

CONTRÔLEUR DE GESTION : UNE FONCTION EN DANGER ?

Marc BOLLECKER
Maître de conférences HDR
Université de Haute Alsace
Ecole de Management Strasbourg - CESAG
marc.bollecker@uha.fr

Résumé :

La recherche consacrée aux contrôleurs de gestion s'est largement développée depuis une dizaine d'années. La plupart des travaux se focalisent sur le futur de la profession : certains auteurs évoquent une évolution des missions des contrôleurs vers une financiarisation et centralisation marquées ; d'autres au contraire observent plutôt une décentralisation ou une position intermédiaire. Cet article s'interroge alors sur les conséquences de ces évolutions et invite les chercheurs à orienter leurs travaux consacrés aux contrôleurs vers les conditions de pérennisation et de légitimation de la fonction.

MOTS CLES : CONTRÔLEUR DE GESTION – CONTRÔLE – LEGITIMITE

Abstract : Management controller: an endangered function?

The research devoted to management accountant has largely expanded over the last ten years. Most of the work focused on the future of the profession: Some authors suggest a change in the mission of the controllers to a marked financiarisation and centralization. Others observe rather the opposite i.e. the decentralizing of the function. This article seeks, from an analysis of the written research work produced, to study the consequences of these developments. We try to answer an essential question for the function: are the controllers in danger?

KEYWORDS : MANAGEMENT CONTROLLER – CONTROL - LEGITIMACY

Introduction

La fonction de contrôleur de gestion a fait l'objet, depuis une dizaine d'années, de nombreuses contributions scientifiques. Ces travaux cherchent à décrire la fonction et à clarifier les conditions d'exercice et impacts de celle-ci (Byrne et Pierce, 2007). Il s'en dégage deux tendances : l'une à dominante structuro-fonctionnaliste qui appréhende le contrôle comme des dispositifs déterminés par des forces naturelles ou de simples applications uniques. Elle considère le contrôleur de gestion comme un individu qui subit et intègre des contraintes organisationnelles et environnementales pour l'exercice de sa fonction. L'autre se positionne dans une démarche interprétative où le but est d'analyser les réalités sociales des contrôleurs et la manière dont elles sont socialement construites et négociées (Hopper et Powell, 1985).

Malgré ces contributions, de très fortes incertitudes subsistent quant à l'évolution de la fonction. Certains voient un ancrage croissant des contrôleurs de gestion dans les organisations et le développement d'activités de conseil à forte valeur ajoutée (Scapens et Jazayeri, 2003, Granlund et Malmi, 2002, Russel, Siegel et Kulesza, 1999, Joseph et George, 2005, Friedman et Lyne, 1997, Vaivio, 2004). D'autres, en revanche, estiment qu'une telle évolution est ambiguë, conditionnelle et incertaine (Byrne et Pierce, 2007), voire difficile (Hoffjan, 2004, Cooper, 1996, Davis et Albright, 2000).

De telles incertitudes sont renforcées, nous semble-t-il, par la fragilité actuelle de la position de la fonction aussi bien au sein de l'entreprise qu'en dehors de celle-ci. En effet, rares sont les situations où les contrôleurs de gestion disposent d'une autorité formelle et officielle, si ce n'est sur leur service. Leur pouvoir d'action et donc de décision en interne reste limité. Par ailleurs, contrairement aux Etats-Unis, au Canada ou encore la Grande Bretagne, dans certains pays comme la France ou l'Allemagne, les contrôleurs de gestion ne sont pas rattachés à un ordre qui participerait, sur un plan sociétal, à l'institutionnalisation de la profession.

La fonction est-elle alors réellement en danger ? 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. En ce qui concerne les organisations, le développement du courant du néo-institutionnalisme sociologique met l'accent sur leur légitimité, en montrant que les décisions prises en leur sein sont moins axées sur la recherche de la performance que sur une quête de légitimité (Meyer et Rowan, 1977).

Au niveau individuel, les travaux portent principalement sur les dirigeants (Laufer, 1996) et sont souvent fondés sur les travaux de Weber (1978) qui positionne la légitimité dans les relations de dominants à dominés. En effet, pour le sociologue, la légitimité est ce qui va permettre de garantir la pérennité de la domination, c'est-à-dire d'assurer dans le temps l'obéissance des dominés (Weber, 1978). D'autres auteurs nuancent cette approche en considérant que la légitimité d'un individu peut être perçue comme ce qui rend son action ou sa décision juste aux yeux des autres (Laufer et Ramanantsoa, 1982) : un individu peut se

considérer comme légitime, s'il est « *capable de répondre de façon satisfaisante à quiconque pose la question "de quel droit agissez-vous ?" »* ».

Une telle interrogation concernent les contrôleurs de gestion dont la place dans l'organisation reste très contrastée et incertaine surtout eu égard aux évolutions organisationnelles actuelles (I et II). Cet article vise alors à étudier comment les contrôleurs tentent d'acquérir une légitimité (III.) et à rechercher les conditions de cette dernière (IV). Cette contribution constitue une réflexion, menée à partir de la littérature existante, sans vocation empirique. Elle ne prétend ni à l'exhaustivité ni à la normativité, mais permet de poser les bases de recherches futures sur les contrôleurs.

I. Une orientation centralisatrice de la fonction

La demande accrue de contrôle dans les organisations (Ezzamel et ali., 1997), malgré la crise de ce dernier dans les années 1980, ne semble pas avoir réglé la question de la légitimité des contrôleurs (1.2.), probablement en raison du maintien du caractère traditionnel du contrôle (1.1.)

1.1. Une financiarisation et centralisation marquées

Les nombreuses contributions académiques ces vingt dernières années, proposant des rénovations majeures du dispositif technique, ne semblent pas avoir trouvé un écho favorable dans les pratiques. Ces dernières, loin d'apparaître comme construites sur de nouvelles bases, se fondent pour certains auteurs, sur des outils classiques du contrôle. En réalité, malgré des demandes de plus de contrôle, l'essentiel demeure (Bourguignon, 2003). Pour certains, les contrôleurs n'auraient pas eu le courage de s'émanciper de la comptabilité financière et du reporting : le changement est assimilé davantage à de l'apparence, à du « *vieux vin dans de nouvelles bouteilles* » (McNair, 1996). A titre d'illustration, la méthode ABC basée sur les processus, n'est que faiblement répandue (Gosselin, 1997, Evans et Ashworth, 1996). La gestion des coûts stratégiques fait également l'objet d'un impact limité (Guilding *et al.*, 2000, Roslender and Hart, 2003). En d'autres termes, la dimension financière et l'orientation centralisatrice resteraient prégnantes.

