performance attendue est réalisée, soit si la performance qui était attendue n'est pas réalisée, et si on est en deçà de notre trajectoire, quelles sont les actions qui ont été entreprises pour pouvoir se remettre sur la trajectoire, donc nous challenger sur ces points-là.

JD : donc ces revues de performances, c'est sur quelle fréquence ?

F : Je ne sais plus parce qu'on on a changé là récemment. On était avant sur une revue trimestrielle, je ne sais pas si on est passé sur du semestrielle je ne sais plus trop…C'est plutôt un fonctionnement de marché. Moi mon registre c'est plutôt la performance commerciale, c'est-à-dire : est ce qu'en terme de contractualisation sur les clients qui sont en offre de marché sur laquelle on est en concurrence est ce qu'on est sur la trajectoire ? Est-ce qu'on est en prise de part de marché à hauteur de ce que l'on veut avec le niveau de rentabilité qu'on attend ? Est-ce que sur les services, on est sur la trajectoire devant les services qu'on attend ? C'est la revue sur vraiment des objets « business » et donc là où le marketing intervient, c'est, est-ce que les dispositifs relationnels des programmes relationnels, des campagnes de communication, des campagnes de promotions, est ce qu'elles ont permis d'obtenir les résultats attendus, est ce que les offres qu'on a mises sur le marché sont performantes, est-ce qu'elles délivrent le business plan qui est attendu ou pas, ou au contraire, est-ce qu'elles sont mal calées par rapport aux attentes des clients, c'est ça le sujet qui est débattu lors de ces revues de performances.

JD : Est- ce qu'avant ces réunions, vous préparez avec le « Business Partner » ?

F : Oui on prépare avec le « business partner » en comité direction. En réalité, on les écrit ensemble les dossiers. Donc on lui fait une première proposition, puis ensuite on voit autour pour affiner la façon dont on écrit les messages, à la fois en revue de performance, mais c'est aussi là où on validera la mise sur le marché des offres, c'est aussi là où finalement, on revoit les dossiers d'engagements avant qu'ils ne passent dans les comités d'engagement de la division commerciale etc., donc tout les sujets un peu structurants, effectivement, sont vus en comité de direction, d'où le rôle central effectivement du « business partner » qui est le représentant de la fonction finance.

JD : et la fréquence de ce comité ?

F : Il y en a deux. Il y a le comité entreprises et professionnels et puis le comité de marché collectivités territoriales, c'est hebdomadaire et cela dure trois heures. Le directeur, son directeur marketing, moi-même, le directeur des opérations, éventuellement le représentant DRH, le représentant de la direction des services informatiques, et puis ensuite le directeur, le

chef de cabinet, on va dire du directeur de marché, et le « Business Partner » bien sûr sont présents.

JD : Et avant cette nouvelle organisation où il y avait un correspondant finance, comment vous procédiez, vous étiez antérieur à la fonction ?

F : C'était strictement pareil sauf que le correspondant gestion finance avait une équipe.

JD : Le correspondant gestion finance, c'était qui en fait ? Un contrôleur de gestion d'un marché ?

F : Oui absolument, sauf qu'il avait une équipe en propre et donc il était plus autonome qu'il ne l'est aujourd'hui, c'est à dire qu'aujourd'hui le « business partner » reporte, il n'a pas d'équipe en propre, donc il s'appuie sur les ressources mutualisées pour le compte de l'ensemble des marchés et donc il fait le go between entre le marché et les équipes gestion finance. Ça ne change pas grand-chose par rapport à avant la réorganisation, mis à part que c'est pas la même personne sur entreprises et professionnels mais c'est la même personne sur les collectivités, en revanche donc ça n'a vraiment rien changé côté collectivités. Là j'ai décrit un fonctionnement mais il y a ce qui marche et ce qui ne marche pas car j'ai décrit un fonctionnement totalement idyllique !

JD : Justement, comment vous percevez la fonction du contrôle de gestion ?

F : Pour avoir beaucoup travaillé avec le contrôle de gestion d'un groupe qui s'appelait Péchiney, on était avec le contrôle de gestion de Péchiney sur un fonctionnement qui était vraiment centré sur la création de valeur, c'est à dire que tout ce qui était challengé était en fonction de la création de valeurs. Le contrôle de gestion, chez nous, va challenger à un niveau de maille bien inférieur que celui-là c'est à dire il va challenger la trajectoire des effectifs par exemple. Chez Péchiney, le sujet des effectifs n'était pas un sujet, le sujet, c'était est-ce qu'à la fin de l'année, l'EBITDA est obtenu ? Est-ce que la rentabilité est obtenue ? De façon plus macro, et du coup, de façon plus responsabilisante aussi pour les unités, là on est sur un niveau de contrôle qui descend à des mailles aussi bien au niveau offre, au niveau segment de marché, au niveau également indicateur. Je parlais de la trajectoire des effectifs, qui est assez caricaturale, mais c'est vrai pour pas mal de sujets ! On va descendre à un niveau de détail qui est très très supérieur à celui que j'ai pu observer dans d'autres fonctions ou du

coup la fonction contrôle de gestion était beaucoup plus light. Là du coup, ça veut dire que la fonction contrôle de gestion est beaucoup plus importante, les ressources consacrées sont plus importantes.

JD : Ca vous l'expliquez comment, c'est une question de pouvoir de la fonction finance ?

F : Je pense que c'est une question de culture de l'entreprise et de volonté de déléguer ou de responsabiliser aussi les équipes et de confiance du coup qui est accordée aussi au management ; in fine ça revient à ça et du reste enfin, ça se traduisait par quoi ? Ça se traduisait par des investissements, par exemple lorsque je parlais des grands projets, les grands projets chez nous vont être scrutés de façon extrêmement fine, ligne à ligne sur la façon de générer les bénéfices qui sont attendus. Dans d'autres entreprises, c'est fait de façon un peu différente, c'est à dire l'attention qui est portée n'est pas sur le fait de savoir si le dossier est à priori bien fait, il est surtout de s'assurer, qu'à postériori, les bénéfices attendus seront délivrés. Ici le contrôle de gestion se focalise plutôt sur les dossiers en amont et ne travaille pas à l'aval sur le fait de savoir si ce qui a été présenté est délivré ou non !

JD : Donc en fait, une fois que l'offre est partie que ce soit bien ou mal validé, tant pis ?

F : Oui, tant pis. Le contrôle de gestion ici passe beaucoup de temps à challenger les dossiers en amont et ne consacre pas de temps, une fois que les dossiers ont été validés, à savoir si les bénéfices attendus seront délivrés ou non, donc ça, c'est un deuxième point, une deuxième différence que je note qui est très importante et qui est une source de progrès nécessairement sur les fonctions ici et la troisième chose qui est importante pour moi, c'est que le contrôle de gestion, s'il veut être efficace, il faut qu'effectivement il soit dans une posture d'apport de solutions. Donc si l'on veut, il y a deux façons de concevoir le contrôle de gestion : il y a le contrôle de gestion qui est : vous avez prévu ça et vous n'êtes pas au résultat expliquez-vous. Voilà c'est purement, voilà c'est un tableau, vous aviez prévu d'être à tel niveau d'effectifs par exemple, à 100 et vous êtes à 101, comment se fait-il que vous êtes à 101 ? Ça, c'est un mode de fonctionnement. L'autre mode de fonctionnement, c'est plutôt de comprendre quelle est la valeur ou quel est le sens et d'arriver à justifier ou à trouver les leviers pour pouvoir arriver à la finalité qui est de créer de la valeur, c'est en lien avec le premier point naturellement. Lorsque la finalité dépasse le fait de suivre de façon extrêmement fine les choses, ça permet effectivement de tendre vers la finalité en trouvant d'autres leviers puisqu'on a plus de

moyens, plus de marges de manœuvre, si on contrôle de façon extrêmement fine, on va regarder ligne à ligne sur chacun des objectifs si on est sur la trajectoire pour chacun des objectifs, ce qui ne garantit pas, soit dit en passant, d'être sur l'objectif global, qui est la pure finalité, mais en revanche on va s'assurer qu'effectivement sur la trajectoire des effectifs on est bon, sur la trajectoire de marge, on est bon. Et ça c'est une question de posture aussi, c'est-à-dire, est-ce que le contrôleur de gestion, et pour en avoir vu quelques uns, il y en a qui ont cette posture-là, ils sont là à rechercher les solutions pour délivrer de la valeur, pour produire de la valeur ou bien est-ce-que c'est : je contrôle de façon extrêmement scolaire le fait que vous deviez faire ça, est-ce que vous l'avez fait ? Vous ne l'avez pas fait, c'est pas bien ! et on a les deux profils très clairement.

JD : Et pour vous, en proportion il y en a combien qui sont sur une posture de proposition ?

F : 20%.

JD : 20%, c'est quand même important pour moi de situer. Vous expliquez cela comment ?

F : D'abord, ça vient de la qualité de la personne, c'est aussi la richesse de son expérience et de son parcours, c'est à dire ses capacités à comprendre quelles sont les contraintes du métier et à comprendre quels sont les leviers aussi du métier, pour pouvoir relativiser et pour pouvoir aussi être force de proposition. On ne peut être force de proposition que si on a compris quels sont les leviers qui permettent d'agir et de créer de la valeur.

JD : C'est accessible pour un contrôleur, quelqu'un qui a une formation de type école de commerce. Sur des sujets techniques, est-ce que c'est accessible ou pas à votre avis ?

