



**HAL**  
open science

## La légitimité des contrôleurs de gestion dans les bureaucraties professionnelles : le cas du CEA

Christophe Dondeyne

### ► To cite this version:

Christophe Dondeyne. La légitimité des contrôleurs de gestion dans les bureaucraties professionnelles : le cas du CEA. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899740

**HAL Id: hal-01899740**

**<https://hal.science/hal-01899740>**

Submitted on 24 Oct 2018

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

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

# ***LA LEGITIMITE DES CONTROLEURS DE GESTION DANS LES BUREAUCRATIES PROFESSIONNELLES : LE CAS DU CEA***

*Christophe DONDEYNE*

**Résumé:** L'objectif de ce travail est de comprendre les déterminants de la légitimité des contrôleurs de gestion dans les bureaucraties professionnelles et de déterminer comment les individus qui incarnent cette fonction ont pu « survivre » jusqu'à présent dans cet environnement d'ordinaire hostile au contrôle. Nous nous appuyons pour cela sur une étude de cas que nous avons menée auprès du Commissariat à l'Energie Atomique et aux Energies Alternatives. Quatre profils-types de contrôleurs y sont étudiés : le jeune premier, le nouveau converti, le caméléon et le fou du roi.

Les résultats montrent alors que la légitimité des contrôleurs de gestion ne doit plus être appréciée dans sa définition générique. Elle doit au contraire être envisagée comme un jugement polymorphe basé sur des déterminants multiples. Elle permet par ailleurs de resituer l'individu au cœur du champ d'étude des nouvelles pratiques managériales en environnement public.

**Mots clés:** Contrôleur de gestion, légitimité, bureaucratie professionnelle

**Abstract:** The aim of this paper is to understand the determinants of management accountants' legitimacy in professional bureaucracies and to define how individuals, who embody this function, had survived in this unfriendly environment. From a case study at the French Atomic Energy Commission, we highlight four profiles of management accountants: the young novice, the new convert, the chameleon and the king's fool. The results show that the legitimacy of the controllers should not be studied through his generic definition. Instead, it must be considered as a polymorphic judgment based on manifold determinants. It also allows to replace the individual at the center of the study field of the new managerial practices in public organizations.

**Key words:** Management accountant, management controller, legitimacy, professional bureaucracy

## Introduction

D'année en année, la littérature consacrée au contrôleur de gestion ne cesse de s'enrichir. Depuis plus de dix ans maintenant, de nombreux auteurs se sont efforcés à clarifier l'image de la fonction, à déterminer quelles tâches il était susceptible d'accomplir, quels rôles il était capable d'endosser, quelles activités le caractérisaient le mieux, quelles compétences il détenait, etc. Pendant longtemps relayé au rôle de *beancounter*, certains le voient désormais évoluer vers un fantasmagique *business partner* dont les rôles s'orienteraient vers des activités de conseil (Anastas, 1997, Friedman et Lyne, 1997, 2001, Vaivio, 2004, Fornerino et Godener, 2006), facilité entre autre par les évolutions technologiques récentes (Kaplan, 1995, Scapens et Jazayeri, 2003), ainsi que par une implication de plus en plus visible dans les mécanismes d'apprentissage organisationnel (Besson et Bouquin, 1991) et dans le processus décisionnel (Siegel et Sorensen, 1999).

Pour d'autres, au contraire, le constat s'avère plus nuancé voire assombri (Byrne et Pierce 2007, Meysonnier et Pourtier 2006, Hoffjan, 2004, Jordan, 2005) et estiment que la fonction ne semble pas avoir saisie pleinement l'occasion d'évoluer. Opportunité manquée ou bien inertie d'un métier fortement lié à des contraintes organisationnelles (Boisvert et al. 2008), l'avenir du contrôleur de gestion reste à ce jour entaché d'incertitudes et le risque de voir ce constat s'élargir aux organismes publics apparaît dès lors manifeste.

Les incertitudes qui entourent l'avenir des contrôleurs semblent par ailleurs puiser leurs sources dans ce qui apparaît désormais comme une crise de légitimité de la fonction. Symbole d'une financiarisation outrageusement accentuée dans les organisations au cours de ces trente dernières années, les contrôleurs souffrent visiblement d'amalgames et d'apriori qui les empêchent de s'émanciper de la comptabilité financière et du reporting ainsi que de leur position fortement centralisée (Bollecker, 2010). Plus en amont, Bouquin et Fiol (2007) s'inquiètent également des dynamiques d'enseignement de la discipline qui, d'après eux, marquent un décalage avec les réalités perçues sur le terrain par les managers.

La question de la légitimité des contrôleurs de gestion pourrait donc constituer le cœur du défi auquel sont confrontées certaines bureaucraties professionnelles du secteur public. *La présence dans l'organigramme d'une fonction de contrôleur de gestion ne suffit (visiblement) pas à assurer la mise en place d'un système de contrôle de gestion ; en particulier lorsque le soutien actif du Secrétaire ou du Directeur général, la disponibilité ou l'expérience de mise en œuvre de changement font défaut au contrôleur* (Gibert, 1995). La mise en place de processus de contrôle et de systèmes de pilotage de la performance dans le secteur public ne semble donc s'envisager que par l'appui et le concours de contrôleurs de gestion légitimes, à même de pouvoir assurer la diffusion d'une culture de gestion auprès des acteurs de ces organisations. Or, pour les bureaucraties professionnelles, qui demeurent historiquement réfractaires au contrôle de gestion et qui ont fait émerger la fonction de manière mimétique (Dondeyne, 2013), le métier de contrôleur reste soumis à un certain nombre de jugements défavorables qui nous poussent à nous demander si les professionnels qui composent ces superstructures n'ont pas trouver dans la fonction de contrôleur le *Cheval de Troie* (Nobre, 2004) le responsable de l'invasion comptable.

L'objet de ce travail est donc de fournir des éléments de réponse à la question suivante : **quels sont les déterminants de la légitimité d'un contrôleur de gestion dans une bureaucratie professionnelle ?** Pour répondre à cette question nous avons mené une étude de cas enchâssés au sein d'une bureaucratie professionnelle du secteur public : le Commissariat à l'Energie Atomique et aux Energies Alternatives (CEA). Cette étude de cas, basée sur une série de 33 entretiens menés auprès de contrôleurs de gestion et de leurs interlocuteurs et d'une période d'observation participante de trois ans, permet de mettre en lumière la grande diversité de ces déterminants.

Dans une première partie, nous reviendrons donc, dans une approche contingente, sur les spécificités des bureaucraties professionnelles qui, bien souvent, peuvent entraver la construction de la légitimité des contrôleurs de gestion. Dans un second temps, et afin de ne pas nous limiter à une approche trop générique de la légitimité, nous explorerons les différents déterminants théoriques de la légitimité des contrôleurs de gestion. Nous verrons alors que le tableau n'est pas forcément aussi noir qu'il le laisserait supposer et que la légitimité du contrôleur de gestion, dans sa construction comme dans son évaluation, revêt un caractère multidimensionnel susceptible de « mettre à l'abri » ce dernier dans des structures où son travail est historiquement contesté, voire ignoré. Dans une seconde et une troisième partie, nous exposerons la méthodologie et les résultats de notre étude de cas.

## **1. La légitimité des contrôleurs de gestion dans les bureaucraties professionnelles publiques**

Les bureaucraties professionnelles constituent un terrain de recherche qui a déjà pu être observé en sciences de gestion par le passé, notamment autour des pratiques et des outils de contrôle de gestion (Solle, 2002 ; Nobre, 2004 ; Chatelain-Ponroy, 2008). Ce terrain reste cependant relativement inexploré en ce qui concerne l'état de la légitimité des contrôleurs. Il convient donc de nous intéresser à ces organisations dont les facteurs contingents ont tendance à venir complexifier l'intégration des contrôleurs (1.1). Nous reviendrons ensuite sur les déterminants de la légitimité individuelle des contrôleurs qui, à travers une approche psychosociologique, se révèle être étonnamment polymorphe (1.2).

### **1.1. Le contrôleur de gestion dans les bureaucraties professionnelles, une légitimité contestée**

Affirmer que le métier de contrôleur ne s'exerce pas de la même manière d'une organisation à une autre ou que l'activité diffère d'un secteur à un autre relève aujourd'hui du domaine factuel. Certains auteurs ont en effet déjà rendu compte de l'importance des facteurs contingents dans l'exercice de la fonction de contrôleur. Pour Berland (2009, p.10), la place et le rôle du contrôleur peuvent être différents selon le type de structure dans laquelle il s'insère. Pour Bouquin (2001), qui s'interroge sur la pluralité des pratiques du contrôle, le travail du contrôleur varie sensiblement selon plusieurs facteurs dont notamment **la taille de l'entreprise, l'environnement technique, la prévisibilité de l'environnement, la place qui est donnée au contrôleur et la stratégie de l'entreprise** (Bouquin, dans Lambert, 2005). Même si le spectre semble large, ces facteurs contingents offrent une vue d'ensemble de

l'environnement dans lequel évolue le contrôleur. En revanche, comme le souligne Lambert, Bouquin omet d'expliquer quels peuvent être les effets de ces facteurs sur l'exercice de la fonction. A cela nous ajoutons qu'il omet également d'expliquer plus clairement quels peuvent être les effets sur la légitimité des contrôleurs. Or, comme dans le cas des pratiques de contrôle, on peut supposer que chacun de ces facteurs est susceptible de façonner l'identité des contrôleurs, de structurer les missions de ces derniers ou encore de déterminer leur niveau de légitimité.

Dans les bureaucraties professionnelles publiques, où la fonction a émergé conjointement au dogme *néo-managérialiste*, la légitimité des contrôleurs est bien plus fragilisée qu'elle ne peut l'être dans d'autres structures. *Le contrôle de gestion a peu de légitimité dans ce type de configuration. En effet, une grande partie de la compréhension du travail lui échappe. Que peut dire un contrôleur à un médecin ? Celui-ci peut l'utiliser de façon efficace mais il reste subordonné aux professionnels dont il comprend mal l'activité. Le contrôleur est entièrement dépendant du noyau opérationnel* (Berland, 2009). En 1995, Gibert s'inquiétait déjà du risque de marginalisation auquel s'exposaient les jeunes contrôleurs de gestion qui intégraient alors les collectivités territoriales (Gibert, 1995). Les particularités du secteur public constituent donc à première vue une difficulté supplémentaire dans la construction de la légitimité des contrôleurs. Déjà contraint de pratiquer au quotidien un examen de leurs comportements (Lambert et Pezet, 2007) ou encore de réaliser des introspections, des autocritiques et des réflexions sur leurs pratiques (Caron, Boisvert et Mersereau, 2010), les contrôleurs doivent également composer avec des spécificités contingentes d'organisations bureaucratiques elles-mêmes en crise. Ils doivent également s'insérer dans des référentiels existants ou encore dans des coalitions d'acteurs qui n'hésitent pas à engager des luttes de pouvoir et de professions. Or si l'on se focalise sur la fonction de contrôleur de gestion au sein des bureaucraties professionnelles, il convient avant tout d'examiner les caractéristiques de ces organisations à la lumière de ces facteurs. En esquisant ainsi l'environnement dans lequel les contrôleurs exercent leurs missions, nous pourrions alors déterminer si les spécificités de ces organisations sont à même ou non d'affecter la légitimité de ces derniers. Pour cela nous nous appuyons sur les travaux relatifs aux structures organisationnelles et à la contingence d'Henri Mintzberg que nous tentons de rapprocher des facteurs avancés par Henri Bouquin.

#### a. Des structures de grande taille

Excepté les bureaucraties de taille intermédiaire fraîchement autonomes, telles que les collectivités locales par exemple, la plupart des bureaucraties professionnelles ont une taille relativement conséquente dans laquelle le fonctionnement y est fortement hiérarchisé, la division du travail manifeste et les tâches clairement différenciées. Le caractère non répétitif des tâches que l'on retrouve dans ces organisations (Burlaud, 1995) complexifie un peu plus les mécanismes de contrôle et de coordination et conduit inexorablement à la tentation de vouloir formaliser l'ensemble des processus autour de procédures impersonnelles. Le contrôleur, de par ses missions hautement normalisées, devient l'incarnation de ces procédures contraignantes et de la confusion pouvant en découler. Dans ce type de structure, le contrôleur s'enlise également dans des activités de consolidation et de reporting (Bouquin, 2001) qui le déconnectent petit à petit des réalités opérationnelles.

Pour Lambert (2005), la taille d'une organisation soulève également la question de l'incertitude. Cette dernière s'accroît au fur et à mesure que la structure s'élargit. Au-delà

d'un certain seuil de taille, le management doit donc faire émerger de nouveaux systèmes d'information verticaux ou bien accroître l'autonomie des unités opérationnelles. Quel que soit la stratégie envisagée, soit un ou plusieurs postes de contrôleur sont créés, soit de nouvelles missions viennent se greffer à la fiche de poste des contrôleurs affectant, dans un sens comme dans l'autre, leur légitimité. Dans les grandes bureaucraties professionnelles du secteur public, le phénomène semble en revanche être inversé avec malgré tout, les mêmes conséquences sur le quotidien des contrôleurs. Les bureaucraties professionnelles publiques ont en effet atteint à ce jour une relative stabilité dans leurs effectifs<sup>1</sup>, voire pour certaines, un déclin d'effectif amorcé depuis plusieurs années, dicté par un besoin croissant de rationalisation. Contrairement aux entreprises privées pour lesquelles cet acteur a su trouver sa place au fur et à mesure que la structure s'agrandissait, la fonction est apparue dans un environnement organisationnel mature et qui plus est de grande taille, un environnement composé de ses propres normes, ses propres référentiels. Or, comme l'a démontré Mintzberg en s'appuyant notamment sur les travaux du groupe d'Aston, la maturité et la taille élevée des organisations ont tendance à rigidifier les structures, à encourager la mise en place de routines ainsi que les résistances aux changements. Dans ce contexte, il semble donc délicat pour le contrôleur de ne pas voir sa légitimité entachée, lui qui vient superposer ses normes financières et budgétaires aux normes existantes et qui tente vainement de déployer une culture du résultat dans des organisations déjà bien formalisée, et bien rigides.