Des travaux récents montrent cette tendance au niveau de l'activité des contrôleurs de gestion : dans une analyse portant sur 73 annonces d'offres d'emplois allemandes, Hoffjan (2004) montre que les missions de contrôle des coûts et de gardien du patrimoine financier seraient largement prédominantes. L'enquête réalisée par Jordan (2005) auprès de 175 entreprises montre une évolution entre 1998 et 2004 plus lente que ne l'espèrent les contrôleurs de gestion : ces derniers veulent accorder de plus en plus de temps à l'animation des hommes et moins à la conception et au fonctionnement. Malgré ces souhaits, le plus gros de leur travail concerne de plus en plus l'exploitation des outils, sans évolution au niveau de l'animation. L'auteur constate également que les travaux pour les directions se sont intensifiés sur tous les sujets dans les grandes entreprises et que les relations avec ces dernières pèsent plus lourd que les relations avec les opérationnels. Telles sont également les conclusions de certains chercheurs qui montrent l'évolution de la fonction vers une participation plus active

dans la prise de décision stratégique et une centralisation accrue (Burns et Ezzamel, 1999, Burns et Yazdifar, 2001).

Ce renforcement de l'orientation centralisatrice du contrôle de gestion peut être expliquée, notamment, par les évolutions en matière de gouvernance des entreprises. Les différents scandales des années 2000, dont celui de « Enron » du mois de décembre 2001 ont médiatisé et amplifié considérablement la crise dans la gouvernance des entreprises. Aux Etats-Unis comme en Europe, les directions générales ont été et sont encore incitées progressivement à la « transparence » pour maintenir ou regagner la « confiance » des investisseurs voire de l'ensemble des parties prenantes (Freeman, 1984). Le management du management (Perez, 2003) se traduit notamment par la recherche de la « représentation fidèle » de l'activité des dirigeants, c'est-à-dire par une amélioration continue de la fiabilité des documents de synthèse annuels ou mensuels publiés par les services comptabilité et contrôle de gestion. Cette évolution vers plus de transparence nécessite naturellement la mobilisation d'une équipe soucieuse d'assurer la qualité de l'information diffusée dans l'environnement. En tant que producteurs de données, les contrôleurs de gestion peuvent être amenés, à leur niveau, à participer à cette quête de transparence. La crise financière en 2008 confirme cette tendance et peut conduire à rapprocher le contrôle de gestion de la comptabilité financière et du contrôle interne.

Le développement des IFRS est également de nature à renforcer l'orientation centralisatrice du contrôle de gestion. Angelkort et *ali.*, (2008) estiment que les IFRS ont un double impact sur les activités des contrôleurs. Tout d'abord, la planification et le reporting interne peuvent être utilisés pour l'établissement des normes IFRS. Ensuite, ces dernières peuvent également être utilisées par le contrôleur pour la conception d'un système de contrôle intégré. L'étude de ces auteurs montre que le rôle des contrôleurs est amené à évoluer dans trois à cinq ans en raison des IFRS. Ils deviendraient des fournisseurs d'informations financières pour les comptables et, par là même, serait co-responsable de l'établissement des états financiers. Au-delà de ces activités informationnelles, l'intégration des systèmes comptables facilitée par les IFRS, peut s'accompagner d'un renforcement de l'automatisation des processus de normalisation permettant aux contrôleurs de se concentrer sur leur rôle de consultants internes à la direction. Plus précisément, cette évolution dépend de la position hiérarchique du contrôleur (Angelkort et *ali.*, 2008). Plus elle est élevée, plus le savoir-faire lié aux normes IFRS sera nécessaire à l'avenir. Les auteurs plaident par ailleurs, pour une formation accrue des personnels du contrôle de gestion car leur compétence dans le domaine ne serait pas suffisante.

En quoi ces évolutions sont-elles de nature à remettre en cause la légitimité du contrôleur de gestion ?

1.2. Une légitimité limitée auprès des managers opérationnels

L'aide au pilotage décentralisé des centres de responsabilité par les conseils et la formation des cadres opérationnels notamment, risque d'être absorbé, à l'avenir, par des activités à destination des directions générales. En effet, la recherche de transparence et de confiance peut conduire à une publication massive d'informations à destination des tiers et à

une vérification systématique de la fiabilité de celles-ci. L'implication dans la normalisation comptable est de nature à rapprocher les contrôleurs des services financiers. Ces deux effets combinés risquent de détourner peu ou prou les contrôleurs de gestion de leur mission d'assistance des managers opérationnels, au profit d'une mission informationnelle plus traditionnelle de remontée d'information vers les directions générales.

Cette centralisation et financiarisation du contrôle de gestion conduit à s'interroger sur les liens entre les contrôleurs et les opérationnels. Le développement des pratiques dans lesquels les contrôleurs peuvent jouer un rôle (gestion de la qualité, des processus, mesure non financière...) peut alors être en décalage par rapport à de telles évolutions centralisatrices. L'éloignement des contrôleurs réduit naturellement les interactions avec les managers opérationnels ce qui a pour effet, selon Byrne et Pierce (2007), un manque de connaissance des problèmes des opérationnels, un intérêt réduit de l'information comptable pour ces derniers, moins de possibilité de réduire les conflits dans la mesure où les managers sont à distance et, surtout, le besoin de vendre le rôle du contrôleur.

La légitimité des contrôleurs intervenant au sein des unités opérationnelles peut donc être fragilisée car ils peuvent être perçus comme des surveillants (Segal, 1991), voire des policiers (Boisvert, 1994) par les représentants de ces dernières. Une telle orientation conduit à se demander si la fonction n'est pas amenée à fusionner avec la comptabilité financière dans les prochaines années (Bouquin et Fiol, 2007). Quelle serait alors la singularité des contrôleurs de gestion dans un tel contexte et, surtout, quelle serait leur légitimité ?