F : Chez nous, c'est peut être plus particulièrement accessible qu'ailleurs, car les parcours professionnels font que les gens peuvent avoir une carrière qui est large et vaste, malheureusement, ce que je note, c'est que certaines filières, dans un groupe comme Serviceo, sont des filières qui sont assez cloisonnées, c'est à dire les personnes qui y rentrent y font carrière et donc effectivement ça nuit à leur compréhension des mécanismes de créations de valeur par métier, donc ce devrait être favorisé normalement par un fonctionnement de groupe, encore faudrait-il qu'il y ait une politique RH qui favorise effectivement les parcours professionnels plus riches, qui permettent au contrôleur de gestion de passer un certain temps

dans les métiers et dans d'autres entreprises, c'est comme ça que ça se passe. Le contrôleur de gestion il va donc faire plusieurs métiers, ou il aura fait plusieurs métiers.

JD : Donc des qualités personnelles, le parcours, l'expérience, est ce qu'il y a d'autres choses que vous avez notées qui font que ces personnes s'orientent vers cette posture qui est un peu originale, qui n'est pas la plus fréquente ?

F : Ensuite, c'est vraiment des règles de fonctionnement, c'est à dire est-ce que les conditions sont réunies pour que les gens échangent, pour que les gens se comprennent, est-ce qu'on a les temps d'échange qui vont bien. Il y a ça aussi, c'est la gouvernance on va dire autour du contrôle de gestion qui est aussi en jeu.

JD : Est ce que c'est envisageable qu'un contrôleur de gestion toque à votre porte quand vous êtes là en dehors du cadre des réunions ?

F : Oui

JD : Quelle est l'image que vous en avez du rôle du contrôleur de gestion, aussi de par votre expérience antérieure ?

F : Oui je pense qu'il y a vraiment une question autour effectivement de la responsabilisation qui est laissée au métier enfin c'est ce qu'on disait au début hein, ça c'est pour nous une vaste interrogation, ça va jusqu'à ce que du reste on a beaucoup de mal à intégrer les entreprises quand on les acquiert parce que les entreprises que l'on acquiert n'ont jamais la même culture et ont généralement une culture de contrôle de gestion beaucoup plus light que celle que nous avons et donc le poids qu'exerce le contrôle de gestion génère, pour des entreprises que l'on acquiert, des coûts supplémentaires qui peuvent dégrader, significativement du reste, leur rentabilité, ce qui est à priori l'inverse de ce que l'on devrait rechercher avec la mise en place d'un contrôle de gestion. Ceci devrait malgré tout amener l'entreprise à s'interroger du coup sur le fonctionnement de son contrôle de gestion.
En réalité c'est très variable. Il y a, je dirais certains acteurs avec lesquels on travaille de façon très positive très constructive, qui vont, les 20% qui vont chercher des solutions, avec lesquels c'est extrêmement agréable, donc on ne va pas avoir une image uniforme. Exactement, c'est exactement ça et soit dit en passant du reste, les deux « Business Partners »

avec lesquels on travaille, sont des personnes qui, je pense qu'elles ont été bien choisies, qui sont extrêmement ouvertes, qui sont à la fois compétentes, qui sont constructives, en tout cas qui apportent des solutions et eux sont vraiment dans cet état d'esprit, donc je pense que le choix des « Business Partners » a été très correctement fait parce qu'effectivement eux sont plutôt en facilitation par rapport à une structure qui est peut être elle plus conservatrice et plus systématique ou scolaire dans son approche.

JD : D'accord, il y a une question qui me vient, vous m'avez dit qu'il y avait quand même un niveau de contrôle très détaillé, mais en fait, il n'y a qu'une seule personne, le « Business Partner », comment il fait pour aller aussi loin ?

F : Mais il y a toute l'équipe derrière de la gestion-finance qui elle, passe un certain nombre de temps à challenger les reportings que nous produisons, à challenger enfin il y a beaucoup de monde derrière. Le « Business Partner » centralise tout.

JD : Mais donc, quand même la question vous arrive, soit par le « Business Partner », soit par l'équipe gestion-finance, donc il y a quand même tout ce challenge de chiffres, de vérifications de chiffres qui vous parvient quand même, le « Business Partner » ne peut pas faire autrement que de s'aligner là-dessus quand même ?

F : Absolument, ce qui rend sa position toujours très délicate naturellement, entre la compréhension qu'il peut avoir de nos contraintes et puis de l'autre côté, des acteurs qui peuvent être extrêmement rigides dans leur façon de visualiser le résultat dans une colonne sur un tableau Excel.

JD : ça vous l'avez déjà remarqué au quotidien ?

F : Depuis que je suis à Serviceo c'est comme ça, ceci ne s'est pas amélioré, je ne saurai dire si ça c'est dégradé ou pas, je ne peux pas dire que ça soit dégradé et on ne peut pas dire que ça se soit amélioré non c'est sûr.

JD : D'accord et le fait de nommer un « Business Partner », c'est une demande issue des métiers ou c'est une décision qui vient de plus haut ?

F : Non je crois que c'est une nécessité, c'est à dire que le contrôle de gestion ne peut pas vivre indépendamment du reste de la structure donc le fait qu'il y ait une personne dans une équipe, je ne sais pas dans le contrôle de gestion combien il y a de personnes, du fait qu'il y ait une personne qui soit tournée métier, sur une centaine de personnes, me semble plutôt être un minimum. Personnellement je dirais que c'est plutôt une régression. Avant, le contrôleur de gestion avait une équipe qui était à l'intérieur des métiers, cette équipe à l'intérieur des métiers était plus à même d'appréhender les problèmes des types des métiers dans sa globalité, là aujourd'hui on est passé de l'équipe, par exemple sur le marché entreprises vous prenez 25 à 30 personnes, là on est passé de 25 à 30 personnes dans le marché à une personne. Et les 29 personnes restantes, elles ont été mutualisées ailleurs en gestion-finance.

JD : D'accord, et vous voyez des difficultés concrètes liées à ça ? Est-ce que le « Business Partner » arrrive à vous apporter des éléments ?

F : Ce sont des personnes, encore une fois d'excellente qualité, en revanche je pense que pour eux, la posture est quand même très difficile à tenir entre le marteau et l'enclume. La posture est délicate, je le crois, mais c'est à lui qu'il faut poser la question.

JD : Oui je la reposerai après effectivement. Et vous finalement, qu'est-ce que vous attendriez de plus?

F : Ah moi, c'est très simple, c'est de trouver un contrôle de gestion qui soit vraiment dans le sens du constructif positif, qui soit sur une logique de création de valeur, qui soit sur une logique de rechercher des solutions avec nous lorsque des difficultés sont identifiées, qu'il comprenne quels sont les leviers de création de valeur, du reste nous les pointe, qu'il nous aide à les identifier et qu'il cherche des leviers pour pouvoir agir sur ces leviers de création de valeur ; enfin un contrôle de gestion qui soit orienté création de valeur et non pas orienté contrôle ligne à ligne. Donc c'est plutôt ça ce que j'attends. Donc un contrôle de gestion qui comprend naturellement ce qui se fait dans les métiers, qui appréhende les contraintes et les difficultés, qui valorise aussi ce qui est fait dans les métiers et qui n'est pas seulement dans le fait de dire voilà ce qui va mal, mais qui positive et qui du coup, valorise le travail qui est fait aussi au sein des métiers, tout en reconnaissant, de façon naturelle, ce qui va mal mais qui met aussi en avant ce qui va bien. Et donc c'est, positif, orienté création de valeur, enfin orienté sur le fait de faire grandir l'entreprise.

JD : Et là aujourd'hui sur une échelle de 1 à 5, vous le situez comment par rapport à votre objectif initial pour se donner une idée ?

F : Pas très loin de 1. On était sur du 80-20 tout à l'heure alors on va dire 2.

JD : Est ce que vous croyez que tout le monde sait ce qu'est censé faire un contrôleur ? Est-ce que c'est clair pour les autres ?

F : Je pense que chacun l'exprimerait différemment, peut être de façon beaucoup moins tranchée que je ne le ferais, mais le sentiment que j'exprime est un sentiment qui est très, très largement partagé.

JD : Oui car vous avez dû quand même l'entendre même de façon informelle quand même ?

F : Oui, je suis dans plusieurs comités de direction et c'est un sentiment qui est très très unanimement partagé et à mon avis qui, s'il était écouté, entendu, et si des signes en ce sens là étaient entrepris par notre filiale contrôle de gestion, seraient extrêmement bien perçus, enfin je veux dire il y aurait matière, très rapidement, à être dans la reconstruction, dans la confiance etc. L'attente, elle est là, et en tous cas, les métiers ont vraiment besoin du contrôle de gestion. Il y a un véritable besoin pour un contrôle de gestion qui soit constructif, qui positif.

JD : Et alors comment vous faites, on va dire pour pallier à ces insuffisances ?

F : On fait avec ceux avec lesquels on arrive à travailler

JD : Est-ce-que vous palliez en faisant des analyses en plus ?