- b. Un environnement technique faiblement régulé et une prévisibilité difficilement quantifiable

Plutôt que d'aborder la technicité ou la technologie dans sa définition la plus large, Mintzberg préfère se focaliser sur les systèmes techniques qu'il rapproche, à partir des travaux de Hunt (1972), des « instruments » ou des « outils » dont disposent les acteurs afin d'opérationnaliser leurs activités. Mintzberg observe ces systèmes techniques au biais de deux dimensions, l'une étant la sophistication, l'autre la régulation. La régulation permet principalement d'évaluer l'influence du système technique sur le travail des opérateurs. En ce sens, lorsqu'il y a peu de régulation, l'opérateur est à même de déterminer son rythme de travail ainsi que son autocontrôle. De nombreuses bureaucraties professionnelles s'illustrent par cette faible régulation des systèmes techniques. C'est notamment le cas des hôpitaux où la compétence et les connaissances des médecins prévalent largement sur l'instrumentation technique dont ils disposent. Dans les universités, les systèmes techniques ont quant à eux un effet régulateur quasi-nul compte tenu de leur diversité et de leur flexibilité.

Dans ces organisations où la technologie ne semble pas avoir une réelle incidence sur les mécanismes de régulation, il semble donc difficile d'imaginer qu'à terme l'implantation d'un ERP ou d'un nouveau système de contrôle de gestion puisse venir perturber, un tant soit peu l'activité comme cela pourrait être le cas dans un établissement bancaire ou un organisme de crédit. Se pose également la question de la prévisibilité de l'activité, si chère au contrôleur. Mintzberg émet l'hypothèse selon laquelle plus le système technique est régulé, plus le travail opérationnel se formalise et plus le centre opérationnel devient bureaucratique. Le contrôle devient par conséquent impersonnel et omniprésent et les fonctionnels voient leur pouvoir s'accroître. Un système technique fortement régulé et hautement sophistiqué serait donc source de prévisibilité et de contrôlabilité de l'activité d'une organisation. Or, même si dans

---

<sup>1</sup> Au même titre que Mintzberg, nous retenons l'effectif comme mesure de la taille d'une organisation.

certaines organismes de service public, l'activité peut devenir routinière (Perrow, 1970), elle n'en demeure pas moins difficilement mesurable. Il en va de même de la performance des professionnels de ces structures, qui reste avant tout intangible et délicate à évaluer. Par ailleurs, ces professionnels semblent pour la plupart hostiles à la création d'un référentiel de contrôle supplémentaire et ne souhaitent généralement pas devoir rendre des comptes et se conformer à une obligation de résultat (Gangloff, 2009). Cette perspective affecte donc la production de données quantifiées, la pertinence des analyses comptables et financières auprès de ces professionnels (Abernethy et al., 2001) et, *de facto*, la légitimité des contrôleurs qui les réalisent.

Pour Bouquin, les conséquences de l'environnement technique sur l'exercice de la fonction de contrôleur ne peuvent être occultées. Mais la lecture de Mintzberg permet d'aller au-delà de ce simple constat. Elle met en exergue les difficultés que peuvent rencontrer ces fonctionnels lorsqu'ils exercent leurs missions dans un environnement où le contrôle manque d'emprise technologique et où des coalitions d'acteurs se dressent en permanence afin de limiter le champ d'action des contrôleurs et la pertinence de leur travail.

c. La place du contrôle de gestion et celle du contrôleur : le défi de la construction d'identité auprès des opérationnels

Comme cela a pu être décrit à de nombreuses reprises dans la littérature, les bureaucraties professionnelles sont caractérisées par un pouvoir opérationnel puissant, incarné par des professionnels qui manifestent fréquemment leur résistance aux éventuels changements qui pourraient survenir. Si l'on reprend les travaux de Mintzberg, dans lesquels il mobilise également la théorie de la contingence, on observe assez facilement que l'âge d'une organisation et le pouvoir qui la contrôle conduit quasi inéluctablement cette dernière à s'enfermer dans un modèle bureaucratique. Ainsi, lorsque Mintzberg définit le modèle de la bureaucratie professionnelle, il met également en exergue la difficulté que peuvent rencontrer les fonctionnels, bien souvent *tirailés à la fois par leur hiérarchie et par les opérateurs* (Mintzberg, 2010, p.329). La bureaucratie professionnelle offre en effet un espace de liberté et une autonomie suffisamment vaste pour que les professionnels puissent y perfectionner leur qualification sans interférences. Les mécanismes de raisonnement et la technicité des professionnels répondent à des schémas « rôlés » et pleinement maîtrisés, limitant ainsi l'incertitude qui pourrait en découler. Dans ce contexte, il est difficile pour le contrôleur d'exister et de disposer d'une légitimité reconnue tant la fonction y est assimilée à celle « d'empêcheur de tourner en rond » et tant la rationalité dominante appartient à ces professionnels. Les marges de manœuvre restent étroites pour le contrôleur. L'image classique du contrôleur coordinateur relayant les messages stratégiques disparaît, tant dans ce type d'organisation, les objectifs restent autoproclamés (Chatelain-Ponroy, 2008) par la « caste des professionnels ». Difficile alors de croire que la fonction de contrôleur de gestion bénéficie d'une quelconque légitimité aux yeux de ces acteurs *qui n'accueillent pas avec enthousiasme cette intrusion de nouvelles normes de contrôle* (Gangloff, 2009). Or la plupart des bureaucraties professionnelles publiques que nous connaissons aujourd'hui (hôpitaux, universités, centres de recherche) ont développé des outils de contrôle, structuré leur propre service contrôle de gestion et déployés des équipes de contrôleurs.

Les travaux de Nobre dans le secteur hospitalier démontrent en effet que le contrôleur de gestion est bien souvent à l'initiative d'innovations managériales mais qu'il doit en permanence tenter de « séduire » les décideurs afin de les convaincre du bien-fondé des outils

qu'il développe (Nobre, 2004). Quelques années auparavant, Abernethy et Stoelwinder (1995) avaient déjà observé la délicate intégration des professionnels de la finance et de l'audit dans les établissements de santé afin de palier à l'insuffisance des instruments de régulation classiques. Solle (2002), quant à lui, explique également que bien souvent la vision des contrôleurs se heurte aux représentations largement ancrées des agents opérationnels des bureaucraties. Solle étudie en effet l'impact des dispositifs de contrôle de gestion dans les établissements publics d'enseignement. Il dresse ainsi le constat que bien souvent, le contrôle de gestion tente de s'imposer en modifiant au passage le comportement des individus, entraînant de fait un certain nombre de résistances.

A ce jour, la fonction de contrôleur de gestion reste donc largement en quête d'identité dans des organisations où le contrôle de gestion y est encore embryonnaire et où subsistent de nombreux rapports de force entre les coalitions internes de l'organisation (Lambert, 2005). Bien souvent, la fonction apparaît légitime aux yeux de la direction, notamment lorsque cette dernière est à l'initiative de son émergence, mais ces *analystes de contrôle* rattachés à la technostructure (Mintzberg, 2010) gagnent en revanche à se légitimer auprès de managers opérationnels peu ou pas convaincus de l'utilité même du contrôle et de la fonction de contrôleurs. Comme le soulignent Lambert et Sponem (2003), lorsque la culture financière est faible, le contrôleur a tendance à vouloir mettre en avant toute la valeur ajoutée qu'il peut apporter aux unités opérationnelles et décide pour cela de bâtir et pérenniser la relation de confiance qu'il entretient avec le ou les responsables opérationnels. Ce niveau de relation rejoint en ce sens l'image relationnelle, avancée par Lambert (2005), qui correspond à la représentation que le contrôleur pense véhiculer dans les relations qu'il a pu instaurer avec ses interlocuteurs.

#### d. Un contrôle externe puissant

Dans sa liste de facteurs contingents, Bouquin identifie enfin la stratégie de l'entreprise comme étant l'une des variables autour de laquelle la fonction de contrôleur se structure. Certaines stratégies peuvent en effet conférer au contrôleur ou, de manière plus large, au contrôle, un rôle clé. C'est notamment le cas de nombreuses multinationales (IBM, Microsoft, etc.) qui, au cours des années 1990, ont fait le choix de se spécialiser sur leur cœur de métier et donc d'abandonner un contrôle de proximité au profit d'un contrôle central, libérant ainsi les contrôleurs des tâches redondantes et les orientant vers un rôle d'analyste autour de processus centralisés (Bouquin et Fiol, 2007).

Dans le cas du secteur public, il apparaît toutefois délicat d'observer la stratégie en se focalisant uniquement sur l'organisation tant la construction de cette stratégie peut être influencée par des organes de gouvernance externes. Le manque d'autonomie et le poids de l'interventionnisme des instances politiques sont par ailleurs souvent mis en avant pour justifier l'absence de stratégie claire dans les organisations publiques (Bartoli, 1997).

Une fois encore, la lecture de Mintzberg s'impose afin de cerner les effets de cette variable sur le niveau de légitimité des contrôleurs de gestion. Mintzberg définit en effet le pouvoir, ou plutôt les sources de pouvoir, comme un facteur de contingence à part entière. Pour lui, *plus le contrôle externe qui s'exerce sur l'organisation est puissant, plus la structure de l'organisation devient centralisée et formalisée*. Ce formalisme et cette centralisation aurait tendance à s'accroître proportionnellement au niveau de redevabilité exigé. En résumé,



plus une organisation doit rendre des comptes à une instance de contrôle externe, plus cette dernière développera en interne des mécanismes formalisés de contrôle.

Ces forces de contrôle externe poussent généralement l'organisation à faire preuve de prudence et à normaliser la plupart de ses processus en interne, y compris les processus budgétaires. Mintzberg explique ainsi que les organisations publiques sont prédisposées à la formalisation compte tenu du poids que peuvent représenter les instances de contrôle et de surveillance externe. La pression exercée par ces instances se traduit bien souvent par l'adoption de nouveaux systèmes de gestion censés favoriser la remontée d'informations et limiter ainsi l'opacité des pratiques (comme ce fut le cas suite à l'abrogation de la LOLF). Dans ce scénario, les formes organisationnelles tendent progressivement vers le modèle bureaucratique et le contrôle de gestion devient le parangon de cette centralisation dans laquelle sont dilués les pouvoirs locaux de certains membres de l'organisation. Le contrôle externe peut donc dans certains cas venir infléchir des structures existantes ou en créer de nouvelles avec les risques et les opportunités que cela comporte. L'exemple du secteur public nous montre en effet que la pression de plus en plus forte d'instances de contrôle externe, qu'elles soient communes (ministères de tutelles, cours des comptes) ou spécifiques à un domaine (Agence Nationale de la Recherche, Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie, etc.), a poussé la plupart des bureaucraties professionnelles (hôpitaux, universités, etc.) à développer un processus de contrôle de gestion ou du moins à renforcer l'existant. Très vite, l'image de contrôleur de gestion peut donc être associée à celle de surveillant ou de « flic » au service de ces instances de contrôle externe. Les procédures qu'il met en œuvre, les outils qu'il déploie ou encore les méthodes qu'il applique peuvent rapidement être assimilés à une tentative de rigidification de l'organisation afin de mieux la contrôler. Dans les structures bureaucratiques, déjà habituées et sensibilisées au formalisme et au caractère procédurier des activités, le contrôleur de gestion peut être vu comme l'acteur ajoutant de la norme à la norme, comme le bureaucrate de trop. Il vient imposer un système de pilotage de type top-down dans lequel le niveau opérationnel le plus bas doit désormais rendre des comptes. Il participe à la construction de l'organisation publique « monocéphale » facilement contrôlable par le sommet, regroupée autour de son décideur le plus puissant (Mintzberg, 2010), et met un pied dans les « bastions locaux » longtemps exempts d'un quelconque pilotage, prenant là encore le risque de voir sa légitimité dégradée.

Mise à mal dans la plupart des organisations, la légitimité de la fonction de contrôleur de gestion semble donc être remise en question de manière bien plus marquée dans les bureaucraties professionnelles du secteur public. En 1988, Anthony affirmait déjà que le travail et les pratiques des contrôleurs pouvaient fortement varier en fonction de facteurs contingents. Au-delà des pratiques, nous estimons que la légitimité de la fonction peut également osciller selon le type de structure dans laquelle elle évolue.

Le contrôleur de gestion qui émerge ou se transforme dans les bureaucraties professionnelles publiques ne pâti pas uniquement des maux dont souffre la fonction dans son ensemble. Il subit également un choc violent qui le confronte aux spécificités et aux acteurs d'un secteur lui-même en pleine turbulence (Gangloff, 2009). Contraint de se frayer un chemin dans des organisations âgées et de grande taille, où la dimension financière y est naissante mais contestée et où il faut savoir composer avec des « divas » (Thévenet, 2006), le contrôleur doit donc désormais évaluer son niveau initial de légitimité et se préparer aux épreuves sociales qui l'attendent.