II. D'une position décentralisée à celle d'intermédiaire

La question de la légitimité exposée dans les développements précédents, se pose également pour les contrôleurs placés dans les unités opérationnelles. Quand bien même certains auteurs observent une évolution centralisatrice, la déclinaison de la profession en parallèle dans de nombreuses fonctions de l'entreprise (direction des ressources humaines, logistique, production, marketing...) constitue également une réalité (Bollecker, 2007).

2.1. Des risques de dilution et l'intervention difficile dans le processus de décision

Pour autant, la légitimité du contrôleur détaché dans les unités opérationnelles n'est pas acquise même s'il participe à la gestion des processus (via ABC ou ABM). En effet, pour Bouquin et Fiol (2007), l'approche par les processus est devenue une référence et donne une méthodologie au contrôle de gestion ; mais elle ne procure aucune légitimité nouvelle aux contrôleurs. Ils peuvent entrer en pleine concurrence avec les autres fonctionnels utilisant les mêmes concepts.

Différents chercheurs craignent ainsi pour leur légitimité voire même leur pérennité, en raison des risques de dilution du contrôle dans les autres savoirs de gestion (Ezzamel, Lilley et Willmont, 1997). La distillation de leur savoir et de leur compétence auprès des unités décentralisées peut conduire à leur disparition surtout si le contrôle de gestion devient le prolongement de la mission des managers et si ces derniers intègrent pertinemment la

technologie de l'information (Danziger, 2000). En effet, le contrôleur partenaire d'affaires proche des opérationnels est en danger, lorsque les acteurs responsabilisés auront été formés à l'autocontrôle, que la technologie remplacera parfaitement le travail mécanique du contrôleur et qu'il sera devenu un partenaire d'affaires à peine un peu plus connaissant des chiffres que les autres gestionnaires (Boisvert et *ali*, 2006).

La position des contrôleurs est également délicate dans le processus de décision. Certaines contributions montrent que les managers opérationnels se sentent illégitimement dominés par les contrôleurs dépourvus à la fois de sens pratique et de responsabilité qu'incombe cette domination (Hofstede, 1977). Ils ont tendance à considérer les contrôleurs de gestion comme des « *pinailleurs* », des « *empêcheurs de tourner en rond* », des « *procéduriers* », (Simon, 2000). Pour G. Hofstede, « *le fonctionnel irrite l'opérationnel, et l'opérationnel frustre le fonctionnel... Les contrôleurs de gestion ont tendance à regarder les opérationnels comme des gens sans imagination, qui refusent de suivre de bons conseils* » (1977, 165). L'image du contrôleur est souvent négative voire conflictuelle (Hopper, 1980). Il peut incarner l'image d'un personnage au profil incertain (Byrne et Pierce, 2007), souvent ressenti comme un envoyé de la direction ; il peut être craint et mal aimé alors qu'il aspire à aider et à conseiller. Il est souvent présenté comme étant inflexible, passif, non créatif, désagréable, sans humour (Hoffjan, 2004).

La question de la légitimité se pose aux contrôleurs décentralisés quel que soit leur rattachement hiérarchique. Le rattachement aux contrôleurs centraux réduit les liens avec les opérationnels et met le contrôleur détaché en danger car considéré par les opérationnels comme un outsider voire comme un espion (Rouwelaar et Bots, 2008). Certaines informations sensibles ne leur sont pas accessibles ou le sont après la décision et l'action (Merchant, 1998, p. 642; Anthony & Govindarajan, 2004, p. 74). En revanche, lorsque le contrôleur de division est rattaché au manager opérationnel, le premier a tendance naturellement à répondre aux besoins du second au détriment des demandes des contrôleurs centraux.

La position du contrôleur de gestion décentralisé est donc ambiguë en raison d'une fracture de rôle entre la surveillance, l'évaluation et l'aide à la décision (Simon, 1954). Certains auteurs plaident pour une position intermédiaire ou hybride (Burns et Baldvindottir, 2005). Dew et Gee considèrent ainsi, dès 1973, que le contrôleur de gestion est une « *personne de liaison entre la direction et les cadres, grâce à son rôle de dialogue, de coordination et d'appui* » (1973, 104). Les contrôleurs sont des personnes en prise directe avec les cadres, qui renforcent la volonté de personnalisation et de particularisation du contrôle de gestion. Ils jouent un rôle de communication, de persuasion, d'appui et de conseil auprès de chacun des cadres de l'organisation. En même temps, ils s'assurent pour le compte de la direction générale, que les efforts individuels sont tous orientés dans le sens de l'entreprise. Les contrôleurs de gestion sont vus comme des coordinateurs des efforts de planification et de suivi de ces derniers pour le compte de la direction générale. Ils assurent ainsi une liaison permanente entre la direction et les cadres de l'entreprise, au service de la convergence des résultats.

2.2. L'impact contrastée des ERP sur la légitimité

La légitimité des contrôleurs de gestion apparaît également en filigrane dans la littérature consacrée aux effets de la technologie de l'information sur la fonction.

Friedman et Lyne (1997) définissent trois scénarios pour le futur de la profession compte tenu de l'évolution des technologies de l'information : un scénario dans lequel les contrôleurs passent de « compteurs de haricots » à une orientation « business » ; un scénario d'inertie où les nouvelles techniques n'ont aucun impact ; un scénario dans lequel les contrôleurs se rapprochent des ingénieurs, et abandonnent leur rôle comptable traditionnel.

Différents travaux ont montré l'impact positif de la mise en place de nouveaux outils informatiques et notamment de progiciels sur la fonction de contrôleur de gestion. Verdaasdonk (1999) observe que les ERP ont une influence sur leur rôle et améliore leur performance. Une étude longitudinale menée par Scapens et Jazayeri (2003), au sein d'une division européenne d'une multinationale américaine, a montré le changement de rôle suite à l'implantation d'un ERP (SAP) : élimination des tâches de routine, utilisation d'informations prospectives, rôle élargit vers davantage de conseil.