F : Non, le contrôle de gestion n'est pas quand même l'alpha et l'oméga C'est-à-dire, ils ont une vraie utilité naturellement, mais ensuite on fait avec ce qu'on a et les moyens.
Nous pour la gestion des achats, vu les erreurs régulières et importantes qui sont faites dans le suivi de nos achats, on a mis en place tout un dispositif de contrôle et de double reporting, finalement qui nous permet de s'assurer que le travail ensuite est correctement fait et que la vision du contrôle de gestion est la bonne, pour les achats de la division commerciale. On a

mis un profil acheteur, qui fait du reporting on va dire. Parce que sinon attendre que le boulot soit fait et ensuite avoir des choses que l'on arrive pas à comprendre parce que ça ne correspond pas aux sommes que l'on a engagées, on préfère, nous avoir notre suivi et ensuite, notre suivi nous permet de savoir exactement ce qu'on a engagé, ce qu'on a fait comme dépenses et comme ce qui arrive au contrôle de gestion ne correspond jamais au suivi que l'on a fait des dépenses, cela nous permet de leur expliquer là où ils ont fait des erreurs.

JD : D'accord il y a quand même un retour ?

F : Oui parce que derrière, il nous renvoie une image qui ne correspond pas à celle que nous avons de nos dépenses. On passe beaucoup de temps à ça.

JD : Alors, si demain il n'y avait plus du tout de contrôleur de gestion qui venait vous voir, ça changerait quoi pour vous?

F : Moi j'ai vraiment besoin du regard externe du contrôleur de gestion sur les projets, sur nos plans, sur le business plan de nos offres, c'est ce regard externe sur ce que l'on fait et une critique constructive sur ce que l'on fait qui m'est vraiment utile. Il faut avoir un double regard, quand on est dans le métier, quand on fait les choses, on pense que c'est bien et puis on est prêt à justifier peut être de façon un peu abusive certaines choses, donc le fait d'être challengé, ça a du bon, il faut être challengé. Mais ensuite le sujet c'est : la personne qui vous challenge, dans quel esprit est-elle ? Si son seul objectif c'est de réduire les budgets et de réduire les effectifs, évidemment ça ne crée pas un climat de confiance.

JD : Vous diriez que ce contrôle de gestion a quand même une influence et si il l'a sur quoi ? Est-ce qu'il a quand même un pouvoir ?

F : Bien sûr oui, il a un pouvoir de véto sur les engagements, sur les engagements importants. Il peut bloquer des dossiers absolument, il a un pouvoir. On essaye ensuite de faire en sorte de trouver une solution qui convienne à chacun mais il y a des situations de blocage qu'on peut connaître oui. Il a un véritable pouvoir aussi sur l'allocation des budgets qui est quand même nos ressources essentielles pour pouvoir faire notre boulot, les budgets et les ressources, les ressources humaines en particulier et donc exactement, donc c'est bien sur tout le nerf de la guerre, que ça soit les ressources financières ou humaines, ou ça transite par là donc.

JD : Est-ce qu'il a d'autres types d'influence ou d'autorité ou de pouvoir ?

F : Le sujet est que le contrôleur de gestion de la division commerciale, il a également un rôle à jouer vis à vis de la filière contrôle de gestion du groupe. C'est à dire que le contrôle de gestion du groupe, lui, va faire son travail de contrôle avec ses interlocuteurs, contrôleurs de gestion par métier, et donc le rôle de contrôleur de gestion division commerciale, ce n'est pas seulement de challenger les métiers, ce doit être aussi de porter la situation dans la position des métiers vers le contrôle de gestion.

JD : C'est important aussi ça. En direct vous n'avez pas vraiment d'autres moyens, ça passe par eux ?

F : Si, le patron de la division commerciale peut y avoir accès. Mais les dossiers se préparent par ce niveau d'expertise, ce qui est parfaitement légitime, et donc leur rôle et la façon dont ils vont présenter les choses est tout à fait essentiel là aussi, pour arbitrer des ressources qu'il y a entre les différents métiers du groupe, la distribution, la production, la commercialisation. Ou inversement lorsqu'il y a des économies à réaliser, ce qui arrive tout le temps parce qu'il faut tenir les trajectoires budgétaires etc., lorsqu'il y a donc des économies à réaliser, et bien voilà il faut, il y a une répartition des objectifs entre métiers qui doit être réalisée. En tout cas, leur rôle devrait être d'être nos avocats. On a parfois du mal à percevoir effectivement la nature des pressions qu'ils subissent, donc on est absolument incapable de juger si ce rôle d'avocat, ils le jouent correctement ou pas. Non ce n'est pas possible, on compte sur eux, sans état d'âme c'est clair.

JD : Est-ce qu'ils vous apportent des informations auxquelles vous n'auriez pas accès?

F : En réalité nos tableaux de bord de reporting, c'est nous qui les produisons, donc du coup la réponse est plutôt non, et sur la dimension fiscale, on aurait pu espérer quelque chose c'est non, non plus. Mais la réponse est plutôt non.

JD : Est-ce que vous pourriez me raconter une situation où vous avez vu des contrôleurs qui étaient peut être un peu chahutés lors de réunions, ou un peu en difficulté ?

F : franchement, je n’ai pas de situation qui me viennent à l'esprit immédiatement. Oui ici on est quand même très très dans la recherche de solutions, ou en tout cas, lorsqu'il y a des personnes qui sont braquées, on est dans le fait de rechercher un consensus, car on a un esprit consensuel qui est très fort donc non.

JD : vous n'avez pas entendu de problèmes sur des dossiers particuliers ?

F : Peut être un exemple, c'est plutôt le contrôle de gestion effectivement, qui ne diffuse pas certaines informations, donc ça arrive. Un exemple qui est quand même c'est assez caricatural, sur un produit, on a un objectif qui est en EBITDA mais nous ne savons pas comment est-ce que le contrôle de gestion le calcule. Ça, c'est un cas tout à fait caricatural ou en dix ans, ça fait dix ans que les choses durent et jamais personne n'a réussi à savoir comment est-ce que le contrôle de gestion calculait. Absolument et les fluctuations, l'explication de ces fluctuations est un mystère. Je pense qu'ils ont du mal à accéder à l'information au sein même de leurs équipes.

JD : D'accord, je crois qu’on a fait le tour. Je vous remercie.

Annexe 12 : Détail des natures et sources de légitimité identifiées dans l'étude exploratoire

Natures de légitimité	Sources de légitimité	Acteurs / instances	Attentes / apports / conflits possibles (verbatims tirés des récits de pratiques)
Légitimité fonctionnelle	Organisation	Direction générale	« la Décision de formaliser avec SAP, ça vient de très haut, de Eda SA, dans un but d'efficience et d'efficacité financière » (Cas 7, E15)
		Fonction contrôle de gestion	« Mon chef, qui est un manager, plus qu'un technicien contrôle de gestion, n'a pas pu vraiment m'aider. J'étais seul, ma collègue est arrivée quelques mois après moi. Ce fut difficile ». (Cas E8, E18)
		Managers opérationnels	« Le contrôleur doit être à leur côté pour orienter leurs actions pour savoir dans quelle direction ils doivent agir soit pour développer la rentabilité , soit pour économiser des frais généraux, soit pour développer tel ou tel produit en fonction des objectifs recherchés (rentabilité, risques, …etc,) ».(Cas 3, E10)
	Personne	Connaissances techniques	« La mise en place des outils était laborieuse, il fallait retraiter dans les trois outils avec ses interfaces personnelles. En passant à SAP, on limite les risques d'erreurs en contrôle de gestion » (Cas 1, E15)
		Connaissances pratiques	« Mais en même temps ils me disaient vos chiffres ne vont pas, ce n'est pas le béton que j'ai coulé, ils ne collent pas avec mes heures, ils attendaient des chiffres, je n'étais pas capable de les reproduire et quand je les reproduisais, je n'étais pas capable de reproduire ceux à quoi ils s'attendaient. L'outil ne suivait pas, nous n'étions pas capables de maîtriser » (Cas 7, E17).
		« Soft skills »	« Si je vais pas à la comptabilité pour trouver la facture, si je ne vais pas voir la personne qui suit ça au niveau de la cellule des contrats, je n'aurais pas l'information ». (Cas2, E5)