## 1.2. La légitimité individuelle des contrôleurs de gestion : d'une approche générique à une conception polymorphe

Le constat que nous venons de dresser se veut résolument assombri et laisse peu de place à l'optimisme. Cependant, la légitimité que nous venons d'évoquer reste définie dans sa signification la plus générique. Or lorsque l'on s'intéresse à la légitimité d'une fonction quelle qu'elle soit, il semble risqué d'occulter le comportement social de l'individu qui incarne cette fonction. Voilà donc pourquoi nous souhaitons revenir sur les déterminants théoriques de la légitimité individuelle afin de les mettre en perspective autour de la fonction de contrôleur de gestion.

La légitimité est un concept qui a pu être abordé à de nombreuses reprises au cours de ces derniers siècles et reste une question fondamentale de la pensée intellectuelle occidentale. Dans une revue de littérature consacrée à la légitimité, Petit et Mari (2009) associent les premières pensées structurées et diffusées relatives à la légitimité aux écrits de Thucydide en 423 av. JC. Dès lors, Platon, Aristote, Machiavel, Locke, ou encore plus récemment Bourdieu ou Meyer et Rowan ont contribué à clarifier, enrichir, critiquer ce concept. Toutefois, dans le domaine des sciences de gestion, la légitimité a longtemps fait l'objet de travaux portant sur les organisations et non pas sur les individus qui les composent. On retrouve ainsi ce concept de légitimité en filigrane de certains courants de pensée dont le plus traité reste à ce jour le courant néo-institutionnel, porté par les travaux de DiMaggio et Powell (1983, 1991) et ceux de Suchman (1995). Or afin d'éviter tout glissement sémantique préjudiciable, nous avons souhaité revenir sur cette notion de légitimité individuelle avec toutefois la précaution de dépasser l'approche généralement retenue en science de gestion, qui bien souvent consacre les travaux webériens pour l'étude de la légitimité individuelle (Laufer, 1996 ; Petit et Mari, 2009 ; Messegem et Sammut, 2010 ; Bollecker et Durat, 2012), et que nous estimons limitée lorsqu'il s'agit de s'intéresser aux fonctions échappant de manière visible aux jeux de pouvoir.

Le rapport des contrôleurs de gestion au pouvoir constitue à ce jour une question très (trop ?) peu explorée en sciences de gestion et il semble difficile d'identifier clairement les déterminants de l'autorité de la fonction si tant est qu'il en existe. Déjà en 1979, Bülher constatait l'absence d'autorité formelle des contrôleurs de gestion, si ce n'est sur leur propre service « *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.* » (Bülher, 1979). De plus, le rattachement de la fonction à la technostructure (Mintzberg, 1979) fait que le contrôleur pâtit de l'ambiguïté qui caractérise la dimension fonctionnelle sur la question de l'autorité et du pouvoir. Il est donc même difficile de savoir si la sphère fonctionnelle dispose d'une autorité visible. Pour Koontz et O'Donnell (1974), cités par Lambert (2005), il subsiste une confusion entre département de service et département fonctionnel pour lequel aucune autorité hiérarchique ne peut se manifester. Les deux auteurs évoquent alors l'autorité **fonctionnelle**, qu'ils définissent comme étant *le droit, délégué à un individu ou à un département, de contrôler des procédés, des pratiques, des politiques particulières ou d'autres matières relatives à des activités dont la responsabilité appartient à d'autres départements.* Cette autorité informelle, indirecte et discrète nous pousse donc à nous tourner vers des travaux plus récents portant sur la légitimité et notamment ceux relatifs à la psychologie de la légitimité.

Introduite par les travaux de French et Raven dès la fin des années 1950, eux même inspirés du modèle de Cartwright, la psychologie de la légitimité s'interroge sur les facteurs psychologiques conduisant à déterminer ce qui est légitime de ce qui ne l'est pas. French et Raven définissent ainsi la légitimité comme l'une des formes de pouvoir les plus influente sur les individus et suscitant le moins de résistances. Allant au-delà des critères d'obéissance soulevés par Weber, les deux chercheurs classent les différentes formes de pouvoir en cinq catégories que sont *la récompense*, *la punition*, *l'identification*, *la compétence* et enfin *la légitimité*. Pour ces derniers, la légitimité est cette influence sociale guidée par le sentiment qu'une autorité « a le droit de » et reposant sur des normes ou des valeurs intériorisées. Dans cette perspective, la légitimité n'apparaît plus comme s'imposant de fait aux individus mais plutôt comme un construit psychologique en interface avec les croyances et les valeurs culturelles de ces derniers. Raven (1993) complète le modèle des formes de pouvoir en s'appuyant notamment sur les travaux de Gouldner (1960) sur la réciprocité, sur ceux de Walster et Festinger (1962) et Walster et Berscheid (1978) relatifs à l'équité et enfin sur ceux de Berkowitz et Daniels (1963) portant sur la notion de dépendance et de l'exercice du pouvoir en situation d'impuissance. L'éclairage de Raven sur cette manifestation discrète du pouvoir légitime constitue, à notre sens, un ancrage conceptuel pertinent dans nos réflexions sur la légitimité de la fonction de contrôleur de gestion. Raven propose en effet de compléter l'approche du pouvoir de légitimité qu'il avait abordé avec French dans les années 1960 par des formes de pouvoir qu'il qualifie de « plus subtiles ». Il dépasse ainsi les critiques qui pouvaient alors être formulées à l'égard du modèle initial des formes de pouvoir qu'il avait bâties auparavant et qui se rapprochait visiblement un peu trop des idées de Weber (Petit et Mari, 2009).

Parmi ces formes étendues du pouvoir légitime apparaît donc le phénomène de **réciprocité**. La réciprocité, en tant que norme sociale (Gouldner, 1960) s'impose comme base aux échanges de bons procédés (« Je fais cela pour toi donc tu devras te sentir obligé de faire cela pour moi. »). Elle détermine ainsi une relative stabilité dans les systèmes sociaux. Elle régit les relations humaines, y compris dans les organisations, et son absence sert bien souvent de sanction morale. Dans le cadre de l'analyse de la légitimité individuelle, la réciprocité s'inscrit donc comme le déterminant discret d'un pouvoir légitime ne répondant pas aux mécanismes autoritaires de domination.

On retrouve également dans l'analyse de Raven la notion d'**équité**, phénomène psychologique et subjectif par excellence, que l'on peut définir comme l'égalité du rapport entre la contribution et la rétribution individuelle, comparée à celle d'un autre (Walster et Berscheid, 1978). L'équité joue ici le rôle d'étalon psychologique à partir duquel les individus peuvent apparaître légitimes à condition d'avoir respecté ces normes d'équité.

La responsabilité (ou **dépendance**), dernière source de pouvoir légitime évoquée par Raven, décrit en revanche comment les individus deviennent légitimes en devenant indispensables aux yeux des autres. Pour Berkowitz et Daniels (1963), la responsabilité ou la dépendance est *ce qui nous pousse à considérer que nous avons l'obligation d'aider des personnes dans des tâches qu'ils seraient incapables d'accomplir eux-mêmes, et qui de fait dépendent de nous*. Raven précise par ailleurs que cette forme de pouvoir légitime est souvent attribuable aux individus ne disposant d'aucun pouvoir visible.

Les travaux de Raven mettent donc en lumière de nouvelles formes de pouvoir, plus discrètes, plus subtiles que celle avancées par Weber. Ces formes de pouvoir offrent un

prisme cohérent à travers lequel nous pouvons examiner la légitimité des contrôleurs de gestion. Plus récemment, de nouvelles contributions sont venues enrichir l'approche psychologique de la légitimité dont notamment les travaux de Tyler (1990, 1999, 2005) qui s'interroge également sur les fondements psychologiques de la légitimité et sur les stratégies de légitimation. S'appuyant sur la théorie de la justice, Tyler propose une relecture des travaux de French et Raven et tente de mettre en exergue les raisons qui poussent les individus à se référer à la légitimité. Des 1990, dans son ouvrage intitulé *Why people obey the law ?*, Tyler aboutissait à la conclusion que la légitimité des institutions bénéficiait d'un pouvoir d'influence supérieur à celui du risque ou de la sanction encouru par le non-respect des règles ou des normes. Tyler introduisait dès lors une hiérarchisation des formes de pouvoir qui n'apparaissait pas dans les travaux de French et Raven: *In fact, the findings of this study suggested that legitimacy was more influential than was the risk of being caught and punished for rule breaking.* (Tyler, 2006). Tout comme French et Raven ou encore Weber, Tyler place également au centre de son analyse psychologique de la légitimité la notion de valeur et de règle. Ce socle commun avec les travaux antérieurs couplé à la théorie de la justice lui permet en revanche d'apporter une vision moins statique de la légitimité. Il s'intéresse en effet au processus de légitimation qu'il détermine comme étant d'ordre à la fois instrumental et relationnelle (Petit et Mari, 2009). La légitimité y est donc vu tantôt comme une ressource (les individus voient dans l'ensemble des règles et des autorités qui régissent leurs actions l'opportunité de maximiser une rétribution à leur égard) tantôt comme la relation d'identification que la légitimité induit entre les individus et les « autorités » (les individus ou les groupes d'individus sont attentifs au traitement qu'ils reçoivent de la part des autorités).

En mobilisant la théorie de la justice, Tyler rejoint par ailleurs Lerner (1977) qui, en s'appuyant également sur les critères de rétribution et d'identification, évoquait déjà les déterminants des stratégies de légitimation. Pour ce dernier, la légitimité reconnue dépendrait sensiblement du degré de **proximité** entre l'individu et les personnes en présence et de la durée et la diversité de leurs échanges (Kellerhals, 2003). De fait, plus l'éloignement entre l'autorité et l'individu est grand, plus l'effort de légitimation se fait ressentir alors qu'*a contrario*, la proximité semble sensibiliser l'individu au besoin. Dans cette perspective, le processus de légitimation permet de dépasser l'approche « autoritaire » de la légitimité. Tyler met en lumière les éléments permettant de démontrer que les individus ne sont pas simplement influencés par des formes de pouvoir coercitif, qui bien souvent aboutissent aux effets inverses de ceux escomptés. Il démontre au contraire l'intérêt d'apparaître légitime non pas par la manifestation frontale de l'autorité mais bien par une mise en adéquation des intérêts et des conséquences attendues.

En nous appuyant sur la psychologie de la légitimité et sur la conception wébérienne de la légitimité individuelle nous pouvons donc isoler les formes de légitimité à l'initiative d'une manifestation subtile et discrète de l'autorité (Cf. Tableau 1) qui pourraient correspondre aux formes de légitimité des contrôleurs de gestion pour qui le pouvoir n'est pas visible.

Au-delà des travaux sur la psychologie de la légitimité, nous pouvons également citer les travaux de Hatzfeld (1998, 2007) qui rendent compte de formes de légitimité échappant aux relations de pouvoir et pouvant se manifester de manière discrète. Parmi ces formes de légitimité, Hatzfeld (2007) identifie la **légitimité de compétences** fondée sur le conseil et l'expertise qu'elle considère comme étant une extension de l'aide à la décision.

Plus récemment, Demaret et Méric (2013), dans une étude exploratoire portant sur la constitution de la légitimité des contrôleurs de gestion, soulignaient trois formes de légitimité auxquelles le contrôleur pouvait prétendre compte tenu de la spécificité de sa fonction, de son rattachement fonctionnel et de l'absence visible de sources de pouvoir. Les deux auteurs identifient ainsi une **légitimité fonctionnelle**, renvoyant le contrôleur dans ses attributions initiales et traditionnelles de *cost-killer* et dans sa capacité à assurer un certain niveau de rationalité, une **légitimité cognitive**, relevant de déterminants culturels et contextuels, de représentations et de perceptions cognitives de la fonction et des tâches qui y sont associées (Wrzesniewski et Dutton, 2001), et enfin une **légitimité normative** par laquelle le contrôle démontre sa capacité à adhérer aux systèmes de valeurs et de croyances en place dans son environnement de travail.

**Tableau 1 : Les formes de légitimité attribuables aux individus sans pouvoir visible**

| Fondements théoriques  | Formes de légitimité             | Caractéristiques  |
|--|----------------------------------|---|
| Gouldner, 1960 ; Raven, 1993   | <b>Légitimité de réciprocité</b> | La légitimité s'apprécie dans l'échange et la redevabilité  |
| Walster et Walster et Berscheid, 1978 ; Raven, 1993                  | <b>Légitimité d'équité</b>       | Importance du sentiment de justice dans le traitement de l'échange  |
| Berkowitz et Daniels, 1963 ; Raven, 1993                             | <b>Légitimité de dépendance</b>  | La responsabilité de porter assistance aux personnes  |
| Lerner, 1977   | <b>Légitimité de proximité</b>   | Légitimité attribuée à partir de critères à la fois affectifs, de la durée et de la fréquence de la présence.   |
| Koontz et O'Donnell, 1974 ; Mintzberg, 1979 ; Demaret et Méric, 2013 | <b>Légitimité fonctionnelle</b>  | Les attributions initiales d'un individu le rendent légitime sur ses activités historiques  |
| Hatzfeld, 2007   | <b>Légitimité de compétences</b> | Au-delà des qualifications initiales d'un individu, ses compétences ou son expertise peuvent lui conférer une légitimité notamment en situation nouvelle ou incertaine                        |
| Ruef et Scott, 1998 ; Scott, 1995 ; Suchman, 1995                    | <b>Légitimité cognitive</b>      | La légitimité est une question de perceptions collectives ou individuelles, fondée sur des représentations et des schémas mentaux, qu'un individu peut chercher à confirmer ou à transformer. |
| Scott, 1995  | <b>Légitimité normative</b>      | Se rendre légitime en adoptant les systèmes de valeurs et de croyances de ses interlocuteurs  |

A travers le prisme des travaux de Max Weber et de la psychologie de la légitimité, la légitimité individuelle du contrôleur de gestion apparaît donc résolument multidimensionnelle. Elle se structure tantôt par des déterminants propres à la fonction mais peut également emprunter la voie de la construction sociale. Dans cette perspective, la légitimité des contrôleurs dans les bureaucraties professionnelles publiques n'apparaît plus exclusivement comme un handicap. Les jugements qui sont portés à l'égard de la fonction ne dépendent plus uniquement de critères fonctionnels, ils peuvent être le résultat d'interactions, d'échanges et de perceptions qui se construisent à l'intérieur même de l'organisation et qu'il convient désormais d'observer avec précision et méticulosité.