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

Néanmoins, certains travaux restent plus nuancés au sujet de l'impact positif des ERP sur la fonction. Ainsi, R. Cooper annonçait clairement dès 1996 que, dans les prochaines années, les effectifs de contrôleurs de gestion tendront à diminuer sensiblement en raison de la mise en place de nouveaux outils de technologie de l'information. Davis et Albright (2000) décrivent les changements suite à la mise en place d'ERP : ils constatent une diminution des effectifs de contrôleurs et, en parallèle, une modification des missions de ceux qui restent qui s'orientent vers davantage de tâches analytiques. Pour sa part, Sangster (1996) montre, dans une revue de la littérature, que malgré l'utilisation de nombreux systèmes experts pour des tâches de contrôle dans les organisations :

- les contrôleurs de gestion n'avaient pas encore adopté ces systèmes ;

- ils ne les utilisaient et ne les développaient pas ;
- la diffusion de la technologie était encore à ses prémises auprès des contrôleurs de gestion.

L'étude empirique, menée par cet auteur, est encore plus inquiétante puisqu'il constate des résistances au niveau des contrôleurs quant à l'acceptation de ces outils et un danger de régression de leur statut au sens où ils risquent de passer d'un rôle de fournisseur d'information à un rôle de « gardien du score ». Bormann-Rutte et ali. (2005) montrent, dans une étude sur 20 contrôleurs néerlandais d'entreprises ayant implanté un ERP, que les rôles des contrôleurs n'ont pas autant changé que certains travaux le suggèrent. Meyssonnier et Pourtier (2006) présentent des impacts très variés de l'implantation d'ERP sur les activités des contrôleurs. L'évolution ne se traduit pas toujours par une émancipation des contraintes de collecte et de mise en forme des informations et ne se fait que peu au profit de tâches plus stratégiques liées au conseil des managers. Certains se retrouvent embourbés dans la collecte et la vérification de la qualité des données.

Ces résultats divergents des études menées depuis plus de dix ans ne clarifient pas la légitimité des contrôleurs au sein de l'organisation, qui restent très contrastée. Par ailleurs, ces travaux ne donnent aucune indication sur leur comportement face à ces enjeux : sont-ils inactifs ou s'inscrivent-ils dans un processus de légitimation ?

III. La légitimation des contrôleurs

La légitimation des contrôleurs ne fait pas l'objet, à notre connaissance, de contributions académiques spécifiques. Certains auteurs font, en revanche, état du pouvoir des représentants des systèmes de contrôle (3.1.) ou des comportements stratégiques qu'ils développent dans les entreprises (3.2.) ce qui peut être assimilé à une recherche de légitimité.

3.1. Une légitimité rationnelle légale

Une telle recherche de légitimité, i.e. rendre sa propre action ou décision juste aux yeux des autres, peut paraître délicate eu égard la position de neutralité décisionnelle mise en avant par plusieurs auteurs. En effet, dans certaines contributions, l'intervention des contrôleurs de gestion se réalise en toute neutralité, ce qui ne leur confère aucun pouvoir dans la décision en dehors de leur service : il « *ne prend pas de décision à la place des opérationnels, il les aide à les prendre, il facilite la coordination de leurs décisions* » (Ardoin et Jordan, 1979, p. 11). De même, Gerardin affirme « *que le contrôleur de gestion ne doit se sentir investi d'un quelconque pouvoir décisionnel* » (1996, p. 18). Cette neutralité semblerait nécessaire, dans la mesure où ils ne sont pas responsables de la performance contrairement aux responsables opérationnels.

Toutefois, dans la pratique, cette neutralité apparaît bien fragile. Bühler (1979) observe que, bien que la fonction formelle du contrôleur de gestion ne confère le plus souvent aucune autorité, sinon sur son service, son influence sur les décisions organisationnelles est souvent forte. L'auteur cite les propos d'un contrôleur de gestion d'un département de la

société BSN (Danone) « *le contrôleur est très proche de la décision ; il influe de manière appréciable sur cette décision. Mais il n'a en fait aucune autorité à aucun niveau hiérarchique... Dans mon cas, je suis sans doute la personne qui voit le plus le Directeur du Département. Pour tous les autres membres de l'entreprise, il est sans doute difficile de percevoir que mon rôle se limite à faire des recommandations* » (Bühler, 1979, p. 3). L'influence que le contrôleur de gestion exerce est légitimée non seulement par son rôle actif au niveau des processus de planification et de contrôle, mais aussi « *par sa position au carrefour de multiples flux d'informations (qui) le prédispose à jouer un rôle actif de formateur et d'agent de changement dans les organisations* » (1979, p. 4).

En 1970, Henning et Moseley affirmaient déjà un tel pouvoir d'influence, dans une enquête portant sur 25 entreprises, même s'il est variable en fonction des domaines d'intervention. Le contrôleur aurait ainsi un pouvoir de décision quasi-unilatéral dans le choix des méthodologies et outils employés pour mener des missions de reporting et d'audit interne notamment, alors que l'autorité est davantage partagée dans la définition des outils utilisés pour la gestion budgétaire et la comptabilité. Par ailleurs, au sein de ces domaines d'intervention, il y a des variations d'autorité. Cette autorité est reconnue par les contrôleurs eux-mêmes, leurs pairs et les supérieurs hiérarchiques (Henning et Moseley, 1970).

Certains auteurs plaident même en faveur d'une diffusion d'un modèle de contrôleur puissant (Siegel et Sorensen, 1999), et observent dans certains cas le degré élevé d'autorité (Sathe, 1983), notamment lorsque la question financière pèse fortement dans la prise de décision opérationnelle (Lambert et Sponem, 2008).

Une telle place, accordée aux contrôleurs et/ou obtenue par l'influence, peut leur donner une *légitimité rationnelle légale* au sens de Weber (1978). Celle-ci est relative « *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* » (Laufer, 1996, p.36). La légitimité est donc issue de la connaissance qu'a le contrôleur de gestion du fonctionnement de l'organisation qui lui procure une expertise dans la lignée du fonctionnaire wébérien : connaissance des règlements, des processus décisionnels, des règles de gestion des ressources humaines...