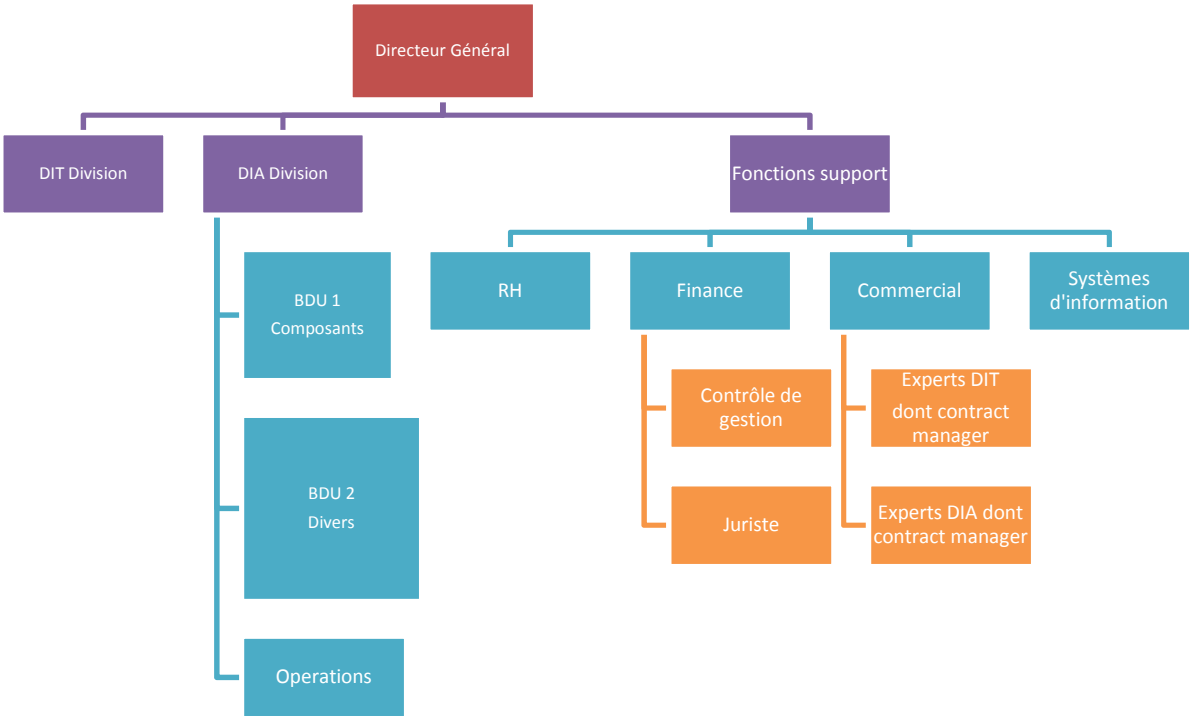
Natures de légitimité	Sources de légitimité	Acteurs / instances	Attentes / apports / conflits possibles (verbatims tirés des récits de pratiques)
Légitimité cognitive	Organisation	Direction générale	« Le directeur donne un petit coup de baguette, donne des directions, exige plus de fermeté, exige plus d'argent ». (Cas 7, E15)
		Fonction contrôle de gestion	« Quand le contrôle de gestion met un nouvel outil en place, vous êtes obligé de structurer l'information que vous y mettez et donc ça va permettre au groupe d'avoir une meilleure définition, enfin une meilleure lecture, on va dire, des éléments qui remontent des différentes filiales puisque ils ont défini par exemple un plan comptable groupe, ce qui n'existait pas auparavant. Donc on va plus fonctionner dans le même sens et on aura certainement une meilleure qualité de l'information, ou du moins une information plus homogène, et des pratiques comptables aussi plus homogènes ». (Cas 1, E3)
		Managers opérationnels	« J'ai eu un très bon manager lorsque j'étais en Auvergne, il avait 20 ans de métier, il m'a appris ce qu'étaient les procédures. Il m'a appris à appréhender et les chiffres et les ingénieurs sur le chantier » (Cas 7, E15)
	Personne	Connaissances techniques	« Je ne me vois pas quitter Eda Construction demain car vu les opportunités qu'ils offrent à un jeune comme moi : mise en place et paramétrage de SAP, mise en route de nouvelles organisations, j'ai encore deux ans d'apprentissage technique et à terme je peux évoluer vers du montage financier ou immobilier, dans d'autres fonctions» (Cas 7, E15)
		Connaissances pratiques	« Avec les jeunes contrôleurs anglais que je forme, j'essaie de leur montrer ce que sont leurs devoirs, et leur faire ouvrir les yeux sur la réalité du terrain, les besoins des opérationnels et leur dire qu'on est au service des opérationnels dans la ligne des procédures contrôle de gestion Eda, voilà notre boulot, voilà comment il faut le faire. Et après chaque contrôleur avec sa personnalité met en œuvre ses propres procédures » (Cas 7, E15)
		« Soft skills »	« Faire du cas par cas, montrer que l'on s'intéresse à eux, de venir sur le terrain pour les voir, de ne pas passer uniquement la journée à leur faire une formation, d'aller visiter leur usine, de s'intéresser vraiment à ce qu'ils font, ça fait beaucoup mieux passer la chose et le nouvel outil » (Cas 2, E6)

Natures de légitimité	Sources de légitimité	Acteurs / instances	Attentes / apports / conflits possibles (verbatims tirés des récits de pratiques)
Légitimité normative	Organisation	Direction générale	« Est-ce-que l'organisation est prête à utiliser ce contrôleur à plein ? Est-ce-que la culture de l'entreprise est prête à l'utiliser à plein ? Je me pose vraiment la question au plus haut niveau dans l'organisation. » (Cas 2, E8)
		Fonction contrôle de gestion	« On est tellement pris quand tu es dans un grand groupe par du reporting à la con qui te sert à rien et qui leur sert à eux, parce que l'on n'a pas les mêmes attentes entre un siège et un opérationnel, on ne ferait presque plus de contrôle de gestion » (Cas 1, E2)
		Managers opérationnels	« Mon patron direct est très proche de moi, c'est le patron de l'équipe chantier, nous n'avons pas de secret. On pense la même chose, on travaille dans le même sens. Là-dessus on est similaire » (Cas 7, E16)
	Personne	Connaissances techniques	« Mon rôle est clair pour les ingénieurs français, mais pour les ingénieurs anglais, et ça c'est culturel, le contrôle de gestion, ça ne les concerne pas, les outils de pilotage non plus. Dans la filiale gérée par les ingénieurs anglais, ma mission n'est pas comprise et on ne sait pas si les chiffres sont fiables ». (Cas 7, E15)
		Connaissances pratiques	« Maintenant, j'ai la connaissance des informations et des interlocuteurs qui détiennent les informations dont j'ai besoin ».(Cas 8, E18)
			« Je m'appuie sur la vérité des chiffres mais surtout ce que je mets derrière les chiffres » (Cas 7, E15)
		« Soft skills »	« Le contrôleur de gestion doit bien connaître ses clients et pour bien les connaître, il faut qu'il aille le voir, qu'il présente ses chiffres. Il faut qu'il échange avec lui au-delà d'un simple envoi par mail d'un état » (Cas 6, E14)

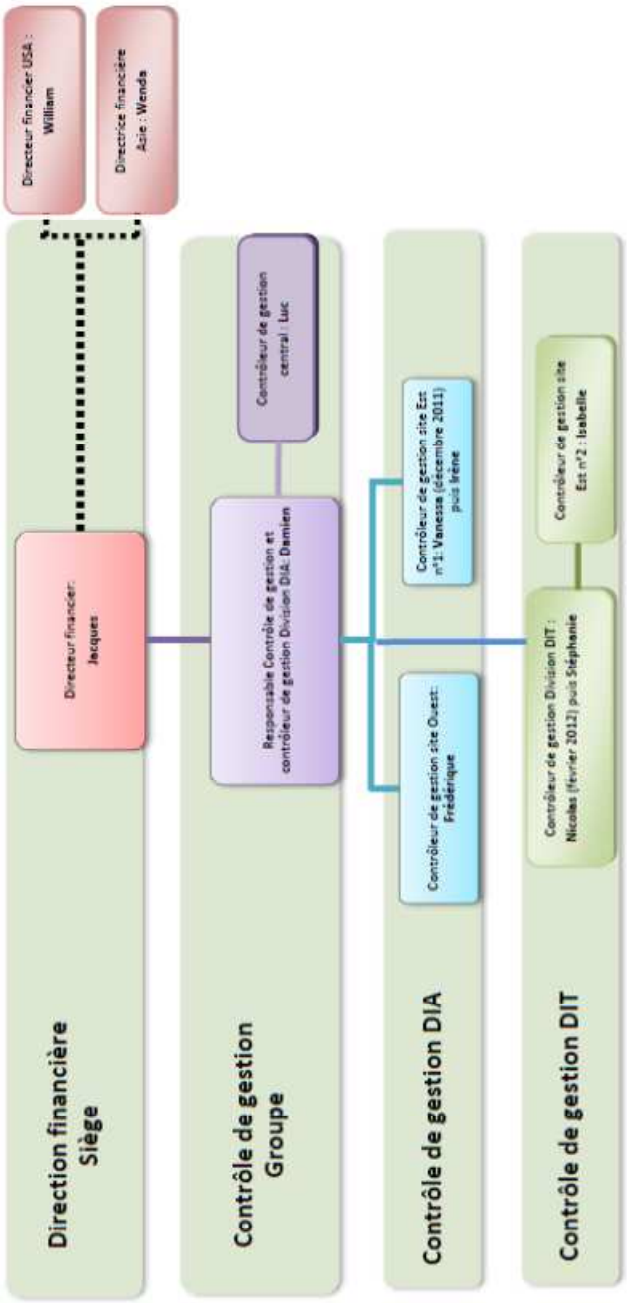
Annexe 13 : Cas de stratégies de légitimation et de trajectoires de légitimité rencontrés dans les récits de pratiques exploratoires

		Stratégie de légitimation			Types de trajectoires de légitimité		
		Business Partner	**Expert financier**	**Traducteur**	**Contrôleur récemment installé**	**Contrôleur expérimenté**	**Blocage fonctionnel**
Cas	**Interlocuteur**						
n°1	Contrôleur de gestion Direction régionale			●		●	
n°1	Responsable contrôle de gestion Direction régionale	●				●	
n°2	Contrôleur de gestion junior siège	●			●		
n°2	Contrôleur de gestion siège		●				●
n°2	Responsable contrôle de gestion siège			●		●	
n°3	Contrôleurs de gestion Direction régionale			●			●
n°4	Contrôleur département		●				●
n°6	Contrôleur gestion junior service siège	●			●		
n°6	Responsable contrôle de gestion service siège	●				●	
n°7	Contrôleur de gestion	●				●	
n°8	Contrôleur de gestion		●				●