## 2. Méthodologie et contexte de l'étude de cas

Le protocole de recherche que nous avons adopté pour ce travail nous pousse à nous intéresser à l'histoire des contrôleurs de gestion au sein d'une structure organisationnelle bien particulière. Il nous revient alors à l'esprit une citation de Thucydide nous rappelant qu'il convient bien souvent de *voir clair dans les événements passés et dans ceux qui, à l'avenir, du fait qu'ils mettront en jeu eux aussi des hommes, présenteront des similitudes et des analogies*<sup>2</sup>.

### 2.1. Démarche méthodologique

L'étude de cas que nous traitons ici se veut avant tout être une démarche exploratoire. Nous analysons la légitimité des contrôleurs de gestion dans une bureaucratie professionnelle, ce qui suppose donc une approche de type ethnographique basée sur des éléments qualitatifs. Les travaux menés sur les contrôleurs ont bien souvent fait la part belle aux analyses quantitatives, dont le maniement s'avère délicat voire inapproprié (Lambert, 2005) lorsqu'il s'agit d'étudier la dimension cognitive de l'exercice du métier de contrôleur. Bien qu'incontestablement utiles dans la compréhension et dans le « dimensionnement » de la fonction, ces travaux gagnent à être élargis par des études complémentaires de type qualitatives. L'analyse de la légitimité suppose en effet d'aller à la rencontre des acteurs eux même ou encore d'observer leurs pratiques, leurs comportements. Mais au-delà du contact avec l'objet de recherche, il nous est également apparu indispensable de rencontrer les interlocuteurs des contrôleurs, à même de nous restituer l'état de la légitimité de ces derniers et de nous fournir leurs jugements sur la fonction.

Nous privilégions dans cet article l'étude cas (Yin, 1994) unique ou intrinsèque (Stake, 1994) aux unités d'analyses multiples. L'étude de cas enchâssés offre la possibilité au chercheur de multiplier les approches sur un même phénomène ou encore d'élargir aux autres unités les observations réalisées auprès d'une seule. L'objectif de cette démarche n'est pas d'établir des résultats à vocation universelle mais plutôt d'améliorer la compréhension d'une réalité donnée (Thiétart et al, 2003). Le travail de recherche repose donc sur une étude de terrain basée sur trois méthodes de collecte de données, à savoir l'observation participante par l'immersion dans le service contrôle de gestion du CEA sur une période de trois ans (participation aux réunions de service et à certains comités opérationnels), l'analyse de documents internes et externes (fiches de poste, référentiel de gestion, notes de service, circulaires, etc.) et la réalisation d'une phase d'entretiens ouverts. Le recours à l'entretien ouvert nous est apparu pertinent dans la mesure où il nous offrait la possibilité d'explorer un concept encore éparpillé dans la littérature. Longtemps utilisé dans le cadre d'études psychologiques, ethnographiques ou sociologiques, l'entretien ouvert présente l'avantage de recueillir des éléments de discours riches, de revenir en profondeur sur des événements biographiques, d'analyser de justifier des actions sociales ou des comportements. *Dans l'entretien ouvert, l'investigateur définit un thème général sans intervenir sur l'orientation du propos du sujet. Ses interventions se limitent à une facilitation du discours de l'autre, à la manifestation d'une attitude de compréhension, à une relance fondée sur les éléments déjà*

---

<sup>2</sup> Thucydide, *Histoire de la guerre du Péloponèse*

*exprimés par le sujet ou à un approfondissement des éléments discursifs déjà énoncés.* (Baumard et al., 1999). Nous avons tout de même fait le choix de nous appuyer sur un guide d'entretien, préalablement construit, afin de pouvoir relancer ou réorienter la discussion lorsque cela était nécessaire.

Nous avons donc réalisé une série de 33 entretiens ouverts (Cf. Tableau 2) entre février et décembre 2012, dont 13 auprès de contrôleurs de gestion et 20 auprès de managers opérationnels (chefs de service, adjoints au chef de département, chefs de projet, directeur et directeur adjoint). Les contrôleurs de gestion ont entre 29 et 52 ans et ont reçu une formation initiale allant de Bac + 2 à Bac + 5. Ils sont rattachés fonctionnellement et géographiquement à l'unité dont ils gèrent le budget. Toutefois ces contrôleurs ont un parcours ainsi qu'une ancienneté différente dans l'organisation. Sur l'ensemble des contrôleurs que nous avons rencontrés, cinq étaient des contrôleurs débutants, dont deux étaient issus d'une reconversion professionnelle (mobilité interne à l'entreprise). Six contrôleurs étaient en revanche des contrôleurs confirmés officiant pour certains depuis la création du poste en 2001 et dont deux étaient rattachés à la direction. Nous avons donc fait le choix de déterminer quatre profils-type de contrôleurs dont la légitimité pouvait ostensiblement varier en fonction de l'ancienneté dans la structure et du parcours professionnel : **les jeunes premiers, les nouveaux convertis, les caméléons et les fous du roi** (Löning et Pesqueux, 1998)

Les managers opérationnels et les dirigeants sont quant à eux issus de formations scientifiques et/ou techniques (doctorats, écoles d'ingénieurs). Ils interagissent fréquemment avec les contrôleurs de gestion et ont pour cela des responsabilités financières (prescripteurs d'achats ou en charge d'un budget). Ils occupent des postes d'encadrement intermédiaire (chef de laboratoire, chef de service, chef de projet, adjoint au chef de département) ou d'encadrement supérieur (chef de département, directeurs et directeurs adjoints).

Nos entretiens ont fait l'objet d'un codage sémantique basé sur les thèmes que nous abordions et sur termes caractérisant les différentes formes de légitimité mises en lumière dans notre revue de littérature. Ce codage, ouvert dans un premier temps, a progressivement été affiné, notamment par l'utilisation du logiciel NVIVO 10 et par la détermination de correspondances. La légitimité cognitive a par exemple pu être associée à la notion d'image, de stéréotype, de perception ou de représentation du contrôleur de gestion. Nous avons ensuite rapproché les différentes formes de légitimité des profils-type de contrôleurs que nous avons interviewés.

**Tableau 2 : Liste des personnes rencontrées**

| Profils type           | Nombre de contrôleurs rencontrés | Nombre de personnes rencontrées |
|------------------------|----------------------------------|---------------------------------|
| Les jeunes premiers    | 3                                | 8                               |
| Les nouveaux convertis | 2                                | 6                               |
| Les caméléons          | 6                                | 14                              |
| Les fous du roi        | 2                                | 5                               |
| <b>Total</b>           | <b>13</b>                        | <b>33</b>                       |

Au-delà de notre phase de collecte de données par entretiens, nous nous sommes également tournés vers une étude documentaire nous permettant d'appréhender au mieux le contexte dans lequel la légitimité des contrôleurs pouvait se construire. Nous souhaitions effectivement déterminer comment le CEA intégrait les différentes consignes de rationalisation et d'optimisation des coûts. Nous avons vu dans la partie précédente que la plupart des bureaucraties professionnelles étaient soumises à un contrôle externe puissant. Le CEA s'inscrit pleinement dans ce schéma de gouvernance et dépend pour grande partie d'instances externes qui dictent la conduite budgétaire à adopter sur le long terme. La compréhension de cet environnement contextuel nous est donc apparu indispensable afin de cerner plus clairement les effets de la coercition de ces organes de contrôle externe sur la fonction de contrôleur. Notre période d'observation s'est également avérée déterminante pour comprendre la pluralité des sens que les contrôleurs attribuaient à leur activité. Nous détenions avec nos entretiens une perception des situations vécues par les contrôleurs et leurs interlocuteurs que nous avons donc pu compléter avec des observations *in situ* et de longue durée mettant en exergue la significativité de ces situations (Roy, 2006).

## 2.2. Présentation du terrain

Le site du CEA Marcoule est un Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial, qui réunit 1.540 personnes, pour un budget annuel d'environ 500 millions d'euros. Rattaché structurellement à la Direction de l'Energie Nucléaire (DEN), le CEA Marcoule concentre à la fois des activités de recherche fondamentales, la réalisation de travaux de recherche appliquée aux problématiques industrielles (principalement autour de la gestion des déchets irradiés) et la conduite de chantiers d'assainissement et de démantèlement d'installations nucléaires. La diversité apparente des activités du site masque cependant les nombreuses corrélations pouvant exister entre ces dernières. La complexité des scénarios d'assainissement et de démantèlement des installations nucléaires permet en effet de voir émerger, de manière quasi-permanente, de nouvelles problématiques de R&D, conférant ainsi au site de Marcoule le statut de centre de recherche de référence sur l'aval du cycle du combustible nucléaire.

Pour reprendre la typologie de Mintzberg (2003), le CEA Marcoule est à ce jour une bureaucratie professionnelle fortement instrumentalisée dans laquelle on retrouve une coalition externe influente. La Direction de l'Energie Nucléaire joue un rôle prépondérant dans les grandes orientations du site (pilotage stratégique) alors que la direction de site intervient principalement au niveau opérationnel. Dans cette configuration, les membres de l'encadrement intermédiaires et de la technostucture sont donc amenés à rendre des comptes à plusieurs interlocuteurs situés à différents niveaux.

A la fois organisme public de recherche et site industriel en déconstruction, le CEA Marcoule est financé à partir de trois types de ressources : un financement public via une subvention de l'Etat, des revenus propres issus de la valorisation des travaux de recherche, de partenariats industriels et de la vente de prestations de support (sécurité, radioprotection, etc.) aux entreprises présentes sur le site et enfin, un financement des opérations de démantèlement sous forme de fond dédié. En ce sens, l'activité du CEA Marcoule s'inscrit pleinement dans l'activité budgétaire publique et est rattachée au programme LOLF « Recherche dans le



domaine de l'énergie » (programme 188). Ces différents modes de financement ainsi que la proximité des équipes de chercheurs avec les partenaires industriels ont donc poussé l'organisme à adopter un double raisonnement : d'une part, le CEA Marcoule doit « jouer » pleinement son rôle de centre de recherche en contribuant à la production et à la diffusion de connaissances, d'autre part, il doit adopter une posture économique consistant à valoriser son expertise auprès de ses clients-partenaires (AREVA, EDF, ...). Dans un contexte d'émergence de la performance publique qui est celui de la LOLF, de la rationalisation des coûts et de la recherche de ressources externes, le processus de contrôle de gestion et la fonction de contrôleur semble a priori être amenés à jouer un rôle déterminant. Cependant, les contrôleurs se heurtent bien souvent à la culture scientifique et technique, historiquement dominante sur le site. Toutefois, la conjoncture économique et politique (les décisions qui ont suivi les incidents survenus au Japon) ainsi que les préoccupations budgétaires étatiques de ces dernières années ont fini par venir bouleverser cette culture organisationnelle hégémonique. La rationalité dominante a tendance à devenir hybride et à placer au même niveau les préoccupations budgétaires et les défis techniques.

*Il ne s'agit pas d'un interstice. Nous nous inscrivons dans un contexte de contrainte budgétaire durable.*

*La première valeur partagée par l'ensemble des salariés du CEA est le respect de l'intérêt commun. Nous nous devons donc de respecter cette valeur en participant activement à la maîtrise de la dépense budgétaire publique et de la réduction de la dette. Nous devons également continuer à participer à l'effort d'innovation et au transfert des technologies vers l'industrie. (Bernard Bigot, administrateur général du CEA, discours du 19 décembre 2013 sur le partage de la vision stratégique du CEA)*

L'extrait du discours de l'administrateur général du CEA que nous avons choisi se veut révélateur des priorités qui sont désormais communiquées en interne et symbolise cette hybridation qui porte désormais les prérogatives budgétaires au même niveau que l'effort d'innovation. Par le jeu des contractualisations en cascade, ces prérogatives se retrouvent rapidement à chaque niveau de l'organisation, et viennent peser sur les épaules des contrôleurs de gestion. Le contrôleur devient en effet l'incarnation de cette rationalité financière et budgétaire qui dessine progressivement sa légitimité fonctionnelle et l'enferme dans le stéréotype du contrôleur espion. La fonction se heurte donc à des résistances plus ou moins marquées de la part des différentes catégories de professionnels (chercheurs, ingénieurs, experts) dont la vision étriquée d'un managérialisme envahissant et procédural limite clairement la structuration de la fonction de contrôleur. Nous avons pu constater au cours de notre période d'observation que les représentations cognitives du métier de contrôleur se fondaient à la fois à partir d'un climat de défiance vis-à-vis d'un présumé machiavelisme managérial (Gangloff, 2010) et d'une sous-estimation des capacités de la fonction.

### **3. Résultats**

L'étude de cas que nous avons menée au CEA nous a conduit à identifier quatre profils-type de contrôleurs dont la légitimité était déterminée par des facteurs différents. Nous avons

pour cela pu mettre en lumière la légitimité de jeunes profils (3.1), d'anciens managers opérationnels reconvertis dans la fonction de contrôleurs (3.2), de contrôleurs expérimentés et rattachés depuis de nombreuses années à une unité opérationnelle (3.3) et enfin de contrôleurs au service de la direction de centre (3.4).