Par ailleurs, cette légitimité rationnelle légale repose, selon Weber, sur la croyance en la légalité des règlements et sur le droit de donner des directives qu'ont ceux qui sont appelés à exercer la domination par ces moyens. Il est largement admis qu'un système de planification-contrôle est caractérisé par des normes qui jouent le rôle d'un système central de pilotage qui contrôle et coordonne en permanence le comportement décisionnel de chaque manager (Maître, 1984). Cette standardisation confère aux contrôleurs un pouvoir impersonnel et bureaucratique (Gervais, 2000, 285) qui se traduit par un transfert d'une zone de responsabilité des contrôles et des décisions des responsables opérationnels vers le système formel (Mintzberg, 1983). Ces activités de standardisation sont parfois de nature à conférer un pouvoir tellement considérable aux analystes, que le titulaire du poste peut difficilement être considéré comme un cadre qui a réellement la responsabilité de son unité (Mintzberg, 1983).

3.2. La recherche de la légitimité par des comportements stratégiques

Les deux autres sources de légitimité Weberienne – charismatique (soumission extraordinaire au caractère sacré, à la vertu héroïque ou à la valeur exemplaire d'une personne) et traditionnelle (croyance quotidienne en la sainteté de traditions valables de tout temps et en la légitimité de ceux qui sont appelés à exercer l'autorité par ces moyens) – ne nous semblent pas adaptés à la fonction de contrôleur de gestion. En revanche, en abandonnant une perspective bureaucratique au sens de Weber et en se positionnant dans une approche qui consiste à analyser les réalités sociales et la manière dont elles sont socialement construites et négociées (Hopper et Powell, 1985), d'autres moyens de légitimation peuvent être identifiés. En d'autres termes, certaines recherches abordent implicitement la quête de légitimité des contrôleurs au travers de l'influence qu'ils exercent qui ne semble pas seulement liée à l'exercice de la fonction, mais également à la recherche d'une position stratégique, c'est-à-dire de modalités cognitives (Suchman, 1995).

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

Dans une étude réalisée auprès de 32 contrôleurs de gestion, Lambert et Sponem (2003) montrent l'importance de leurs marges de liberté en constatant qu'ils utilisent la gestion du résultat comme instrument de légitimation et/ou comme moyen de donner des marges de manœuvre aux managers, à l'instar des travaux de Schiff et Lewin (1970). Plus précisément Lambert et Sponem (2003) estiment que lorsque la culture financière *n'est pas* dominante, les contrôleurs cherchent à légitimer leur place dans l'organisation, à bénéficier d'une reconnaissance de leur compétence technique et de leur rôle. Dans les organisations à faible culture financière, les contraintes accrues imposées les actionnaires donnent aux contrôleurs l'opportunité de développer leur savoir faire technique pour se légitimer auprès des opérationnels en les aidant à manipuler leur résultat comptable. En revanche, lorsque la culture financière est dominante, le contrôleur de gestion peut être un arbitre entre les attentes du marché et ce que les opérationnels peuvent réellement réaliser. Enfin, dans les firmes qui développent une forte culture financière, les contrôleurs pressentent le danger d'une orientation uniquement comptable.

Francis et Minchington (1999) constatent également que les contrôleurs de gestion cherchent, au travers de leurs compétences « quantitatives » des facteurs de différenciation qui leur permettent de maintenir leur pouvoir d'expert et fournit un important soutien à leur carrière. Enfin, Ahrens et Chapman (2001) montrent, au travers de 64 autobiographies de contrôleurs dans 17 entreprises allemandes et douze entreprises anglaises, que les contrôleurs « juniors » allemands sont préoccupés par les jeux politiques nécessaires pour s'affirmer et se maintenir dans leur fonction. Les contrôleurs anglais recherchent les moyens leur permettant de maximiser leur expérience pour accélérer leur projet de mobilité professionnelle.

Un tel comportement stratégique peut être expliqué par la nécessité pour les contrôleurs de gestion, et de manière plus générale pour la fonction gestion-finance, de consolider ou de restaurer la légitimité (Bescos, 2002). Cette recherche de légitimité semble nécessaire car l'image du contrôleur est encore négative voire conflictuelle (Hopper, 1980). Hoffjan (2004) observe que son rôle actuel de « réducteur » des coûts n'est pas de nature à restaurer son image. Il est présenté, dans une perspective négative, comme étant inflexible, passif, non créateur, désagréable, sans humour. Fornerino et Godener (2006) montrent la difficulté à « sortir » d'une telle perspective au sens où l'image de surveillance des contrôleurs de gestion est attachée autant aux contrôleurs – conseillers qu'aux contrôleurs – techniciens. Friedman et Lyne (1997) constatent également que le stéréotype de « compteur de haricots » est largement ancré dans les organisations. Même leur investissement à long terme dans le pilotage des unités décentralisées peut être mises en doute, notamment lorsque la fonction est perçue comme une fonction de passage comme le montre Chiapello (1990) : pour plus de 57 % des acteurs du contrôle interrogés, les contrôleurs font partie d'une population qui se renouvelle très vite, plus vite que dans d'autres fonctions.

Au final, la légitimation des contrôleurs peut se traduire par un comportement stratégique dans les relations avec les utilisateurs avec lesquels ils interagissent.

Ce comportement se caractérise également par un travail sur soi. En effet, la recherche de légitimité peut se traduire par un travail réflexif de la part du contrôleur (Boisvert et ali., 2008) notamment pour être meilleur dans les relations (Lambert et Pezet, 2006). Pour opérer une transformation de sa pratique, le contrôleur doit être doté d'une capacité à entrer dans son propre champ de vision et de devenir un objet pour lui-même – un objet à transformer, à affecter, à orienter ou à diriger (Ezzamel Lilley et Willmott, 1997).