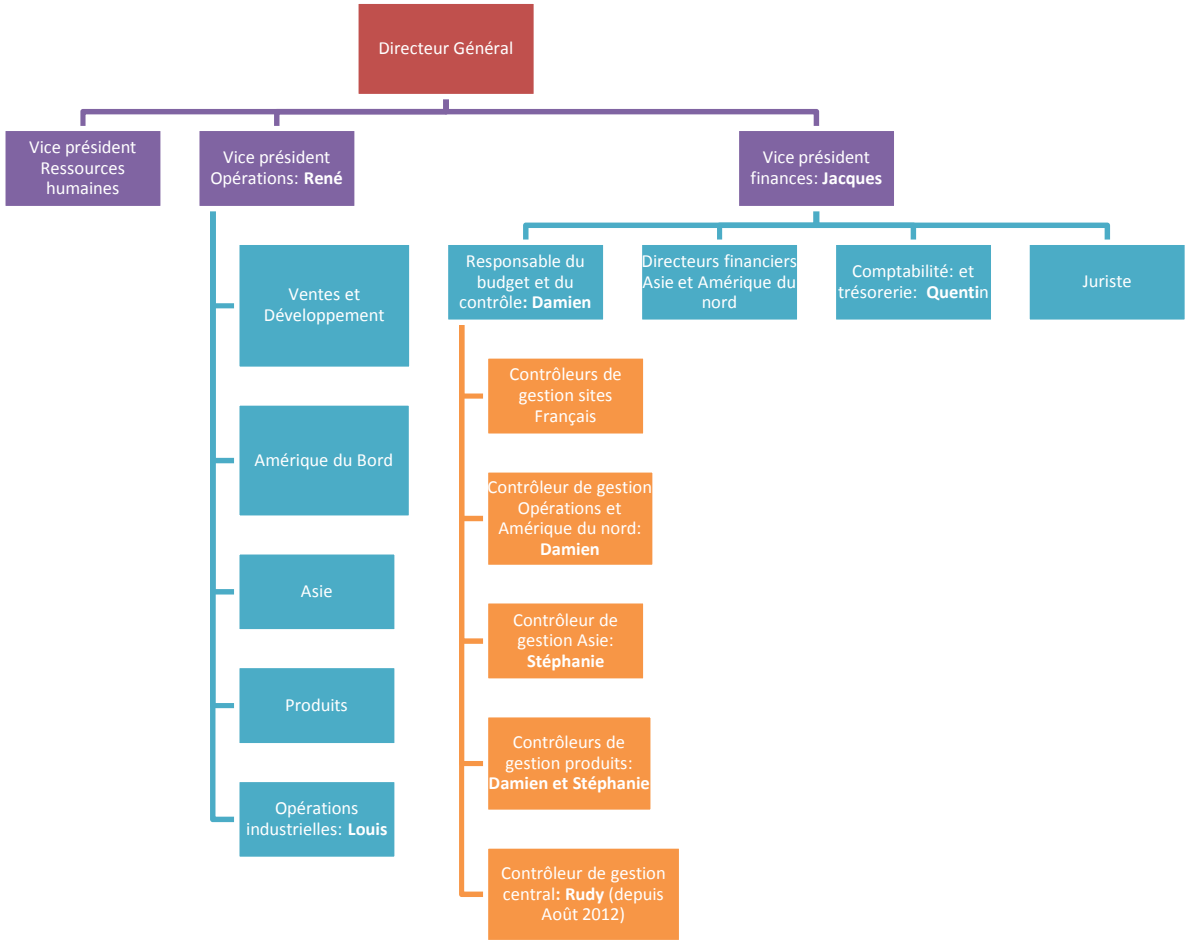
Annexe 14 : Organigramme de Cel plus en septembre 2011



Annexe 15 : Organigramme du contrôle de gestion Cel plus avant janvier 2013



Annexe 16 : Organigramme Cel plus au 1er janvier 2013

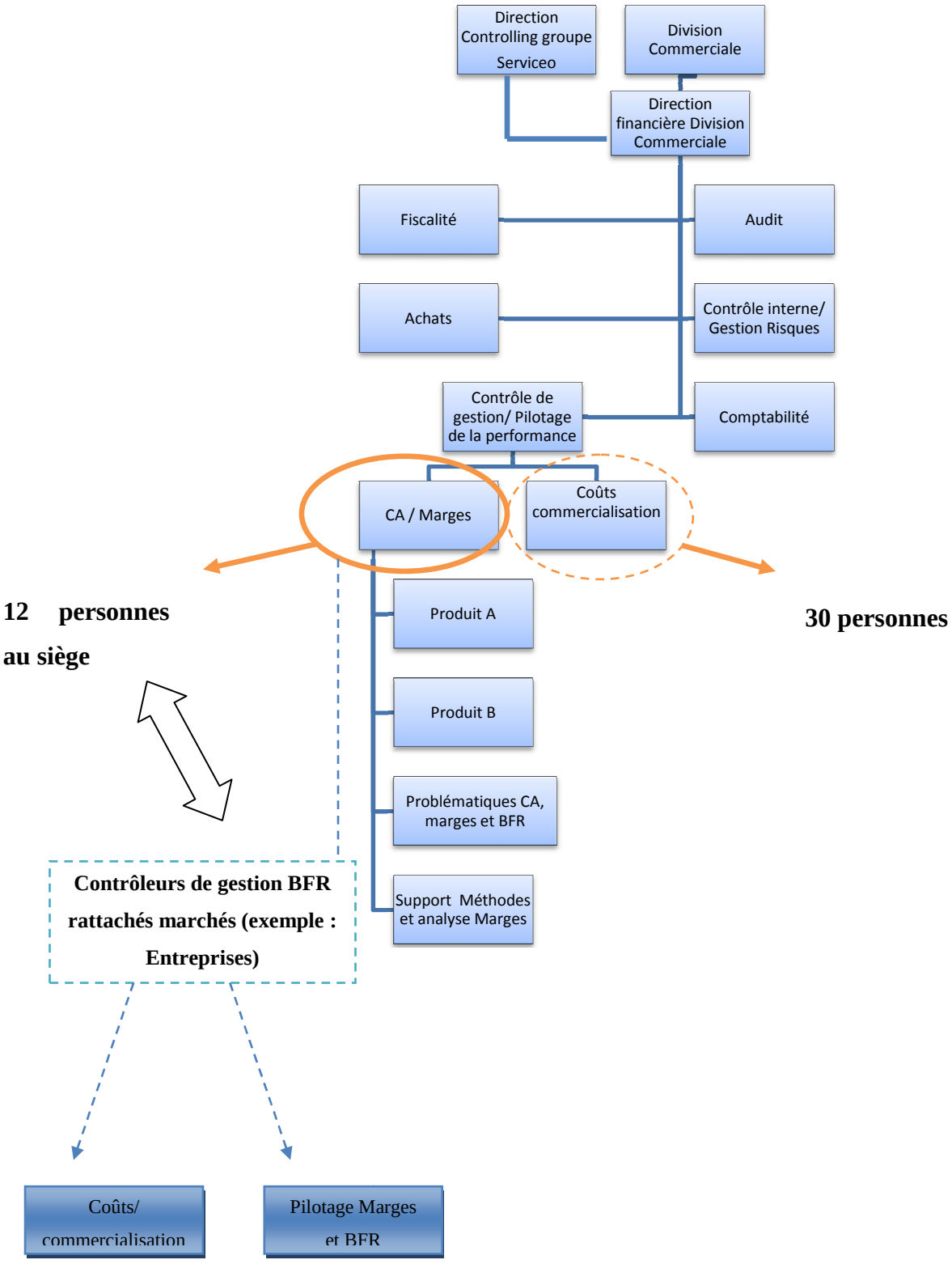


Annexe 17 : Divers profils et positionnements des contrôleurs de gestion chez Cel plus