### 3.1. La légitimité des jeunes premiers

La dénomination de jeune premier peut à première vue être réductrice. Elle se veut toutefois représentative d'individus au potentiel encourageant mais gagnant à être soumis à l'épreuve du feu. Dans l'esprit commun, le jeune premier est souvent vu comme un individu bercé par une vision idéalisée des choses mais dénué de toute pratique. Le profil du jeune premier nous est apparu assez logiquement lorsque nous avons rencontré les contrôleurs fraîchement recrutés, pour la plupart issus de formations universitaires longues et pour qui l'intégration était en cours. Nous étions en présence d'individus avec une courte expérience en contrôle de gestion et qui intégraient des unités opérationnelles en remplacement de contrôleurs à l'ancienneté et à l'expérience reconnue. Généralement âgés d'une trentaine d'années, les jeunes premiers ne sont pas d'anciens agents CEA ayant bénéficié d'une mobilité interne. Ils proviennent au contraire d'entreprises externes et ont fait « leurs dents » auprès d'organisations dont la logique et la culture est bien différente de celle du CEA. Leur légitimité leur est essentiellement octroyée par les managers opérationnels avec lesquels ils travaillent, à savoir, le chef de département et son adjoint, avec lequel ils échangent fréquemment, les chefs de service et enfin les chefs de projet.

Les trois contrôleurs que nous avons rencontrés venaient d'être affectés à des unités opérationnelles dans lesquelles la culture techniques était forte et où le contrôle de gestion y était largement remis en question. La vision de la fonction de contrôleur y demeure étriquée et astreint ces jeunes profils à la réalisation d'activités budgétaires classiques. Ils sont généralement perçus comme des *presse-bouton* ou des *boîtes aux lettres* à destination de la direction, ce qui handicape visiblement leur travail au quotidien et leur confère une légitimité cognitive et fonctionnelle appauvrie.

*Ici on n'est pas dans l'optimisation poussée du contrôle de gestion. On est la plupart du temps en train de faire du contrôle budgétaire donc si tu communique un budget cohérent, tes supérieurs hiérarchiques sont satisfaits. En ne voulant pas jouer le rôle de presse-bouton, je me suis rendu compte quelques jours plus tard qu'on m'avait exclu de la boucle. (Nicolas, contrôleur de gestion, 29 ans)*

*Au CEA, on est presque tous cadres, par conséquent, il y a d'autres niveaux qui se sont créés. Tu as les opérationnels, qui ont généralement un très haut niveau d'étude, et les autres, dont le contrôleur fait partie. Dès fois j'ai un peu l'impression qu'on est là pour faire boîte aux lettres entre la direction et le département, pour saisir les données dans SAP et c'est tout. Je schématise un peu mais pour certains, c'est l'image qu'ils ont du contrôleur. (Stéphane, contrôleur de gestion, 28 ans)*

*C'est une fonction où la personnalité a toute son importance mais il ne faut pas perdre de vue que l'on attend un certain nombre de chose d'un contrôleur. (...) Les jugements qu'on porte sur le contrôleur portent sur sa capacité à récupérer et à restituer de l'information en temps et en heure. Moi je m'en fiche de savoir si le contrôleur a bon ou mauvais caractère. Ce que je veux c'est qu'il soit en mesure de relayer les bons messages dans un sens comme dans l'autre. Après si en plus je m'entends bien avec c'est un plus. (Hervé, chef de service)*

L'âge des jeunes premiers peut également être un frein dans la mise en place d'affinités et dans l'élaboration d'une relation de confiance auprès des opérationnels. Il est donc très difficile pour ces profils de bâtir une légitimité de proximité avec leur terrain tant un certain niveau de maturité est attendu.

*On a mis un jeune, que j'apprécie énormément au demeurant, qui même si il est brillant, ne devrait pas avoir à gérer un aussi gros budget. Je ne parle même pas de la formation, je parle de la maturité et de l'expérience. Il ne s'est pas encore vraiment frotté à la vie en entreprise. Dès fois il est un peu maladroit. Ce n'est pas de sa faute à lui. C'est plutôt nous qui n'avons pas su mettre à sa place une personne d'une quarantaine d'année avec de l'expérience dans ce domaine-là. (Jean Luc, adjoint au chef de département)*

*Pour que le contrôleur fasse bien son travail, il ne doit pas avoir un budget à gérer aussi important. Lorsqu'il y a plusieurs millions d'euros en jeu, l'ancienneté est importante. Il ne doit pas être trop jeune. L'ancienneté du contrôleur doit coller au budget et au périmètre à gérer. (Hervé, chef de service)*

*Il me semble difficile d'apprécier tous les enjeux du contrôle de gestion si le contrôleur n'a pas passé quelques années au CEA. Je sais qu'il faut bien une première mais avec le poids de nos projets, un jeune ne doit pas commencer chez nous. C'est trop risqué. Pour nous comme pour lui. Dans ces domaines l'âge a forcément une conséquence. Il faut une certaine maturité, un minimum d'expérience pour gérer des budgets comme ça. (Alain, adjoint au chef de département)*

Déjà handicapés par des problématiques identitaires imputables à une légitimité fonctionnelle asphyxiante, les jeunes premiers pâtissent donc également de leur manque de maturité dans l'organisation. Les opérationnels ont par ailleurs à cœur de voir exercer un contrôleur dévoué à l'unité, facilement modelable, sur lequel on peut corriger les défauts qu'avait l'ancien, à l'aise sur le plan relationnel, à même d'effectuer un travail de simplification et enfin, capable de se faire porte-voix de l'unité auprès du service financier et de la direction sur les problèmes budgétaires locaux. Au-delà de leur maturité, les jeunes premiers sont donc également attendus sur leur capacité à assurer une réciprocité dans les échanges entre l'unité dans laquelle ils se trouvent et le service financier qui les encadre et qui, d'année en année, exige du terrain toujours plus d'informations. Or de l'avis des managers opérationnels, l'opacité quant à l'utilisation de ces données les pousse à devenir de plus en plus réfractaires à la collaboration. La réciprocité peut parfois se compléter par une assistance portée aux managers avec notamment un effort pédagogique à fournir. Le jeune contrôleur trouve donc ici l'occasion de maintenir une sorte de *statu quo* entre les responsables financiers et les managers opérationnels en assurant notamment une réciprocité et une équité dans les échanges entre ces deux « mondes » (Boltanski et Thévenot, 1994). En choisissant d'endosser ce rôle, il parvient à fonder les bases de ce qui constitue visiblement sa légitimité en tant que contrôleur junior.

*Si vous me parlez de la légitimité du contrôleur de gestion et de la légitimité du SFCG (Service Financier et Contrôle de Gestion), je ne vais pas vous répondre la même chose. Le SFCG c'est cette boîte noire qui nous demande plein d'infos et dont on n'en voit plus la couleur ensuite. Et un beau jour, l'info redescend complètement différente. Moi j'ai du mal à accorder de la légitimité à des gens que je ne vois pas et avec qui je n'échange pas. Avec mon contrôleur, je peux discuter. Il peut essayer de me traduire les choses, de les rendre plus claires, plus accessibles.*

*La pédagogie me semble être très importante dans cette fonction car il faut être en capacité de faire dialoguer des domaines qui sont très différents, de savoir faire le lien.* (Laurianne, chef de projet)

*80% de mon temps, je le passe à rechercher de l'information. J'essaie toujours de privilégier le donnant-donnant et ne pas jouer systématiquement la carte de la pression hiérarchique. Il ne faut pas oublier que dans une boîte, le bouche à oreille fonctionne très vite.* (Nicolas, contrôleur de gestion, 29 ans)

En résumé, la légitimité dont bénéficient ces jeunes profils se construit quasi-exclusivement autour de la dimension relationnelle de ces derniers. Pénalisés par des amalgames et des représentations collectives réductrices, les jeunes premiers s'octroient tout de même une légitimité qu'ils construisent dans l'échange, en privilégiant notamment le donnant-donnant, et l'assistance, au biais de comportements pédagogiques.

### **3.2. La légitimité des nouveaux convertis**

Les nouveaux convertis correspondent à notre sens à un profil essentiellement symptomatique d'organisations ayant fait émerger la fonction de contrôleur de manière précipitée. Ils sont le symbole de transformations organisationnelles et structurelles dictées par des pouvoirs institutionnels (DIRE, 2002, Guide méthodologique sur le contrôle de gestion dans les administrations de l'État, p.214) et qui se sont greffées à la stratégie du CEA. Ces profils correspondent donc à d'anciens managers opérationnels ayant suivi des formations en contrôle de gestion et ayant intégré un poste de contrôleur de gestion dans le cadre d'une mobilité interne. Débutants dans le domaine financier mais rôdés aux spécificités de l'organisation, les nouveaux convertis méritaient donc que l'on évalue leur propre niveau de légitimité.

La première caractéristique de ces profils est qu'ils disposent de manière presque systématique d'une légitimité de proximité. La légitimité de proximité se construit généralement autour de la création d'affects et à partir d'une relation de confiance durable avec les interlocuteurs du contrôleur. Or pour les deux contrôleurs que nous avons rencontrés, les critères affectifs hérités de leur passé en tant que managers opérationnel (chef de laboratoire pour l'un et chef de projet pour l'autre) et leur ancienneté sur le site de Marcoule ont contribué à leur conférer rapidement cette légitimité de proximité.

*C : Le passé de Christine en tant que chef de département peut-il être un plus ?*

*Forcément ça aide. Mais il faut se demander pourquoi est-ce que ça nous aide. Moi si on me met à disposition un contrôleur qui sort de l'école, je ne vais pas avoir envie d'approfondir les choses puisque quoiqu'il arrive il ne comprendra pas ce que je lui dis. Ça sera beaucoup plus impersonnel dans la relation. Même si le gars est brillant dans son domaine, sympa comme tout, il y aura toujours cette distance. Là avec Christine, je suis à l'aise. Je suis plus poussé de lui remonter les infos en temps réel puisqu'elle, ensuite, elle saura quoi en faire. Au début elle a eu certes un peu de mal parce que malgré tout, le domaine dans lequel je suis ce n'est pas forcément là d'où elle vient mais vu qu'elle est ingénieur, elle s'intéresse et comprend très vite les choses.* (Yves, chef de service et chef de projet)

Conjointement à leur légitimité de proximité, les contrôleurs que nous avons observés bénéficiaient également d'une légitimité normative. Leur passé d'opérationnel leur confère

une sensibilité opérationnelle qui leur permet de s'insérer assez rapidement dans les référentiels de normes et de valeurs de leurs interlocuteurs. Ils apparaissent en mesure de cerner les problématiques des managers de l'unité à laquelle ils sont rattachés et de les articuler avec les systèmes de contrôle dont ils sont désormais responsables. L'adhésion aux valeurs et aux règles de leurs interlocuteurs, la maîtrise de leur langage, sont donc autant d'éléments (Amblard et al., 2005) qui immergent le contrôleur dans la culture de l'environnement où il se situe et qui renforce ainsi sa légitimité normative.

*Il y a un langage technique bien particulier, quel que soit le département dans lequel vous trouvez. Ça ne fait pas longtemps que je suis au DTEC. Quand j'étais au DRCP, Christine, qui au départ est scientifique et n'a pas de formation de contrôleur de gestion comprenait assez bien les enjeux des projets elle faisait le lien assez rapidement. Pour la contrôlease qui était là avant elle c'était peut-être un peu plus compliqué. Maintenant au bout d'un certain temps, la personne finie par comprendre un minimum le langage que l'on emploie. La formation scientifique ou la culture technique que peut avoir un contrôleur doit être utile lorsque lui-même veut prendre du recul. Le contrôleur on lui remonte des infos de partout. S'il a ces connaissances, je pense que ça doit lui permettre d'avoir une vision d'ensemble du département pas seulement financière. (Lucie, chef de service)*

Pour ces profils détenant un passif technique relativement riche, l'exercice de la fonction ne semble toutefois ne pas se limiter à une simple mise en avant des années d'expérience passées dans le monde opérationnel. Même s'ils apparaissent légitimes aux yeux de leurs interlocuteurs sur de nombreux points, ils subissent eux aussi les effets d'une légitimité fonctionnelle handicapante. Les contrôleurs, aussi sensibles qu'ils puissent être à la cause opérationnelle, restent des contrôleurs essentiellement tournés vers des activités budgétaires et vers un suivi des réalisations. Ils semblent donc frustrés de n'être devenu qu'une simple réinterprétation du modèle de contrôleur budgétaire avec qui ils échangeaient autrefois. Ils restent cependant convaincus que la fonction gagne à être transformée et à se rapprocher encore un peu plus des problématiques de terrain tout en dynamisant les pratiques.

*Lorsqu'on me décrit le poste lors de l'entretien, je me dis chouette, un poste où il n'y a plus de management mais qui garde quand même une dimension stratégique. Dans les faits, lorsque je prends mes fonctions, je me rends compte que c'est purement comptable. Que je deviens quelqu'un qui est autant emmerdant que ce que je le ressentais avant. Aujourd'hui, quand je croise des gens avec qui je travaillais auparavant, ils me chambrent un peu. Ils me disent : « alors Fred, ça y va les tableaux, ça contrôle à mort ? ». Ça me fait mal aux tripes. C'est trop péjoratif. Quand j'ai dit que j'allais faire ça, pour certains ça a été un choc : « Toi ? Tu te vois sur Excel toute la journée ? Ça va être l'horreur ! ». Après le problème c'est que tu tombes vite dans les travers du contrôleur. C'est hyper rassurant. Tu fais un tableau, tu le remets, si tu ne t'es pas trompé tu t'es couvert, tu as fait ton job et à cinq heures tu es chez toi. C'est la preuve scientifique. Moi qui ai une formation de scientifique je pourrai me régaler. Je fournis les chiffres et point barre. Seulement si tu ne fais pas un minimum d'interprétation et d'explication aux gens et que tu te couvres derrière les tableaux que tu envoies, tu te lasses vite. (Maxime, contrôleur de gestion, ancien chef de laboratoire)*

A l'image des systèmes de contrôle de l'organisation, le contrôleur apparaît donc bien souvent comme l'exécutant de procédures décousues et dénuées de sens qui sont le reflet d'une structure organisationnelle complexe et dans laquelle les responsabilités financières ne sont pas clairement identifiées.