IV. Conclusion / discussion : la pérennité par la performance de la fonction

Les recherches montrent ainsi les efforts fournis par les contrôleurs pour se légitimer. Néanmoins, rares sont celles qui abordent ce qu'ils « apportent » à l'organisation. Or, la légitimité rationnelle est liée à la façon dont l'individu a montré qu'il a su assurer le succès des opérations dont il a eu la charge (Laufer, 1996). Selon Weber (1978) l'efficacité de la domination contribue à la légitimité. Le dominant a en effet intérêt à combiner la légitimité dont il bénéficie à la recherche d'efficacité de son gouvernement : si son gouvernement n'apporte aucune prospérité à ceux qu'il domine, alors son autorité charismatique risque de disparaître (Weber, 1978). Par conséquent, quelle que soit la forme de légitimité, la confiance

dans la personne du dominant s'accompagne d'un certain nombre d'attentes de la part des dominés, auxquelles il faut savoir répondre pour assurer la pérennité de la domination.

La transposition de cette thèse Weberienne ne peut se faire en l'état en considérant le contrôleur de gestion comme un (possible) dominant et les managers opérationnels comme des dominés. Néanmoins, l'idée d'une légitimité acquise par l'efficacité est séduisante. Or, les travaux sur la performance des contrôleurs eux-mêmes sont peu nombreux alors qu'elle contribuerait à clarifier leur place au sein de l'organisation et améliorerait leur légitimité.

Les contrôleurs se trouvent ainsi dans une situation paradoxale selon laquelle ils sont amenés à mesurer la performance des autres acteurs sans être eux-même soumis à de telles contraintes. En effet, ils occupent une position particulière dans la relation d'agence qui lie les directions générales (principal) aux responsables de centre (agent). La mission des contrôleurs est d'aider la partie sous-informée (le principal) à acquérir de l'information auprès de la partie informée (l'agent) (Bollecker, 2007) et à pallier les comportements opportunistes par la mise en place de systèmes incitatifs. Ces derniers se traduisent par la vérification, de façon permanente ou périodique, que les actions et les décisions des agents sont conformes aux objectifs fixés contractuellement grâce à l'utilisation de standards, de l'analyse d'écarts et de la mesure de la performance (Langevin, 1999). Ils se traduisent également par l'attribution de sanctions et rétributions.

En même temps, ils incarnent eux-mêmes le statut d'agent susceptibles d'opportunisme, comme le soulignent clairement les tenants de la théorie des droits de propriétés pour le contrôleur central (Alchian et Demsetz, 1972). Une telle orientation déplace nécessairement le curseur des questions portant sur la représentation (construite par le contrôle de gestion) des performances de l'organisation vers celles de la performance des systèmes de contrôle eux-mêmes et du contrôleur ... sauf à les confondre ou à maintenir le syndrome du cordonnier. Une question majeure mérite alors une attention particulière : Comment définir la performance des contrôleurs et la mesurer ?

4.1. La performance des contrôleurs de gestion

La problématique de la performance peut être abordée de manière très vaste dans la mesure où le concept lui-même est polysémique (Bourguignon, 2000), ce qui complexifie l'analyse. Par ailleurs, certains auteurs montrent les difficultés de mesure de la performance des services fonctionnels. En effet, pour la plupart des activités de ces services, les résultats sont souvent visibles à long terme, plutôt qu'à court terme. En outre, le résultat des actions engagées par le service fonctionnel ne dépend pas uniquement de lui, mais de facteurs externes et de facteurs internes (Malleret, 2006). Certains auteurs estiment que l'observation empirique de l'efficacité de ses services au travers de l'impact positif attendu des procédures de planification se révèle extrêmement difficile et décevante... En raison du nombre très élevé des variables organisationnelles, il semble impossible d'allouer, à coup sûr la paternité de l'efficacité organisationnelle à un facteur plutôt qu'à un autre (Maître, 1984, 7).

Malgré ces difficultés d'évaluation de la performance des services fonctionnels, certains auteurs, telle que D. Bessire (1993), rappellent que la qualité des outils de gestion ne

peut à elle seule garantir le succès, mais qu'il est peu probable que des entreprises puissent être durablement performantes en mettant en œuvre des systèmes de gestion inefficaces. Cet argument peut être conforté par la thèse de Lucas (1975) au sujet de l'utilisation des systèmes d'information, selon laquelle un décideur utilisera d'autant plus son système d'information qu'il obtiendra grâce à lui une bonne performance. Une sous-performance conduirait alors le décideur à abandonner ou modifier ses sources d'information. La satisfaction des utilisateurs peut donc constituer une piste de recherche intéressante comme l'on déjà emprunté certains auteurs (Angelkort et ali. 2008, Byrne et Pierce, 2007). Telle est également la position de Malleret (2006) qui met en avant que *« le résultat d'un service fonctionnel ne doit pas se mesurer, le plus souvent, au niveau du service lui-même, mais dans d'autres secteurs de l'entreprise. En effet, par définition le service fonctionnel travaille pour d'autres services, qu'il s'agisse de la direction générale, des services opérationnels ou d'autres services fonctionnels. Il faut donc apprécier sa performance au niveau de l'utilisateur final »*.

Une autre piste consiste à évaluer la performance des contrôleurs au travers de leur contribution à l'apprentissage organisationnel dans la mesure où les dispositifs de contrôle permettent de tirer des leçons des événements (Simons, 1990 ; Lorino, 1997) et constituent à ce titre un vecteur d'apprentissage organisationnel et de conduite du changement. Une telle démarche a été entreprise par Bollecker (2002) à partir du modèle de création des connaissances de Nonaka et Takeuchi. L'étude montre les pratiques des contrôleurs de gestion en matière de transfert des connaissances tacites vers des connaissances explicites et inversement, ainsi que leur implication dans le processus d'interiorisation, d'extériorisation, de socialisation et de combinaison des connaissances. Ces pratiques permettent la transmission et la création de savoir vers et pour les décideurs, pour garantir l'efficacité du contrôle organisationnel. En effet, les choix et pratiques de ces derniers peuvent ainsi évoluer par des phénomènes d'apprentissage.

4.2. L'évaluation de la performance des contrôleurs

La question de la performance des contrôleurs en tant qu'agent sous-entend également celle de sa représentation et de sa mesure par et/ou pour le principal. Néanmoins, le contrôle du respect des obligations de cet agent semble plus ardu, notamment en raison de la difficulté à fixer, pour la fonction contrôle de gestion, des objectifs aisément mesurable et de l'impossibilité de nommer un contrôleur du contrôleur... En d'autres termes, la difficulté réside pour la partie sous-informée (le principal / direction générale) dans l'acquisition de l'information auprès de la partie informée (l'agent / contrôleur). Néanmoins, cela ne peut signifier que les contrôleurs sont à « l'abri », notamment en raison de l'existence de multiples mécanismes de contrôle complémentaires voire concurrents (Ouchi, 1979).