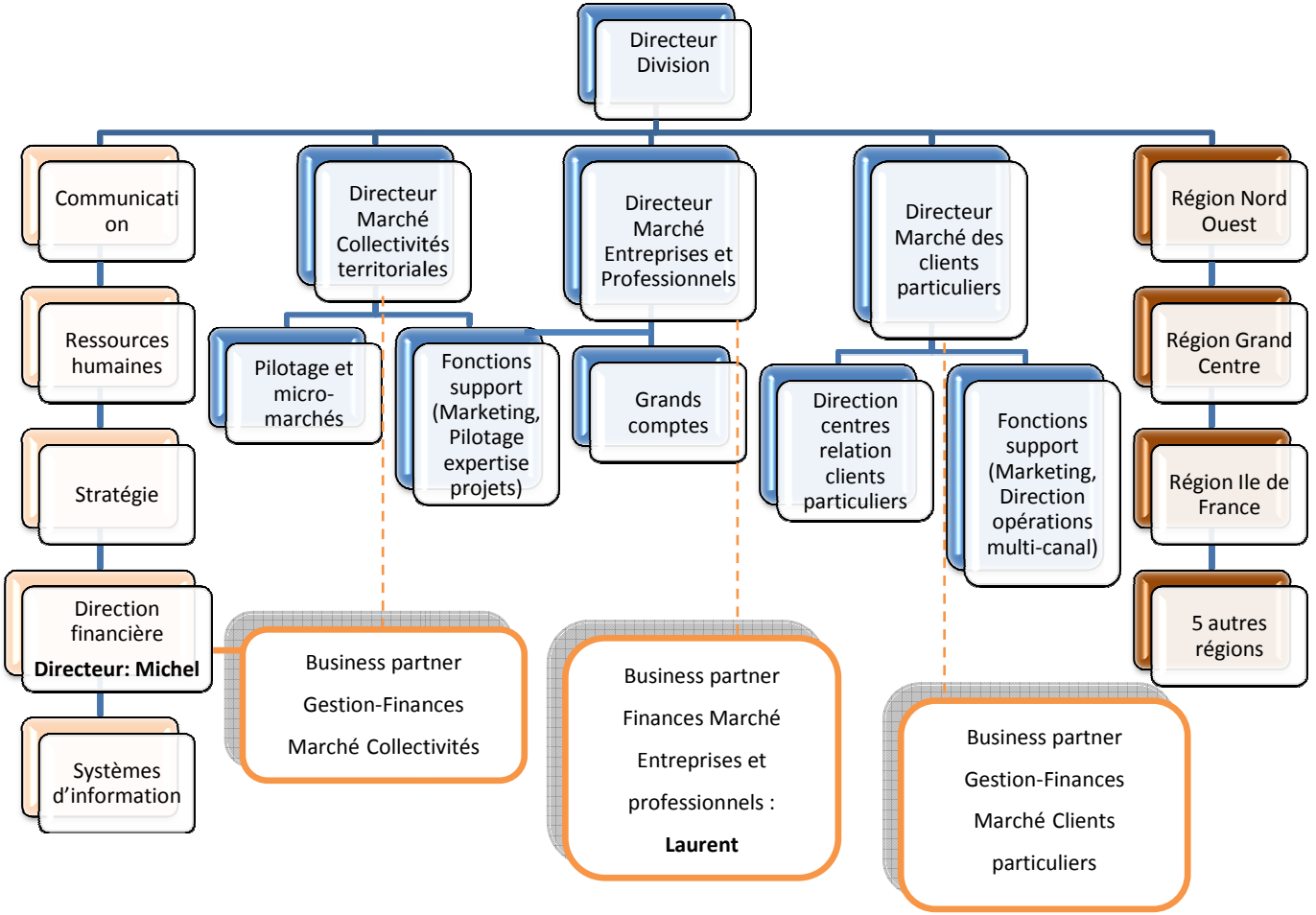
Contrôleurs[32]	Périmètre	Rattachement hiérarchique	Ancienneté	Durée d'expérience	Principales activités
Damien	-Groupe -Division DIA (→ janvier 2013) -Zone USA - Business units produits	Directeur financier	14 ans	17 ans	- Animation contrôleurs de gestion - Validation gros projets - Supervision déploiement outils de gestion - - Comité de Direction - Analyses résultats de son périmètre
Stéphanie	-Division DIT (→ janvier 2013) -Zone Asie - Business units produits - 1 filiale	Responsable contrôle de gestion groupe	8 ans	16 ans	- Supervision Contrôleur site Est 1 - Analyses résultats de son périmètre - -participe paramétrage outils de gestion
Luc	- Siège	Responsable contrôle de gestion groupe	6 mois lors de l'entretien	7 ans	- Reporting groupe - Gestion outil consolidation -Budget commercial Europe
Frédérique	- Site français	Responsable contrôle de gestion groupe	9 ans	24 ans	- Contrôle de gestion opérationnel - Supervision de la comptabilité du site
Isabelle	- Site français - filiale	Contrôleuse division (→ avril 2013) puis Directeur de site	1 an et demi	7 ans	- Contrôle de gestion opérationnel - Audit pour le groupe
Nicolas	-Division DIT (→ février 2012) - zone Asie (→ février 2012) - Filiale (→ décembre 2012)	Responsable contrôle de gestion groupe		En contrôle de gestion : 5 ans	- Supervision Contrôleur site Est 2 - Analyses résultats de son périmètre

[32] La contrôleuse du site Est n°1, Irène, ne figure pas dans ce tableau car nous ne l'avons pas interviewée. En effet la précédente contrôleuse, Vanessa, a quitté la société en Janvier 2012 lors de notre première vague d'entretiens et a refusé de nous rencontrer. L'ancienne contrôleuse du site Est n°2 qui s'occupe de la partie costing de SAP et qui est rattachée à Damien n'y figure pas non plus car elle travaille aujourd'hui en systèmes d'information.

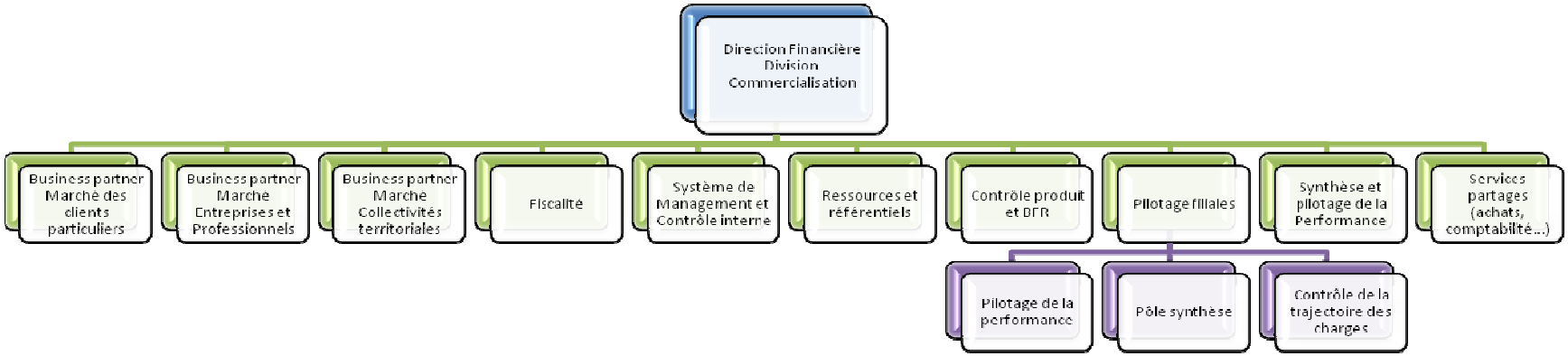
Annexe 18 : Organigramme de la direction financière de la division commerciale du groupe Serviceo avant la réorganisation


Direction Controlling groupe Serviceo
Division Commerciale
Direction financière Division Commerciale
Fiscalité
Audit
Achats
Contrôle interne/ Gestion Risques
Contrôle de gestion/ Pilotage de la performance
Comptabilité
CA / Marges
Coûts commercialisation
12 personnes au siège
30 personnes
Produit A
Produit B
Problématiques CA, marges et BFR
Support Méthodes et analyse Marges
Contrôleurs de gestion BFR rattachés marchés (exemple : Entreprises)
Coûts/ commercialisation
Pilotage Marges et BFR

Annexe 19 : Organigramme après la réorganisation de la division commerciale de Serviceo



Annexe 20: Organigramme après la réorganisation de la direction financière de la division commerciale de Serviceo