*Le contrôleur a tendance à payer pour un système qui n'est pas forcément cohérent. Ici on applique la politique de la prime au mauvais élève. J'entends par là que si dans un département un service dépense trop par rapport à ses prévisions, on ne va pas forcément le rappeler à l'ordre. En revanche, si un service a moins dépensé en milieu d'année mais qu'il bénéficie de prévisions à la hausse pour la fin de l'année, on va plutôt puiser dans ce qu'il avait en trop pour alimenter celui qui a trop dépensé. Donc quand on voit arriver le contrôleur pour nous expliquer tout ça on l'associe au système. Lui il n'y peut rien, il applique les consignes, mais forcément ça détériore un peu son image. Il sera moins légitime quand l'année d'après il viendra nous voir en nous disant : « comme l'an dernier, il faut faire des bonnes prévisions » tout en sachant de notre côté que cela ne sert à rien.* (Lucie, chef de service)

La légitimité fonctionnelle et cognitive des contrôleurs de gestion semble donc ici encore fortement remise en question. Le contrôleur personnifie un système tout entier ce qui limite au passage la valeur ajoutée de sa fonction, la plupart du temps méconnue de ses interlocuteurs.

Mais l'originalité de ces profils de contrôleurs confère à la fonction une légitimité de proximité, bâtie à l'ombre des relations affectives entre ces ex-opérationnels et leurs ex-confrères, ainsi qu'une légitimité normative issue bien souvent de leur capacité à s'intégrer rapidement à un environnement technique qu'ils ont pu fréquenter autrefois. Ces formes de légitimité leur permettent donc de construire des espaces de légitimation supplémentaires. Pour ces anciens opérationnels, les années passées *de l'autre côté de la barrière* et leur sensibilité opérationnelle sont autant d'atouts, initialement détenus et rassurant leurs interlocuteurs quant au maintien d'un équilibre entre la dimension technique et la dimension financière dans l'exercice du contrôle de gestion de l'unité. Ce niveau de légitimité apparaît alors propice à une évolution cognitive de la fonction et à la construction d'un contrôleur partenaire.

### **3.3. La légitimité des caméléons**

La littérature sur la fonction de contrôleur de gestion a tendance à nous représenter des individus aux prises avec leur identité et leur intégration. Au-delà de tous les travaux sur les activités des contrôleurs (stratégiques ou non, comptables, budgétaires ou de l'ordre du conseil), les questions récentes soulevées sur l'identité de cet acteur (Lambert, et Sponem, 2009), sur sa légitimité (Bollecker, 2009), sur sa *capacité à incarner un discours sur l'utilité et l'importance que doit avoir son intervention dans l'organisation* (Morales, 2012) poussent à se représenter un individu en proie à des questions de positionnement organisationnel et de conformisme à l'environnement qu'il fréquente. Si, comme nous le rappellent les travaux de la théorie de la contingence, la performance d'une organisation dépend principalement du conformisme entre sa structure et son environnement, nous constatons que, désormais, au même titre que les caméléons, les contrôleurs décentralisés doivent impérativement se fondre dans la masse. Plus ils sont proches des opérationnels, plus ils tentent de dissimuler leur véritable couleur et plus ils échappent aux rapports conflictuels. Les caméléons sont donc ces contrôleurs confirmés, intégrés depuis plusieurs années dans une unité opérationnelle, ayant couvert de nombreux exercices budgétaires et ayant développé une relative proximité avec leurs interlocuteurs.

Les six profils que nous avons étudiés ont entre 42 et 53 ans et exercent la fonction de contrôleurs depuis plusieurs années. Il s'agit pour la plupart de diplômés en gestion, ayant réalisé l'essentiel de leur carrière au CEA. Leur présence dans le département ou l'unité à laquelle ils sont rattachés leur a permis, au fil du temps, de s'émanciper de l'image d'espion dont ils pouvaient souffrir. Ils ont également su façonner une légitimité de proximité pour finalement s'imposer en tant que contrôleur au service des opérationnels.

*Un des grands facteurs de légitimité c'est que les opérationnels ne me considèrent pas comme un espion au service de la direction. (Jérôme, contrôleur de gestion, en poste depuis 5 ans)*

*Quand je suis arrivée dans le département, la DEN venait d'être créée. Le chef de département et son adjoint m'ont regardé et ils m'ont demandé : « vous êtes qui vous ? Vous êtes l'espion ? » Pour eux, le contrôleur de gestion il contrôlait. Alors qu'en fait on est là pour les alerter, pour les aider à piloter. Il avait fallu une réunion avec le chef du service contrôle de gestion pour leur expliquer que je n'étais pas là pour faire le flic et encore moins l'espion. (Elizabeth, contrôlease de gestion, en poste depuis 12 ans)*

*Je les plains parce qu'à cette époque, tout le monde les voyaient comme l'œil de Moscou. On avait peur que le moindre truc qu'on leur dise, ça finisse par nous retomber dessus l'année suivante. Vous aviez un décalage sur votre projet, vous essayiez de le garder pour vous ou du moins qu'il ne le sache pas, par crainte que ça ne vienne diminuer votre budget l'année d'après. Un contrôleur pour moi ça me fait penser à un contrôleur des impôts. Même si vous n'avez rien à vous reprocher, le jour où il vient frapper à votre porte, vous hésitez avant de lui ouvrir. (Didier, adjoint au chef de département)*

Ces contrôleurs, dont certains sont en poste depuis la création de la fonction, ont incarné où incarnent encore aujourd'hui la rationalité financière, qui, progressivement, vient remettre en question l'hégémonie de la rationalité technique de l'organisation. Par conséquent, la légitimité cognitive dont ils disposaient a longtemps pâti de ces représentations collectives. Les schémas mentaux des opérationnels, influencés par leurs idéaux rationnels, les a longtemps conduit à percevoir le contrôleur comme le représentant d'un système qu'ils estiment pour beaucoup comme incohérent. Toutefois, au-delà des aspects affectifs et des critères de proximité, les contrôleurs que nous avons observés ont su progressivement accroître la légitimité de leur fonction en professionnalisant le métier de contrôleur.

*Depuis le temps qu'elle est dans le département, je pense qu'elle a fait ses preuves. Je n'étais pas là lorsqu'elle a commencé mais je sais qu'elle a su construire sa place et sa fonction au fur et à mesure des années. Je pense qu'aujourd'hui vous trouverez difficilement quelqu'un capable de remettre en question sa légitimité. On peut ne pas être d'accord avec le contrôle de gestion, c'est dur de ne pas être d'accord avec le personnage. Elle s'investit énormément pour le pilotage du département. Elle est méticuleuse, parfois même un peu trop (rires), disponible. La seule chose qui la freine, c'est l'incohérence du système. (Laurianne, chef de projet)*

*Alors avant tout, la valeur ajoutée, il y en a une en termes de compétence de métier, ça c'est clair. Quand elle se positionne sur un sujet, elle essaie de le faire avec un maximum de professionnalisme et on le voit. Ensuite il y a la connaissance des modes de fonctionnement de la DEN et des processus de contrôle. Les apports de Myriam, ça va être sur les aspects budgétaires liés aux achats mais ça j'ai envie de dire, c'est très rébarbatif. Elle de son côté, elle recherche d'autres moyens pour se valoriser et ne pas rester dans un rôle de contrôleur purement axé sur le budget. Je pense que ça lui permet de ne plus être perçu comme quelqu'un de bloquant. Enfin moi c'est comme cela que je le percevois. Le contrôleur apporte au quotidien un service dont on a besoin, c'est évident. Par contre, le*

*contrôleur de gestion observé avec tout le système qu'il y a autour de lui, peut être perçu comme une contrainte.*

*Je ne pense pas que ce soit les personnes qui soient mises en cause. Ce ne sont jamais les personnes (Frédérique, adjoint au chef de département)*

Petit à petit et par le jeu de la construction sociale, le niveau de légitimité des contrôleurs s'est donc accru. Autrefois axée sur des critères essentiellement fonctionnels et cognitifs, la légitimité des contrôleurs est devenue polymorphe, englobant désormais des déterminants affectifs (légitimité de proximité et légitimité normative), rétributifs (légitimité de réciprocité et d'équité), altruistes (légitimité de dépendance) et professionnels (légitimité de compétences).

*Le problème pour lui, c'est qu'il n'a pas eu à assoir une légitimité scientifique. C'est-à-dire que lorsque tu arrives en radioprotection, si tu n'as pas une formation en radioprotection ou que tu n'as pas fait d'études là-dedans, on te met vite dans une case. Donc il était LE contrôleur de gestion. Il a donc eu à lutter durant les trois premières années pour qu'on lui enlève le mot contrôleur. Contrôleur, inspecteur, ... voilà, il va m'emmerder avec ces questions celui-là. Moi je le voyais comme ça. J'ai passé deux ans à essayer de le bananer, à facturer l'essence de mon labo sur le labo d'à côté et en disant ensuite « t'as vu le contrôleur de gestion il n'a rien vu alors que c'est un contrôleur. » Voilà c'était ça quoi.*

*C : Comment est venu le déclic afin de l'accepter ?*

*Le déclic il est venu le jour où j'ai eu un gros blocage. Je ne vais pas rentrer dans les détails mais en résumé, si je restais coincé ça pouvait être catastrophique. Je lui ai fait savoir. Il m'a dit « je viens de voir ton chef en réunion de département et il m'a fait comprendre que vous alliez vous débrouiller tout seul ». Je lui ai dit « non on ne pourra pas s'en sortir, viens voir. » Et il est venu. Depuis ce jour je sais que je peux compter sur lui. (Maxime, chef de laboratoire)*

*Ce qu'ils nous demandent c'est dans le cadre de notre travail mais après dès fois il faut savoir en faire un peu plus ou en dehors pour qu'après tu aies plus de matière à travailler ou pour qu'ils pensent à t'inviter à une revue de projet ou des trucs comme ça. C'est un peu le donnant-donnant dont parlait Catherine tout à l'heure. (Sarah, contrôleuse de gestion, en poste depuis 7 ans)*

L'observation de ces profils dont l'expérience et la maturité fonctionnelle tranchait avec les profils de jeunes premiers et de nouveaux convertis nous permet donc de mettre en exergue un niveau de légitimité de la fonction de contrôleur qui fluctue dans le temps et qui se structure au fur et à mesure que le contrôleur se construit socialement. Les différents déterminants de légitimité que s'accaparent ces contrôleurs tout au long de leur carrière apparaissent en effet comme le corolaire de leur progression sociale dans l'organisation. Les acteurs qui rendent légitimes les contrôleurs décentralisés, à savoir les managers opérationnels semblent avoir revus leurs jugements à l'égard d'une fonction qui leur apparaissait autrefois bloquantes et qui désormais s'inscrit dans le paysage organisationnel. Toutefois, la légitimité des contrôleurs reste fragile. S'ils ont réussi à compenser le handicap de leur légitimité fonctionnel et à transformer les repères mentaux de leurs interlocuteurs, ils demeurent tributaires des consignes émises par la direction financière et d'un contexte de rationalisation qui n'a jamais été aussi oppressant. Ils peuvent donc très vite être contraints de retomber dans les travers symbolique du contrôleur espion et sanctionneur qu'ils véhiculaient autrefois.



*Il faut beaucoup de temps pour que la confiance entre le contrôleur et les autres s'établisse et qu'il puisse être légitime. En revanche, il ne faut pas grand-chose pour la perdre.* (Jean Luc, adjoint au chef de département)

### **3.4. La légitimité des fous du roi**

Après avoir observé la structure de la légitimité de contrôleurs débutants, de managers convertis au contrôle et de contrôleurs décentralisés confirmés, nous avons souhaité nous intéresser aux contrôleurs au service de la direction pour lesquels la légitimité s'apprécie d'une part de manière multidimensionnelle mais également à partir de sources multiples. Cependant nous avons pu constater que ces contrôleurs étaient très proches des décisions pouvant être prises par la direction du centre, ce qui nous conduit à considérer que le positionnement de leur fonction reste essentiellement centralisé. C'est cette proximité et cette capacité à intervenir dans le processus décisionnel qui nous ont poussées à effectuer le rapprochement avec le modèle de « fou du roi » avancé par Löning et Pesqueux (1998). Le fou du roi bénéficie en effet d'une liberté de parole afin de débattre des possibles et des impossibles avec la direction. Cette liberté de parole s'obtient toutefois par le maintien d'un niveau durable de légitimité auprès de la direction. Pour ces contrôleurs, les épreuves de vérité et les jugements se font ressentir de manière quasi quotidienne ce qui les pousse donc à évaluer en permanence leur niveau de légitimité afin de maintenir ce degré de liberté de parole.