Peu de travaux traitent de cette dimension de l'évaluation de la performance des contrôleurs. Seule la contribution de Lambert et Pezet (2006) montre les modalités d'une telle évaluation chez un sous-traitant de l'industrie automobile. L'évaluation des contrôleurs par la direction de l'entreprise est faite à partir de critères qui sont de deux ordres : la production d'une information dans les délais attendus ; la production d'une information permettant d'appliquer une norme d'action pour atteindre les objectifs stratégiques. Par ailleurs, le contrôleur est un surveillant surveillé. En effet, les auteurs observent que des résultats

décevants de l'entreprise exposent le contrôleur à devoir les justifier au cours d'un contrôle inopiné de la direction, durant lequel il doit montrer qu'il est responsable des résultats. Le contrôleur doit alors justifier les procédures suivies pour établir les résultats et les mesures prises par lui auprès des opérationnels pour atteindre l'objectif.

Au-delà d'une telle approche, qui sous-entend la mise en place et l'exploitation d'un dispositif formel et/ou informel de surveillance (contrôleurs des contrôleurs), l'observation des pratiques mérite d'être réalisée à partir du cadre conceptuel de la théorie des signaux. En effet, la légitimité des contrôleurs n'étant pas acquise, ils peuvent être amenés à envoyer des messages aux utilisateurs sur leur utilité. Contrairement à la théorie de l'agence, c'est alors la partie informée qui s'efforce de transmettre son information à la partie sous-informée pour la convaincre de la qualité de ses prestations (Brousseau, 1999) : c'est la concurrence entre les parties informées qui les oblige à renseigner celles qui ne le sont pas. La pluralité des mécanismes de contrôle peut inciter les contrôleurs à diffuser de telles informations. En effet, le contrôleur de gestion doit démontrer la valeur ajoutée qu'il fournit et construit une relation privilégiée avec les managers (Lambert et Spence 2003 p 736). L'analyse des comportements des contrôleurs permettant de prouver leur utilité et légitimer leur fonction en empruntant la théorie du signal peut alors s'avérer intéressante.

Bibliographie

Ahrens T. and Chapman C.S. (2001), «Occupational Identity of management accountants in Britain and Germany», *The European Accounting Review*, Dec, vol. 9, Issue 4, p. 477-498.

Alchian A. and Demsetz H. (1972), «Production, Information Costs, and Economic Organization», *American Economic Review*, 62, December, pp.777-795.

Angelkort and ali., (2008) *Controllershship Under IFRS – Some Critical Observations From A German-Speaking Country*, 31th Annual Congress of the European Accounting Association, Rotterdam.

Anthony R.N. & V. Govindarajan, (2004), *Management control system*, eleventh edition, Mc Graw-Hill Irwin.

Ardoin J.L. et Jordan H. (1979), *Le contrôleur de gestion*, Flammarion.

Bessire D. (1993), *La nature du contrôle de gestion dans les entreprises du commerce de détail intégré*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris 1 Panthéon sorbonne.

Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 39-45.

Bescos P.L. (2002), « Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance », *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Décembre, Vol. 5, iss.4, p. 5-28.

Boisvert H. (1994) « Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil », *Revue Française de Comptabilité*, n° 258, juillet-août, pp. 39-44.

Boisvert H. and al. (2006) *The Role of Management Accountants in Performance Management*, Canadian academic accounting association Congress, Niagara.

Boisvert and al., (2008) *Roles profiles of management accountants*, Working Paper of CICMA, Canada.

- Boisvert et al., (2008) « La pratique du comptable professionnel en organisation : inertie du stéréotype ou expérimenter l'incertain », *Actes du 29^{ème} Congrès de l'AFC*, Cergy.
- Bollecker M. (2002) « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, volume 2, novembre, pp. 109-126.
- Bollecker M. (2007) « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 13, vol.1, juin, pp. 87-106.
- Bormann-Rutte and ali (2005) "ERP results in ambiguity about the controller's future roles : an economic-psychological analysis", 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Göteborg May 18–20, 2005.
- Bouquin H. and Fiol M. (2007) *Le contrôle de gestion: repères perdus, espaces à retrouver*. 28^{ème} Congrès de l'AFC, Poitiers.
- Bourguignon A. (2000), *Performance et contrôle de gestion*. In Colasse B.. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris (France): Economica, 2000, p. 931-941
- Bourguignon A. (2003), « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure », *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, p. 27-54.
- Brousseau E. (1999) « La théorie du signal », dans Le Duff R. et ali., *Encyclopédie de la Gestion et du Management*, Dalloz, p. 1146-1147.
- 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.
- Burns, J., Ezzamel, M., Scapens, R. (1999), "Management accounting change in the UK", *Management Accounting (UK)*, March, pp.28–30
- Burns, J. and H. Yazdifar (2001): "Tricks or treats? The role of management accountants is changing", *Financial Management*, March, pp.33-5.
- Burns J. and Baldvinsdottir G. (2005), « An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis », *European Accounting Review*, Déc, Vol 14, issue 4, p. 725-757.
- Byrne S. and B. Pierce, (2007), *Towards a more comprehensive understanding of the role of management accountants*", *European Accounting Review*, vol.16, n°3, p. 469-498.
- Chiapello E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Echanges*, n° 92, p. 7-11.
- Cooper R. (1996), « Look out management accountants », *Management Accounting (US)*, Vol 77, n°12, juin 1996, p35-39.
- Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », dans COLASSE B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* », Economica, p. 547-557.
- Davis S. et Albright T. (2000) « The Changing Organizational structure and Individual Responsibilities of Managerial Accountants : A Case study », *Journal of Managerial Issues*, Vol. 12, Issue 4, pp. 446-468.
- Dew R.B. et Gee K.P. (1973), *Management Control and Information*, Macmillan.
- Ezzamel M. et ali., (1997), *Accounting for management and managing accounting : reflections on recent changes in the UK*, *Journal of Management Studies*, vol. 34, n° 3, p. 439-463.