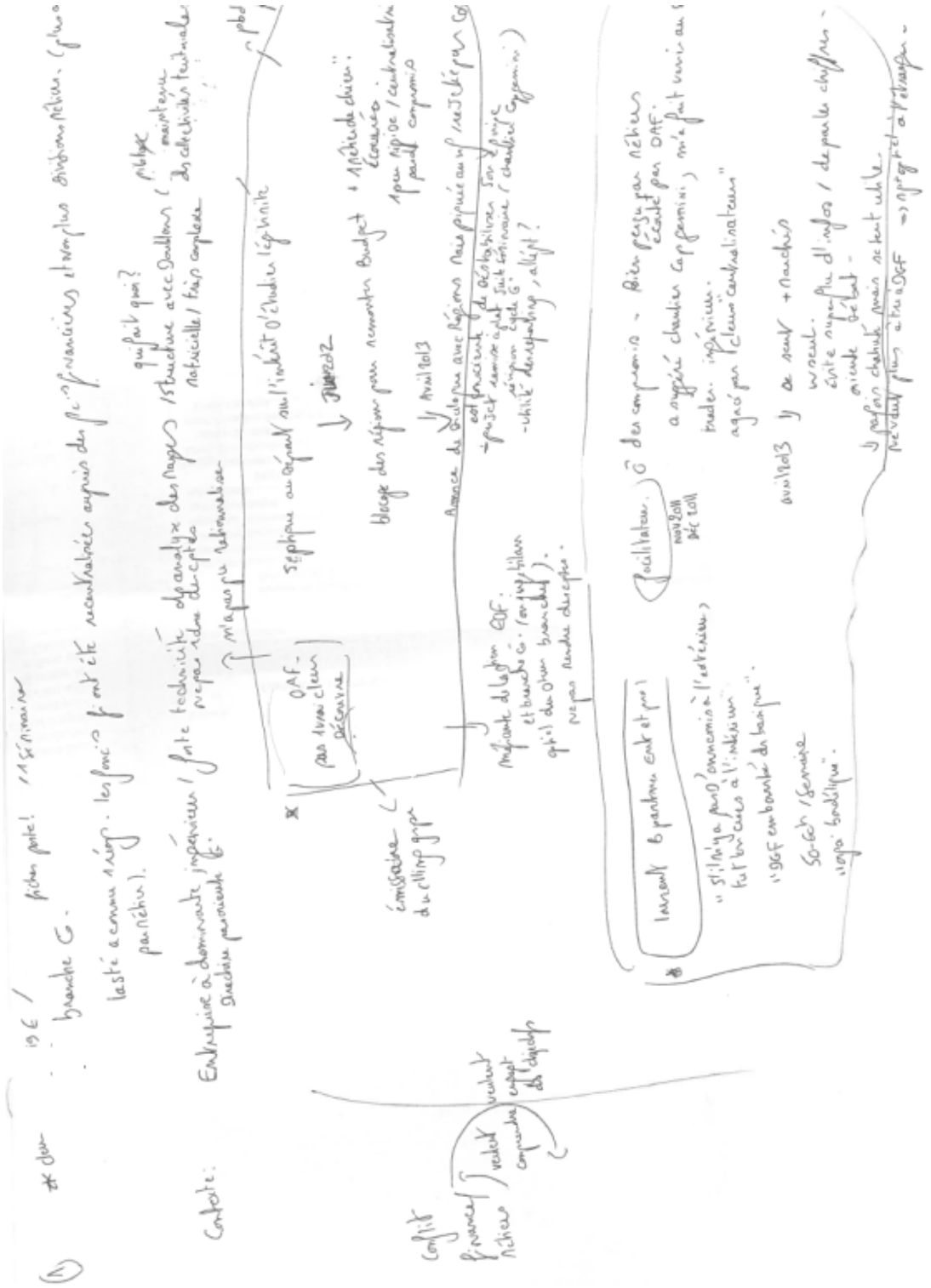


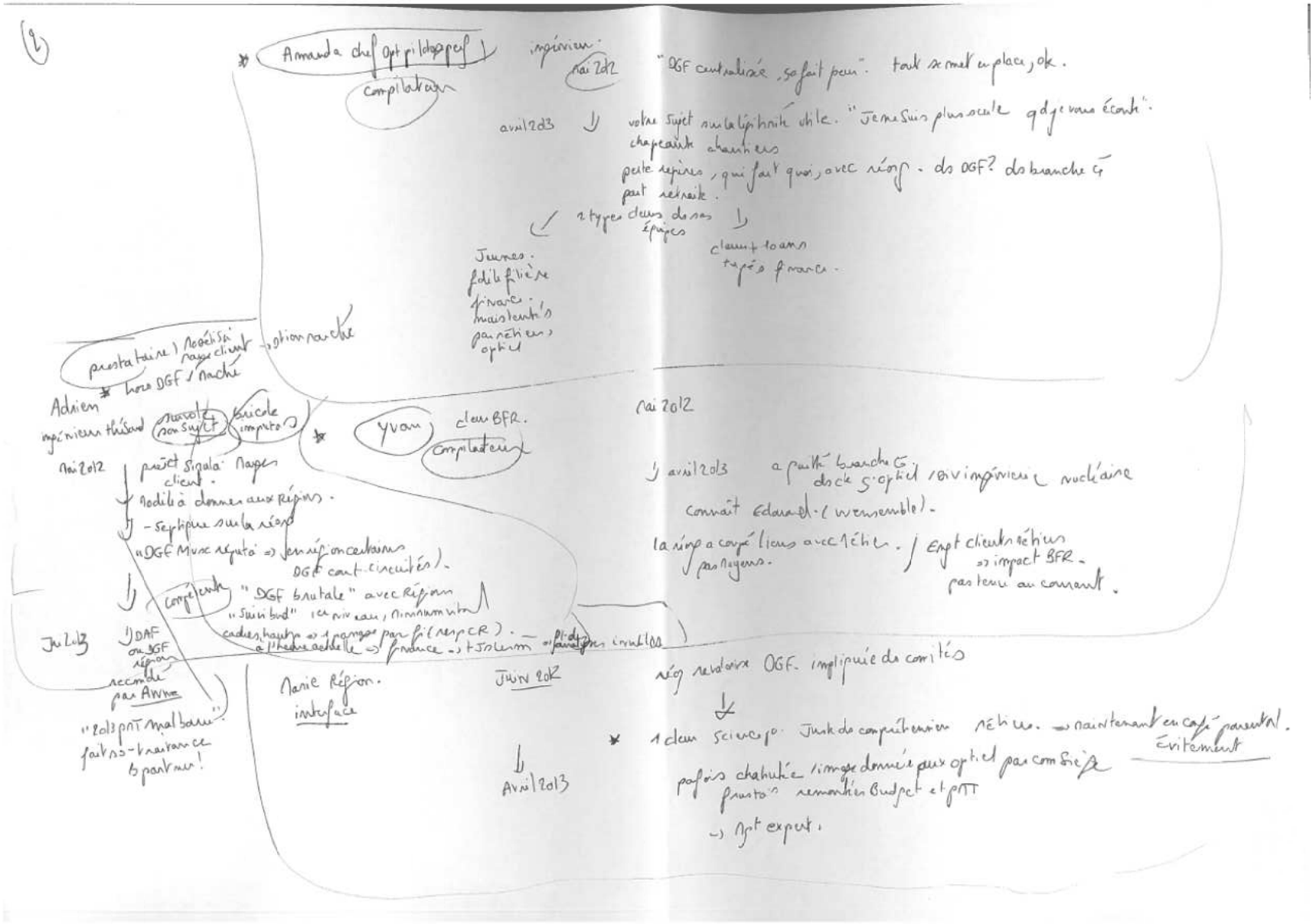
Annexe 21 : Divers profils et positionnements des contrôleurs de gestion rencontrés chez Serviceo

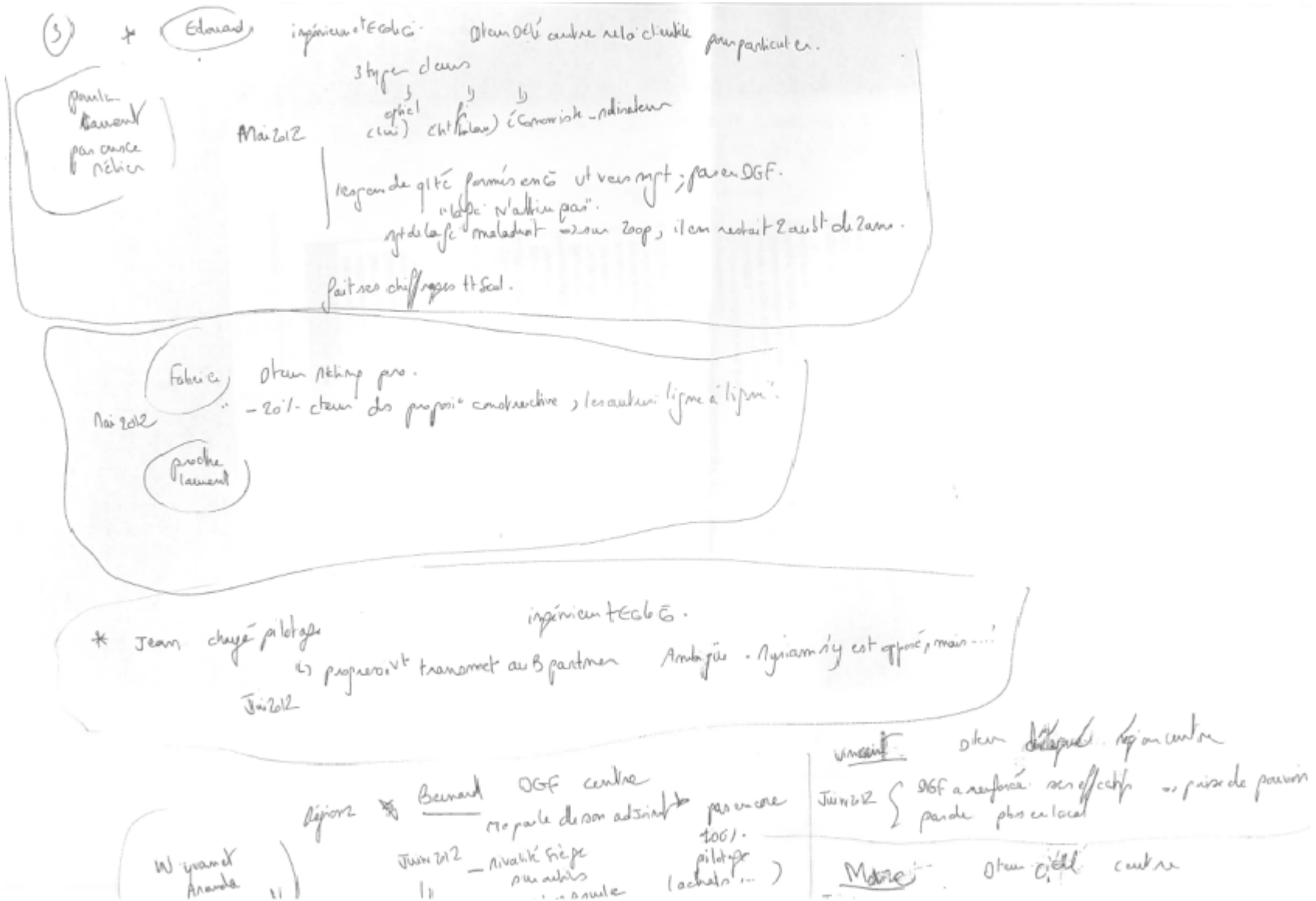
Contrôleurs	Périmètre	Rattachement hiérarchique	Formation et Ancien-neté	Durée d'expé-rience en contrôle	Principales activités
Laurent	- Direction financière : en charge des problématiques de BFR (→ janvier 2012) - Direction financière : « Business partner » pour le marché « entreprises et professionnels »	Directrice financière	Ingénieur- 19 ans	9 ans	- « Rôle de ″go-between″ entre le métier, le marché et le directeur de marché » (octobre 2011) - Animation du pilotage de la performance sur son marché en utilisant les ressources de la direction financière, de leur marché et des régions.
Amanda	Direction financière : - Responsable du département pilotage de la performance (anciennement responsable du contrôle de gestion pour le marché « Entreprises et professionnels »)	Directrice financière	Ingénieur- 29 ans	7 ans	-Animation des contrôleurs de gestion répartis en 3 équipes (pilotage de la performance, synthèse, contrôle de la trajectoire et des marges)
Yvan	- Direction financière : Responsable pôle BFR et méthodes (→ janvier 2013)	Chef du département BFR et contrôle produits (au sein de la direction financière)	Ecole de commerce- 12 ans	15 ans	- Maîtrise des créances irrécouvrables et des prévisions d'encaissements et de décaissements
Adrien	- Direction pilotage expertise des projets : responsable de la factualisation des coûts pour le service « coordination, synthèse et prévisions »	Direction pilotage expertise des projets (marché « entreprises et professionnels «)	Thèse ingénieur- 16 ans	3 ans	- Affectation des coûts par clients - Etablissement d'un modèle et d'une procédure que les régions utilisent
Edouard	- Direction centres appel clients particuliers - Marché des particuliers	Directeur centres appel clients particuliers	Ingénieur et Ecole de commerce – 22 ans	10 ans	- Management entité opérationnelle
Jean	- Marché Collectivités territoriales	Directeur marché Collectivités territoriales	Ingénieur et Ecole de commerce- 34 ans	6 ans	- En charge de l'audit, de la démarche qualité, et du pilotage