Nous étions donc en présence d'individus soumis à des épreuves de vérité et de jugement quasi-quotidiennes et dont le travail était susceptible d'infléchir les schémas cognitifs des décideurs. De manière générale, les fous du roi bénéficient d'une forte légitimité fonctionnelle auprès de la direction. Les rôles qui sont attendus pour ces profils sont à la fois celui de « chef d'orchestre » de la procédure budgétaire et d'expert-analyste. La légitimité des contrôleurs au service de la direction se structure donc essentiellement à partir de leurs activités d'utilisation (Bollecker, 2003) et notamment de leurs activités budgétaires. Ils vont principalement jouer le rôle de coordinateur dans la phase de planification en s'assurant notamment que les objectifs locaux sont cohérents avec la politique budgétaire globale du CEA. Ils vont également veiller à ce que les délais et le déroulement de la procédure budgétaire soient respectés. En somme, les contrôleurs centraux n'assurent pas la construction du budget des unités, qui reste à la charge des contrôleurs de département mais doivent tout de même s'assurer que l'architecture du budget entre dans le cadrage décrit par le plan moyen long terme du CEA<sup>3</sup>. C'est ce rôle de mise en cohérence et de cadrage rigoureux qui intéresse principalement la direction de centre. Le besoin budgétaire des directeurs s'exprime essentiellement en termes de finalité. Ils font abstraction du respect de la procédure qui doit logiquement être maîtrisée par les contrôleurs. C'est pourquoi, à de nombreuses reprises, nous avons pu observer des pratiques d'ajustement en fonction du cadrage visé. Le contrôleur de gestion fait alors parler tout son talent afin de respecter les consignes qui lui sont données, quitte à s'adonner à des exercices de contorsion périlleux.

*Ce qui est gage de performance chez un contrôleur, c'est son exacte capacité à fournir des informations incontestables. Ça serait réducteur de considérer le métier comme*

---

<sup>3</sup> Le Plan Moyen Long Terme ou (PMLT) est un document stratégique fixant pour les 10 années à venir l'évolution des moyens humains et financiers au CEA. Ce document est ensuite décliné par centre CEA.

*maitre d'œuvre du budget. Il ne fait pas que ça. Mais malgré tout, avec un budget solide et un pilotage cohérent, on en fait des choses.* (Laurent, directeur de centre)

*Moi à mon niveau, je m'occupe de tout ce qui est support technique et support en gestion. Le support technique sur un site pareil, ça coûte excessivement cher et ça fait travailler beaucoup de personnes, en direct comme en indirect. On ne va pas se le cacher. Le budget on a l'œil dessus. C'est une des grandes préoccupations. Les échanges avec le SFCG sont fréquents là-dessus, très fréquents. La compétence elle est chez eux, elle n'est pas ici. Mais ils sont très réactifs. Ils savent décaler certaines priorités pour des sujets comme ceux-là.* (Jérôme, directeur délégué)

La coordination du processus budgétaire offre donc au contrôleur la possibilité de s'ancrer durablement dans les représentations des décideurs. Toutefois, au-delà de cette légitimité fonctionnelle et cognitive, les contrôleurs parviennent à obtenir une légitimité de compétences, qu'ils bâtissent notamment à partir des besoins polyvalents que la direction leur formule « au jour le jour ». Ces activités polyvalentes échappent aux schémas cognitifs des directeurs puisqu'eux même n'ont pas en tête une définition précise de ce que peuvent être ces missions. Toutefois, elles permettent aux contrôleurs de mettre en avant leur expertise dans le domaine du contrôle et leur capacité à valoriser leur savoir-faire technique en dehors des processus linéaires de contrôle. Il s'agit généralement de missions ponctuelles portant sur des sujets très précis et très techniques (le chiffrage d'un contrat décennal de sous-traitance, la simulation de l'évolution des coûts de support pour les trois années à venir).

*Quand on a travaillé sur le contrat post 2010, ça nous a complètement épuisé mais aussi complètement légitimé auprès de la direction. On a démontré qu'on était capable de mobiliser tous les travaux qui avaient pu être fait auparavant dans le service, toutes les compétences à notre disposition pour mener des négociations musclées. Ça nous a mobilisés pendant plus de quatre mois quasi non-stop. C'est un peu le travail de l'ombre parce que quand un directeur signe le contrat, il se doute qu'il y a eu du boulot derrière mais lui il ne regarde qu'une chose : le bénéfice qu'il en tire. Ce genre de contrat, ça l'engage lui sur les cinq années à venir. C'est-à-dire que si le cadrage n'est pas bon, ça peut avoir un impact sur lui et sur son prédécesseur. Si le boulot est bien fait au contraire et qu'il colle parfaitement aux prérogatives qu'il t'avait fourni, lui ça le cautionne auprès de la DEN et de l'administrateur général.* (Eric, Chef du SFCG)

La réalisation de ces études ponctuelles (Morales, 2012) est par ailleurs couplée quasi-systématiquement à une démarche interactive au cours de laquelle les contrôleurs échangent avec les directeurs. Ces échanges prennent souvent la forme de réunions informelles avec les directeurs et au cours desquelles les contrôleurs expriment leur opinion et sont en mesure de remettre en question les choix des décideurs. Le rôle de fou du roi est donc essentiellement observable lors de ces réunions qui ont bien souvent lieu en fin de journée lorsque les directeurs sont libérés de leurs contraintes.

Les besoins de la direction poussent donc les contrôleurs à sortir de leurs attributions historiques et leur confèrent de fait une légitimité de compétences visiblement reconnue par la direction. Toutefois, même si les contrôleurs centraux visent en priorité l'atteinte d'une légitimité auprès de la direction, ils n'en demeurent pas moins vigilants sur la légitimité qui leur est attribuée par les directions des départements opérationnels. Cette légitimité reste cependant essentiellement axée sur les compétences et sur l'expertise du contrôleur.

Les rapports entre les contrôleurs de gestion au service de la direction et les chefs de départements s'inscrivent dans une configuration totalement différente de celle observée chez

les contrôleurs décentralisés. Durant notre période d'observation, nous avons en effet pu constater que les rapports qui existaient entre ces deux catégories d'acteurs faisaient généralement abstraction du positionnement hiérarchique de chacun. Il s'agit essentiellement d'échanges transversaux entre un service fonctionnel et un département opérationnel, le plus généralement comparable à une prestation intellectuelle. Particulièrement proactifs dans ces échanges, les contrôleurs centraux développent généralement auprès de ces chefs de département des conduites innovantes en coordonnant notamment la mise en place de nouveaux outils (méthode ABC, tableaux de bord) ou en proposant leurs compétences ici encore dans la réalisation d'études ponctuelles. La légitimité dont ils disposent auprès de ces décideurs locaux est donc essentiellement une légitimité de compétences. Les contrôleurs incarnent alors des figures de dialogue avec un niveau macro-financier et un système de contrôle stratégique que les chefs de départements ne maîtrisent pas. En apportant de la sorte une assistance sur des sujets technico-financiers dont les enjeux s'inscrivent généralement sur le long terme (ils aident notamment les chefs de département à rationaliser les coûts des installations nucléaires en proposant des scénarios de financement sur plusieurs années), les contrôleurs s'assurent donc une légitimité de dépendance forte vis-à-vis de ces acteurs.

*Les études ABC qu'on a mis en place ont largement été appropriées par les opérationnels. Quand tu vois un chef d'installation ou un chef de département qui raisonne en coût d'unité d'œuvre, tu peux dire que tu as gagné. Tu peux te dire que ton outil est inscrit dans l'outillage des décideurs. Maintenant il faut savoir qu'ils se les approprient parfois par défaut. Ils sont toujours dans la justification sauf qu'ils n'ont pas forcément les bons outils. On doit donc leur donner les bons outils. C'est un effort de notre part que d'essayer de leur vendre cet outillage.*

*Nous on a un grand souci qui est celui de la traduction. C'est un sujet qui est très important pour nous c'est à dire que parler le même langage c'est très important si tu veux. Si tu essayes de parler le même langage qu'un opérationnel, ou que tu essayes de t'en approcher, c'est facile de communiquer. La communication entre deux entités, entre le monde des administratifs et le monde des opérationnels, si tu arrives à lui trouver un langage commun, tu facilites le dialogue. Les analyses ABC, c'est l'exemple même de la création de ce langage commun. Tu te fais des réunions au cours desquels tu décides d'inducteurs de coûts, d'activités, de tous ces trucs que toi tu ne connais pas mais que eux connaissent. Par contre toi derrière tu as la logique que eux n'ont pas. La valeur ajoutée, elle est autant dans la démarche de construction de l'analyse que dans son exploitation derrière. (Yves, adjoint au chef du SFCG)*

En résumé, les contrôleurs qui exercent un rôle de fou du roi auprès de la direction bénéficient généralement d'une légitimité d'ordre technique. Les questions d'intégration et d'acceptation semblent beaucoup moins importantes que pour les contrôleurs décentralisés. Bénéficiant d'une légitimité fonctionnelle auprès de la direction, qui les maintient toutefois dans un rôle d'expert du budget, ces contrôleurs disposent également d'une légitimité de compétences qu'ils obtiennent par la coordination et la maîtrise du processus budgétaire et qu'ils élargissent par leur capacité à répondre aux besoins ponctuels de la direction. En mettant également cette capacité au service des décideurs locaux, ces derniers s'attribuent enfin, conjointement à leur légitimité de compétences, une légitimité de dépendance qui, à terme, vient également ajouter de la valeur à leur travail et transforme *de facto* la légitimité cognitive de la fonction.

*La démarche de ce type de tableau de bord elle me plaît bien. Quand je vois ça, je me dis que les choses changent. Il y a dix ans, les contrôleurs de gestion ne seraient sans doute*

*pas venus voir les départements pour construire un tableau de bord à destination de la direction. On aurait reçu une note une fois que tout aurait été terminé nous demandant de remplir des tableaux tous les six mois sans forcément savoir à quoi ça sert. Là on voit qu'il y a un besoin de se parler. Même s'il y a des susceptibilités des deux côtés, elles doivent pouvoir être mise de côté de temps en temps. C'est vrai, les financiers vous êtes vus comme des emmerdeurs et nous dans les départements, on est vu comme des incapables lorsqu'il s'agit de gérer de l'argent. Peut-être que si tout se faisait comme ça on pourrait arriver à se comprendre un peu mieux. Maintenant c'est vrai que ça doit vous prendre pas mal de temps ce genre de démarche. (Michel, chef de département)*

#### **4. Discussion et conclusion : tout commence à aller mieux dans le pire des mondes**

En faisant le choix de rentrer dans l'organisation et d'aller à la rencontre des contrôleurs et des acteurs qui fondent la légitimité de ces derniers, nous nous inscrivons dans le prolongement du constat que Gibert effectuait en 1995 auprès des collectivités territoriales et qui plaçait le contrôleur de gestion comme le porteur du changement qu'est l'introduction ou la rénovation d'un système de contrôle. Nous complétons par ailleurs les travaux qui ont été réalisés jusqu'à présent afin de rendre compte de l'introduction du contrôle de gestion au sein des bureaucraties professionnelles publiques (Nobre, 1999, 2004, 2011; Solle, 2002 ; Chatelain-Ponroy, 2008) en y intégrant une étude de cas basée non plus sur les méthodes et les outils de contrôle mais sur la légitimité des acteurs qui les conçoivent et les déploient.

Si la logique portée par la fonction de contrôleur apparaît dans la littérature comme antagoniste à la culture technique dominante des bureaucraties professionnelles ou encore que le contrôleur ne semble pas être en mesure de s'intégrer à l'univers « clanique » de ces structures, c'est généralement parce que le contrôleur y est étudié dans une perspective structuro-fonctionnaliste qu'il convenait de dépasser. La littérature consacrée aux contrôleurs de gestion marque également le pas concernant la légitimité de cette fonction. Hormis quelques travaux qui abordent la question de manière approfondie (Bollecker, 2009 ; Démaret et Méric, 2013), la légitimité des contrôleurs de gestion fait généralement l'objet d'une définition générique que nous avons souhaité éclaircir.

A travers chacun des profils que nous avons étudiés, nous avons donc pu constater que la légitimité du contrôleur de gestion était sensiblement polymorphe, rejoignant alors les déterminants multiples de la légitimité individuelle des acteurs sans pouvoir visible que nous avons identifiés dans la littérature. L'observation prolongée des contrôleurs dans leur environnement de travail nous a permis de comprendre comment ces derniers avaient pu « survivre » dans cette organisation dont les spécificités pouvaient, de prime abord, paraître relativement entravantes dans la construction sociale et technique de ces derniers.

Malgré l'existence de traits de personnalité à même de conférer à chaque contrôleur une légitimité individuelle propre, nous avons pu regrouper à travers chacun des profils-types que nous avons étudiés, des spécificités communes susceptibles de nous conduire à un niveau de légitimité sensiblement homogène. Quatre profils-types de contrôleurs sont donc mis en lumière : les jeunes premiers, les nouveaux convertis, les caméléons et les fous du roi. Parmi ces profils-types, peuvent-y être distingués les contrôleurs débutants (jeunes premiers et

nouveaux convertis) pour qui la légitimité reste en pleine construction, et des contrôleurs confirmés (caméléons et fous du roi) pour lesquels le niveau de légitimité semble a priori plus mature. Dans chacun de ces profils-types peut se dégager une légitimité dominante qui permet de caractériser assez simplement les points forts et les handicaps du profil (Cf. Tableau 3).

L'existence d'une légitimité dominante chez un contrôleur pose toutefois la question de la maturité sociale de celui-ci. L'idée d'une maturité sociale s'est manifestée tout particulièrement chez les contrôleurs décentralisés que nous avons pu rencontrer. La création d'affects et d'une certaine proximité avec le terrain semble en effet susciter un aussi grand intérêt chez les managers opérationnels que les compétences techniques détenues par les contrôleurs. Dans une organisation où les besoins de contrôle local correspondent essentiellement au suivi des réalisations budgétaires, la valeur ajoutée du contrôleur reste en effet étroitement liée à ses capacités relationnelles. On assiste alors à une personnalisation du contrôle de gestion avec toutes les problématiques de socialisation que cela comporte. Sans pour autant intégrer le « clan » des professionnels, le contrôleur en épouse les valeurs jusqu'à devenir mature dans cet environnement où la sensibilité opérationnelle est exigée et où l'ancienneté semble aller de paire avec la légitimité.

