



**HAL**  
open science

# La performance au profit de la légitimité du contrôleur de gestion : Une étude exploratoire

Zouhour Ben Hamadi, Moujib Bahri

## ► To cite this version:

Zouhour Ben Hamadi, Moujib Bahri. La performance au profit de la légitimité du contrôleur de gestion : Une étude exploratoire. Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. pp.cd-rom. hal-01907898

**HAL Id: hal-01907898**

**<https://hal.science/hal-01907898v1>**

Submitted on 29 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 performance au profit de la légitimité du contrôleur de gestion : Une étude exploratoire

Zouhour BEN HAMADI

Moujib BAHRI

**Résumé :** Ce travail s'intéresse au métier du contrôleur de gestion, un métier dont la légitimité est l'objet d'un débat depuis quelques années (Bollecker, 2009 ; Demaret et Méric, 2013). Notre ambition est d'asseoir la légitimité d'un métier en construisant la mesure de sa performance surtout que celle-ci fait défaut dans la littérature (Fornerino et al, 2010). Il s'agit d'identifier les mesures de la performance du contrôleur de gestion en faisant le lien entre ces différents rôles associés aux dimensions de la performance individuelle du travail. Cette communication traite de la phase exploratoire.

**Mots clés :** contrôleur de gestion, performance, rôles, légitimité.

**Abstract :** This study focuses on the management controller, a profession whose legitimacy has been the subject of debate for many years (Bollecker, 2009, Demaret and Méric, 2013). Due to a lack of empirical research in existing literature (Fornerino et al, 2010), our ambition is to assert the legitimacy of this profession by constructing measures of its performance. The aim is to identify the performance measures of the management controller by making the link between its different roles and individual work performance dimensions.

**Key words :** Management controller, performance, roles, legitimacy, focus

## Introduction

Le métier de contrôleur de gestion est celui des stéréotypes par excellence : compteur d'haricots, chien de policier, pinailleur, procédurier, des empêcheurs de tourner en rond (Simon, 2000 ; Bollecker, 2010) ... ces caricatures affublées à ce métier démontre le flou qui caractérise la place du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise et toute la difficulté de préciser les contours de ce métier.

Hormis la multitude des adjectifs qui le décrivent, l'aspect négatif attribué au métier de contrôleur de gestion nous interpelle, il est souvent vu comme un intrus, désagréable, sans humour, passif, espion (Hoffjan, 2004)

C'est en voulant expliciter les contours et comprendre l'origine de cette appréhension face au contrôleur de gestion que nous nous intéressons dans cette recherche à sa mission : Quelles sont ses rôles dans l'entreprise ? Quels indicateurs de performance peuvent apprécier le métier du contrôleur de gestion ?

Le choix de traiter ce sujet en se focalisant sur les indicateurs de performance émane d'un simple constat : le flou autour du métier du contrôleur de gestion ajouté à son image souvent négative dans l'entreprise évoque à notre sens un problème de légitimité du contrôleur de gestion, un aspect peu étudié selon Bollecker (2010).

Identifier, regrouper et mettre en place **des indicateurs de performance** qui apprécient le métier de contrôleur de gestion est une étape essentielle, à notre sens, **pour légitimer cet acteur en mettant en évidence sa performance.**

Ce travail est un état des lieux sur les différents rôles attribués aux contrôleurs de gestion auquel se greffe une revue de la littérature sur la performance individuelle du travail. La deuxième partie est purement exploratoire et elle est en cours de construction : l'objectif est d'identifier les indicateurs qui permettent de construire **LA performance des contrôleurs de gestion.** Un descriptif de la méthodologie ainsi qu'une analyse des premiers résultats issus d'un pré-test clôture cette première étape de la recherche.

## 1. Tâches et rôles du contrôleur de gestion :

Ce premier paragraphe propose une méthodologie d'analyse du métier de contrôleur de gestion, après avoir présenté d'une manière exhaustive les différentes tâches qui lui sont attribuées, le retour vers la littérature permet d'identifier ses différents rôles.

### 1.1. Tâches du contrôleur de gestion :

Sathé (1983) propose une description des activités récurrentes du contrôleur de gestion aux Etats Unis, il explique que la principale activité est liée à la planification annuelle et au processus budgétaire, la deuxième activité concerne l'analyse de la performance : le reporting qui devient dans certaines entreprises une tâche mensuelle au regard du contexte. Hormis ces deux principales activités, le contrôleur de gestion peut être impliqué dans d'autres activités annexes comme l'étude des nouveaux produits et la fixation des prix de cession interne. Ce descriptif marque l'aspect strictement financier du contrôleur de gestion américain.