Evans H. and G. Ashworth, (1996) Survey conclusion : wake up to competition ! Management accounting (UK) 74, pp 16-18.

Freeman, R. E (1984). Strategic Management: A stakeholder approach. Boston: Pitman.

Fornerino M. et Godener A. (2006), « Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils.... et surveiller », Revue Finance Contrôle et Stratégie, vol. 9, n°1, mars, p. 187-208.

Francis G. et Minchington C. (1999), « Quantitative skills : is there an expectation gap between the education and practice of management accountants ? », Accounting Education, vol. 8, issue 4, p. 301-319.

Friedman A.L. et Lyne S.R. (1997), « Activity-based techniques and the death of the beancounter», European Accounting Review, Vol 6, issue 1, p. 19-44.

Gerardin E. (1996), Les métiers du contrôle de gestion, Les Editions d'Organisation.

Gervais M. (2000), Contrôle de Gestion, Économica.

Gosselin M. (1997) The effect of strategy and organisational structure on the adoption and implementation of activity based costing, Accounting Organizations and Society, 22-2 p 105-122.

Granlund M. et Malmi T. (2002), « Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? », Management Accounting Research, Vol. 13, Issue 3, p. 299-321.

Guilting C. et al., (2000), An international comparison of strategic management accounting practices, Management Accounting research, v. 11, p. 113-135.

Henning D.A. et Moseley R.L. (1972), « Authority Role of a Functional Manager: The Controller», Administration Science Quaterly, p. 482-489.

Hoffjan A. (2004), « The Image of the Accountant in a German Context », Accounting and the Public Interest, Vol. 4, p. 62-89.

Hofstede, G., (1968) The Game of Budget Control. London: Tavistock.

Hopper T. (1980), « Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures », Accounting, Organizations & Society, vol. 5 issue 4, p. 401-411.

Hopper T. et Powell A. (1985), « Making sens of research into the organizational and social aspects of management accounting : a review of the underlying assumptions », Journal of Management Studies, Vol. 22, n° 5, p. 429-463.

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

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

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

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

Lambert C. and Pezet E (2007) Discipliner les autres et agir sur soi. Les vies du contrôleur de gestion. Finance, Contrôle, Stratégie 10, (1): 183-208.

Lambert C and Sponem S. (2008), « La fonction contrôle de gestion » : proposition d'une typologie », Actes du 29^{ème} Congrès de l'AFC, Cergy.

- Langevin P. (1999), « Contrôle de gestion et théories économiques des organisations », in Dupuy Y. and ali., Faire de la recherche en contrôle de gestion, Vuibert, FNEGE, p. 187-219.
- Laufer R. (1996), Quand diriger, c'est légitimer, Revue française de gestion, n°111, p.12-37.
- Laufer R., B. Ramanantsoa, (1982): Crise d'identité ou crise de légitimité, Revue française de gestion, n°37, p.18-26.
- Lucas H.C. (1975) « Performance and the use of an information system », Management Science, vol . 21, n° 8, pp. 908-919.
- Maitre P. (1984), Plans d'entreprise et contrôle de gestion, Bordas, Paris.
- McNair C.J. (1996), « To Serve the Customer Within », Journal of Cost Management, Winter, p. 40-43.
- Malleret V. (2006) « Value Creation through Service Offers », European Management Journal, vol. 24, n° 1, pp. 106-116.
- Merchant K.A. (1998), Modern Management Control Systems, Prentice-Hall Inc.
- Meyer J.W. and Rowan B (1977) « Institutionalized Organizations : Formal Structures as Myth and Ceremony », American Journal of Sociology, 1977, n°83, pp.340-363.
- Meyssonnier F. and Pourtier F. (2006), « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », Revue Comptabilité, Contrôle et Audit, Tome 12, vol. 1, p. 45-64.
- Mintzberg, H, (1983) Power in and around organizations, New Jersey, Englewood Cliffs.
- Ouchi, W. G. (1979) A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science (September): 833-848.
- Perez R. (2003) La gouvernance de l'entreprise, Editions La Découverte.
- Roslender, R., Hart, S.J. (2003), "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives", Management Accounting Research, Vol. 14 No.3, pp.255-79.
- Rouwelaar H and J. Bots, (2008). Business Unit Controller Involvement in Management : An empirical study in the Netherlands. 31th Annual Congress of the European Accounting Association, Rotterdam.
- Russell K. and ali (1999), « Counting More, Counting less, Transformations in the Management Accounting Profession », Strategic Finance, September, p. 39-44.
- Sangster A. (1996), « Expert System Diffusion among Management Accountants : A U.K. Perspective », Journal of Management Accounting Research, Vol. 8, p. 171-182.
- Sathe V. (1983), « The controller's role in management », Organizational Dynamics, Winter, pp.31-48.
- Scapens R.W. and Jazayeri M. (2003), « ERP systems and management accounting change : opportunities or impacts ? », European Accounting Review, May, vol. 12, Issue 1, p. 201-234.
- Schiff M. and Lewin A. Y. (1970), « The Impact of People on Budgets », Accounting Review, April, Vol. 45, Issue 2, p. 259-269.
- Segal J.-P. (1991) « Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ? », Revue Française de Gestion, Janvier-Février, pp. 72-81.
- Siegel, G., Sorensen, J.E. (1999), Counting More, Counting Less Transformations in the Management Accounting Profession, the 1999 Practice Analysis of Management Accounting, The Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.

Simon H.A. (1954) Centralization vs Decentralization in organizing the controller's department. Controllership foundation graduate school of Industrial Administration. Carnegie Institute of Technology. Pittsburgh.

Simons, R. (1990). The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives. *Accounting, Organization and Society* 15 (12): 127-143.

Suchman M.C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches, *Academy of Management Journal*, vol.20 n°3, p.571-610.

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

Verdaasdonk P.J.A. (1999) « ERP-systemen en de rol van de controller” *Tijdschrift voor Bedrijfsadministratie*, 103: 462-468.

Weber M. (1978) *Economy and Society: An Outline of Interpretive Sociology*, two volumes. Berkeley, CA: University of California Press.