**Tableau 3 : Synthèse des quatre profils types de contrôleurs étudiés**

|                                  | Contrôleurs débutants |                    | Contrôleurs confirmés |                                  |
|----------------------------------|-----------------------|--------------------|-----------------------|----------------------------------|
|                                  | Jeunes premiers       | Nouveaux convertis | Caméléons             | Fous du roi                      |
| <b>Légitimité de réciprocité</b> | Acquise               | Non acquise        | Acquise               | Inexistante                      |
| <b>Légitimité d'équité</b>       | Acquise               | Non acquise        | Acquise               | Inexistante                      |
| <b>Légitimité de dépendance</b>  | En construction       | Non acquise        | Forte                 | Forte (auprès des opérationnels) |
| <b>Légitimité de proximité</b>   | Très faible           | Forte              | Forte                 | Faible                           |
| <b>Légitimité fonctionnelle</b>  | Défavorable           | Défavorable        | Défavorable           | Forte                            |
| <b>Légitimité de compétences</b> | Restreinte            | Restreinte         | Forte                 | Forte                            |
| <b>Légitimité cognitive</b>      | Faible                | Faible             | Faible                | Forte                            |
| <b>Légitimité normative</b>      | En construction       | Forte              | Forte                 | Inexistante                      |

|                             |                                  |                             |                                |                                  |
|-----------------------------|----------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| <b>Légitimité dominante</b> | <b>Légitimité de réciprocité</b> | <b>Légitimité normative</b> | <b>Légitimité de proximité</b> | <b>Légitimité de compétences</b> |
|-----------------------------|----------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|

Le premier résultat de notre recherche est donc d'avoir validé sur le terrain l'existence d'une légitimité polymorphe de la fonction de contrôleur et d'avoir pu évaluer ces niveaux de légitimité auprès de professionnels. Une seconde observation nous a également permis de déterminer quatre profils autour desquels se structurent des niveaux de légitimité différents. A partir de notre étude de cas, s'appuyant sur trente-trois entretiens et sur une longue période d'observation participante, nous avons donc pu constater que les profils de contrôleurs les plus jeunes subissaient généralement les effets d'une légitimité fonctionnelle dégradée et qu'à

défaut d'avoir eu le temps de se construire socialement, cette légitimité fonctionnelle les enfermait progressivement dans un rôle de *presse bouton* potentiellement pourvoyeur d'informations. Parallèlement à ces profils de débutants, nous avons également pu observer des profils d'ex-managers opérationnels reconvertis dans le métier de contrôleur dont la sensibilité opérationnelle favorise la proximité et l'attribution d'une légitimité normative. Concernant les profils de contrôleurs les plus confirmés, nous avons pu constater que l'ancienneté et les affects nés de l'immersion continue dans l'univers opérationnel permettaient progressivement de transformer la légitimité de la fonction dans son ensemble. En se socialisant, le contrôleur semble socialiser également la fonction qu'il incarne et de fait, participe à la légitimation de cette dernière. Les entretiens que nous avons pu mener avec les différents responsables opérationnels et dirigeants qui composent l'environnement professionnel du contrôleur et qui jouent un rôle dans le processus de contrôle nous ont permis de confirmer qu'il existait des liens forts entre la fonction et l'individu qui l'incarne et que les réalités sociales, auxquelles les contrôleurs se confrontent, participent largement à la construction progressive de leur légitimité. Le tableau n'est donc pas si noirci. La fonction de contrôleur semble en effet parvenir à se frayer un chemin dans les bureaucraties professionnelles publiques et ce par le concours d'individus qui se construisent socialement et techniquement à l'ombre d'une fonction d'ordinaire contestée et sous-estimée.

## Références

- Abernethy, M.A., Stoelwinder, J.U. (1995), The role of professional control in the management of complex organizations, *Accounting, Organizations and Society*, vol 20, n°1, 1995, p.1-17.
- Amblard H., Bernoux P., Herreros G., Livian Y.-F. (2005), *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*, Paris, Ed. du Seuil, 3ème ed.
- Anastas, M. (1997), The changing world of management accounting and financial management, *Management Accounting (UK)*, octobre, p 48-51.
- Anthony, R.N. (1988), *The Management Control Function*. The Harvard Business School Press, Boston, 1988..
- Bartoli, A. (1997), *Le management dans les organisations publiques*, Dunod, Paris.
- Berkowitz, L., Daniels, L. R. (1963). Responsibility and dependence. *Journal of Abnormal Psychology*, 66, pp.429-436.
- Berland, N. (2009), *Mesurer et piloter la performance*, e-book.
- Besson, P., Bouquin, H. (1991), Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion. *Revue française de gestion*, n° 82, janvier-février 1991.
- Boisvert et al. (2008), *La pratique du comptable professionnel en organisation : inertie du stéréotype ou expérimenter l'incertain*. Actes du 29<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC, Cergy.
- Bollecker, M. (2003), *Les contrôleurs de gestion : L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan.
- Bollecker, M. (2009), *Contrôleur de gestion : une fonction en danger ?*. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France (2009).
- Bollecker, M., Durat, L. (2012), La légitimité managériale : le cas des directeurs généraux des services, *Politique et management public*, 29(2), pp.145-165.
- Boltanski, L., Thévenot, L. (1991), *De la justification : les économies de la grandeur*, Gallimard, 1991.
- Bouquin, H., Fiol, M., (2007), *Contrôleur de gestion, repères perdus, espaces à retrouver*. 28<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC, Poitiers.
- Bühler, N. (1979), *Influence des caractéristiques organisationnelles sur le travail du manager : le cas du contrôleur de gestion*. Cahier de recherche n° 79-10, Université de Grenoble II.
- Burlaud, A. (1995), *Les méthodes et les outils du contrôle de gestion à l'épreuve de la diversité des organisations*. séminaire CEFAG-FNEGE, 1995.
- Byrne, S., Pierce, B. (2007), Towards a more comprehensive understanding of the role of management accountants, *European Accounting Review*, vol.16, n°3, p. 469-498.
- Caron, M.A., Boisvert, H., Mersereau, A. (2011), Le rôle du contrôleur revisité : une perspective nord-américaine. *Comptabilité Contrôle Audit*, 17(1), avril 2011, pp. 123-154.
- Chatelain-Ponroy, S. (2008), *Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives. Une proposition de modélisation*. Note de synthèse des activités de recherche en vue du diplôme d'Habilitation à Diriger des Recherches (HDR).
- Demaret, J., Méric, J. (2013), *La constitution de la légitimité des contrôleurs de gestion : une étude exploratoire*. 34<sup>ème</sup> congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Montréal.
- DiMaggio P.J., Powell W. (1983), The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, (48): 147-160.
- DiMaggio, J., Powell. W. (1991), *The new institutionalism in organizational analysis*. The University of Chicago Press, 1991.

- DIRE, (2002), *Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat. Eléments de méthodologie*, Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat, Paris, juin 2002.
- Dondeyne. C. (2013), *La légitimation du contrôleur de gestion ou le complexe du caméléon. Le cas d'une bureaucratie professionnelle : le CEA*. 34ième congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Montréal.
- Fornerino, M., Godener, A. (2006), Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils...et surveiller. *Finance Contrôle et Stratégie* 9(1) : 187-208.
- French, J. R., Raven, B. (1959), The bases of social power. In *Studies in social power* (Eds, Cartwright, D.), pp.150-167, Ann Arbor : University of Michigan, Institute for Social Research.
- Friedman, A.L., Lyne, S.R. (1997), Activity-based techniques and the death of the bean counter. *European Accounting Review*, vol. 6, no 1, p. 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, no 4, p. 423-451.
- Gangloff, F. (2010), Le nouveau management public et la bureaucratie professionnelle, *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*, Strasbourg, 2009.
- Gibert, P. (1995), La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politique et Management Public*, 13(3), 1995.
- Gouldner, A. W. (1960). The norm of reciprocity: A preliminary statement. *American Sociological Review*, 35, pp.161-178.
- Hatzfeld H. (1998), *Construire de nouvelles légitimités en travail social*, Dunod.
- Hatzfeld, H. (2007), La supervision en travail social : une légitimité à construire. in *Supervisions écosystémiques en travail social* (Lebbe-Berrier, P.), Relations, 2007 p. 229-248.
- Hoffjan, A. (2004), The Image of the Accountant in a German Context, *Accounting and the Public Interest*, Vol. 4, p. 62-89.
- Jordan, H. (2005), Enquête 2004 HEC-DFCG : Contrôle de gestion et performance. *Revue Echanges*, n° 218.
- Kaplan, R.S., (1995), New Roles for Management Accountants. *Journal of Cost Management*, Fall.
- Kellerhals, J. (2003), Relativisme et sociologie : le cas du sentiment de justice. *Revue européenne des sciences sociales*, XLI-126.
- Lambert, C. (2005), *La fonction contrôle de gestion : contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Lambert, C., 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., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion: proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(2): 113-144.
- Lambert, C., Pezet, E. (2007), Discipliner les autres et agir sur soi : la double vie du contrôleur de gestion. *Finance Contrôle Stratégie*, 10(1), 183-208.
- Laufer, R. (1996), Quand diriger, c'est légitimer. *Revue française de gestion*, n°111 : 12-37.
- Lerner, M. J. (1977), The Justice Motive: Some Hypotheses as to its Origins and Forms. *Journal of Personality*, vol. 45, no 1, pp. 1-52.
- Löning H., Pesqueux Y. (1998), *Contrôle de gestion*. Dunod.
- Messeghem, K., Sammut, S. (2007), Poursuite d'opportunité au sein d'une structure d'accompagnement: entre légitimité et isolement. *Gestion 2000*, n° 3/2007.
- Meyssonnier F., Pourtier F. (2006), Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ?. *Comptabilité Contrôle Audit*, Mai, Tome 12, vol 1, p 45-64.
- Mintzberg, H. (1979), *Structure et dynamique des organisations*. Editions d'Organisation, 2010.



- Mintzberg, H. (1990), *Le pouvoir dans les organisations*. Editions d'Organisation, Paris, 1990.
- Mintzberg, H. (2005), How Inspiring. How Sad. Comment on Sumantra Ghoshal's Paper. *Academy of Management Learning & Education*, vol. 4, n° 1, 108, 2005.
- Morales, J., (2012), Le projet professionnel des contrôleurs de gestion : analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ? 33<sup>ième</sup> congrès de l'AFC, Comptabilités et innovation, Grenoble : France (2012)
- Nobre, T. (2004), *L'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital public: massive par catalyse réglementaire ou spontanée par capillarité*, Acte du 25<sup>ième</sup> congrès de l'AFC, Normes et Mondialisation, Orléans : France (2004).
- Perrow, C. (1970), *Organizational analysis: A sociological Review*, Wadsworth, 1970.
- Petit, V., Mari, I. (2009), *La légitimité des équipes dirigeantes : une dimension négligée de la gouvernance d'entreprise*. Cahier de recherche de l'EDHEC.
- Pichard-Stamford J.P. (2000), Légitimité et enracinement du dirigeant par le réseau des administrateurs, *Finance Contrôle Stratégie* 3/4, pp.143-178.
- Raven, B. H. (1993), The Bases of Power: Origins and Recent Developments. *Journal of Social Issues*, 49(4), pp.227-251.
- Scapens, R. W., Jazayeri, M. (2003), ERP Systems and Management Accounting Change: Opportunities or Impacts? A Research Note. *European Accounting Review* 12(1), 2003.
- Scott R.W. (1995), *Institutions and organizations*, Sage, London.
- Siegel, G., Sorensen, J.E. (1999), *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession: the 1999 Practice Analysis of Management Accounting*. Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Solle, G. (2002), Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignements : une vision trop instrumentale Le cas des EPSCP et des EPLE. *Gestion et Management Public*, 2002-1.
- Stake, R.E. (1994), Case Studies. In *Handbook of Qualitative Research* (Eds, Denzin, N.K., Lincoln, Y.S.), Thousand Oaks: Sage Publications, 236-247.
- Suchman M.C.(1995), Managing Legitimacy : Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, Vol.20, n°3, p.571-610.
- Thévenet M. (2006), Tous Professionnels. *Revue Française de Gestion*, n°168/169, p.15-34.
- Thiétart, R. A., collectif. (2007). *Méthodes de recherche en management*. Paris: Dunod.
- Tyler, T. (1990), *Why people obey the law*. New Haven : Yale University Press.
- Tyler, T. R. (1997), The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities. *Personality and Social Psychology Review* 1(4) : 323-45.
- Tyler, T. R. (2005), Psychological perspectives on legitimacy and legitimation. *Annual Review of Psychology*, 2006. 57, pp.375-400.
- Vaivio, J. (2006), The Business Controller, Non-Financial Measurement and Tacit Knowledge. *The Finnish Journal of Business Economics*, 2, pp. 194-212.
- Walster (Hatfield), E., Festinger, L. (1962). The effectiveness of "overheard" persuasive communications. *Journal of Abnormal and Social Psychology*. 65, pp.395-402.
- Walster (Hatfield), E., Walster, G. W., Berscheid, E. (1978). *Equity theory and research*. Boston: Allyn & Bacon.
- Weber, M. (1995), *Economie et société*. tomes 1 et 2. Paris : Plon.
- Wrzeniewski, A., Dutton, J.E. (2001), Crafting a job: Revisioning employees as active crafters of their work. *Academy of Management Review*, 26(2), pp. 179-201.
- Yin, R.K. (1994), *Case study research, Design and methods* (2nd ed.). Newbury Park: Sage Publications.