Contrôleurs	Périmètre	Rattachement hiérarchique	Formation et Ancien-Neté	Durée d'expé-rience en contrôle	Principales activités
Marie	Direction Région Ouest	Directeur délégué commerciale région Ouest	Ecole de commerce-31ans	20 ans	- Responsable du contrôle de gestion, de la finance, du pilotage, des prévisions pour - la région
Bernard	Direction Région Centre	Directeur délégué commerciale région Centre	Ingénieur- 23 ans	12 ans	- Responsable du contrôle de gestion et de la finance, des achats, du pilotage de la performance, de la qualité, du contrôle interne, des systèmes d'information, de la logistique, et de l'immobilier.

Annexe 22 : Carte heuristique manuelle élaborée lors de l'analyse du cas Serviceo




Amanda chef opt pilote projet
compétences
impérieux
mai 2012
"DGF centralisée, ça fait peur". tout se met en place, ok.
avril 2013
votre sujet sur la légitimité utile. "Je ne suis plus seule que je vous écoute".
chapeauté chantiers
petite réunion, qui fait quoi, avec réorg - ds OGF? ds branche G
peut retenir.
2 types clients dans nos équipes
Jeunes. fidélisation privée. maintenant ds particuliers, opti
clients teams typés finance.
prestataire / nécessité page client
hors OGF / marché
option marché
Adrien
ingénieur thésard
recueil sur sujet
suicide impôts
mai 2012
projet signalé Nappes client.
réalité à donner aux régions.
- septique sur la réorg
"OGF Muxe réputé" => ds régions certaines OGF contre-circuitées).
compétents
"OGF brutale" avec Régions
"suivi bud" ici niveau, minimum intervention
cadres hautes => rangées par fi (respect R) - à l'heure actuelle => finance => tous sur
=> plaintes inutiles
Yvon
deux BFR.
compétences
mai 2012
avril 2013 a parlé branche G ds le 5 opti / réorg impérieux nucléaire
connaît Edouard - (ensemble).
la réorg a coupé liens avec régions - / Expt clients régions
pas négocié. => impact BFR - pas tenu au courant.
Juin 2013
DAF ou DGF régions
recrute par Anne
"2013 PNT mal barré" faites-le naître à partir!
Marie Région. interface
JUIN 20K
réorg salutaire OGF. implique de comités
1 client Sciences Po. Junk de compétences régions. => maintenant en copé parental. Évitement
Avril 2013
parfois chahutée / image donnée aux opti et par commerce
Prestas remontent Budget et PNT
=> Expt expert.


(3) * Edouard ingénieur étude
3 types d'users
Mai 2012
Fabrice
Mai 2012
Jean chargé pilotage
ingénieur étude
Juin 2012
Bernard DGF centre
Juin 2012
Vincent
Juin 2012
Maxime

Annexe 23 : "Concept note" descriptive de notre projet de thèse envoyée à Oren en octobre 2010

Concept note : projet d'enquête sur la légitimité du contrôleur de gestion d'une grande entreprise

Julie Demaret, Maître de conférences associé et doctorante à l'Université de Tours

Voici les points clés de mon projet d'enquête, en espérant qu'il retiendra l'attention de la direction financière d'Oren. L'ensemble de ce projet est une première proposition qui peut être modifiée, affinée et complétée en concertation avec vous.

Projet d'enquête :

Dans le cadre de la réalisation d'une thèse que je commence (inscription : novembre 2010-date prévisionnelle de soutenance : fin 2013), je réalise une étude pour cerner la place du contrôleur dans l'organisation et déterminer comment le contrôleur devient légitime, par quel champ d'action, face à un contexte de financiarisation de sa fonction, entre autre.

J'ai déjà réalisé une pré-enquête l'année dernière auprès de plusieurs organisations par le biais d'entretiens libres..

Pour pouvoir approfondir ce travail, je cherche à dialoguer avec des contrôleurs et ses interlocuteurs (managers, responsables zones, DAF...) auprès de quelques organisations.

Dispositif d'enquête :

Je propose le dispositif d'enquête suivant :

- Lecture des fiches de poste des contrôleurs si elles sont disponibles
- Entretiens avec des contrôleurs centraux et opérationnels et avec quelques interlocuteurs tels des responsables opérationnels ou des managers en contact avec ces contrôleurs (durée moyenne 45 min). Une douzaine d'entretiens pourrait être envisagée sur une période longitudinale c'est-à-dire en renouvelant ces entretiens quelque temps après ci-besoin.

- Eventuellement, présence à des réunions transversales où le contrôleur est présent.

Je m'appuie pour conduire cette enquête sur une expérience professionnelle de 10 ans au sein d'entreprises du secteur automobile et de l'environnement, en tant que contrôleur siège et opérationnel.

Au niveau du financement, je travaille à temps plein à l'université comme maître de conférences associé.

Je propose de commencer cette enquête à partir de septembre 2011, certaines périodes d'observation pouvant être plus propices comme le reporting, le budget, un projet d'investissement…

Cadrage du travail :

Je suis prête à présenter mon projet aux différentes instances décisionnelles pour l'affiner, et m'engage à respecter les règles suivantes si ce projet est retenu :

-tout entretien individuel sera anonyme et non imposé ;

-l'état des lieux sera validé par les instances décisionnelles (présentation des principaux résultats) avant publication ou communication scientifique et des points intermédiaires avec état d'avancement peuvent être réalisés ;

-à partir de règles fixées par la direction, aucune donnée jugée confidentielle ou stratégique ne sera publiée.

Cette enquête a pour vocation de contribuer à mes recherches sous forme d'une thèse ou d'articles, tout autant que de vous proposer un état des lieux. Je n'interviens cependant pas en tant que consultante. Il s'agit d'un projet de recherche universitaire, motivé par mon intérêt pour la fonction de contrôleur. Je vous joins un extrait de mon CV, et mon projet de thèse. N'hésitez pas à me demander plus d'éléments si besoin.

Julie DEMARET

Le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion

Résumé

Cette thèse examine comment se construit et évolue la légitimité individuelle du contrôleur de gestion en situation dans l'organisation.

Dans un premier temps, un cadre conceptuel est élaboré pour permettre l'étude de la légitimité professionnelle individuelle d'un contrôleur de gestion. Est en particulier mise en évidence la présence de natures et de sources de légitimité distinctes, sur lesquelles se fondent les stratégies de légitimation des contrôleurs. La recherche se fonde sur des études de cas multiples réalisées sur trois terrains distincts. Elle permet de dégager des trajectoires individuelles de construction de légitimité.

L'analyse transversale des cas révèle les mécanismes collectifs qui peuvent orienter les trajectoires. Elle détaille les mécanismes d'évaluation qui conduisent les trajectoires à être fructueuses, mais aussi infructueuses. Elle démontre également « l'attraction » que les pressions institutionnelles exercent sur ces trajectoires individuelles de construction de légitimité.

Mots-clés : légitimité, contrôleur de gestion, processus de construction de légitimité, trajectoires de légitimité, natures de légitimité, sources de légitimité, stratégies de légitimation.

Abstract

This PhD dissertation examines how the professional legitimacy of management accountants is individually built and evolves over time in organizations.

First, a conceptual framework is set to study the individual professional legitimacy of management accountants. It particularly clarifies how legitimation strategies are based on different natures and sources of legitimacy. This research is based on multiple in-depth case studies led in three different organizations. In-depth analysis for each case and inter-case comparison provide a framework for drafting trajectories.

Our findings reveal that controllers' individual legitimacy trajectories end up at a common legitimacy referential (functional legitimacy and cognitive legitimacy), in accordance with management accountant profession archetypes. Our results show institutional pressures placed on the management accountant legitimacy construction process.

Key words: accountant manager, legitimacy, legitimation, legitimacy construction process, legitimacy natures and sources