En France, nous reprenons l'analyse faite par l'APEC (1996) qui identifie quatre principales tâches.

**Tableau 1 : les principales tâches d'un contrôleur de gestion**

<p><b>La prévision budgétaire</b></p>	<p><u>Auprès des responsables opérationnels</u>, les tâches de prévisions concernent : l'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers, la définition des moyens à engager pour chaque objectif, la mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leurs implications financières.</p> <p><u>Au sein de la cellule centrale de contrôle de gestion</u>, il s'agit de : s'assurer de la compatibilité des budgets entre eux, s'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise, faire se confronter les différents services sur la question, proposer à la direction générale des éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort entre les différentes solutions.</p>
<p><b>L'analyse des écarts</b></p>	<p>Il s'agit d'un suivi permanent des résultats de l'activité de l'entreprise à l'aide d'un " tableau de bord " où figurent les données significatives du point de vue de la production, de l'activité commerciale, des stocks ou de la situation financière. Cette technique permet de mettre en évidence tout écart</p>

	<p>significatif par rapport aux prévisions. Le travail doit ensuite être complété par une analyse approfondie des causes des déviations ainsi constatées.</p> <p>Cette recherche doit être faite conjointement par le contrôleur et le responsable concerné. Le contrôleur de gestion intervient en tant qu'organisateur du système de contrôle.</p>
<b>Le reporting</b>	<p>Il s'agit de transmettre à la société mère dans les normes imposées par elle, les données à la fois comptables et financières ainsi que les volumes. Ici encore, le contrôleur devra garder en mémoire que la qualité de son travail réside dans l'aspect synthétique et dans la dimension utilitariste des données fournies.</p> <p>Un rapport, aussi dense soit-il, ne sera lu et apprécié qu'à la lumière de la réflexion et des décisions qu'il suscite. Ce travail, très technique, suppose la maîtrise d'éléments tels que la trésorerie, de la comptabilité et des aspects commerciaux, sociaux et fiscaux du groupe et de la filiale</p>
<b>La mise au point des procédures</b>	<p>C'est la partie relative au service du contrôle de gestion en tant que tel et non en tant que service d'aide ou de conseil. Elle concerne les mesures à prendre pour définir :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les indicateurs de gestion significatifs,</li> <li>- les procédures communes à utiliser pour que les mesures soient faites sur une base homogène.</li> </ul>

Ce tableau, rappelle le rôle « médiateur » et « intermédiaire » du contrôleur de gestion :

Dans la première partie du tableau, le premier lien entre opérationnels et contrôleur de gestion apparaît : le contrôleur de gestion engage une mission de soutien des opérationnels il s'agit de la mise en place les outils nécessaires pour atteindre les objectifs particuliers de chaque département, ce travail est suivi d'un autre plus global : il s'agit de veiller à la cohérence en amont entre les différents départements.

La deuxième et troisième tâches définies par l'APEC (1996) sont plus internes : elles concernent le service même du contrôle de gestion dans ses tâches habituelles et récurrentes : il s'agit de l'analyse des écarts suivie du reporting : deux tâches très techniques de premier abord mais dont le rapport final comporte une réflexion suscitant les prises de décisions adéquates.

La troisième tâche met l'accent sur le deuxième d'interlocuteur du contrôleur de gestion après les opérationnels à savoir la direction : Peut- on parler d'un rôle intermédiaire entre les opérationnels et la direction ?

Enfin, la quatrième tâche est interne aussi au service contrôle de gestion, il s'agit d'un travail en continu pour évaluer et évoluer les indicateurs calculés par les différents services ainsi que les procédures mises en place.

L'aide à la décision, apparaît au niveau de la tâche reporting : cette activité de conseil est très importante dans le métier du contrôleur de gestion en France : l'objectif de ce poste est d'aider la direction dans ses prises de décision : une activité absente du métier du contrôleur de gestion américain

Nous retrouvons ici la différence de conception du métier selon l'école française et l'école américaine : une différence pointée du doigt par Bouquin (2001) en reprenant la définition de la fonction selon la Financial Executive Institute et celle de la DFCG. La conception française du métier est plus étendue ce qui rajoute une difficulté quant à la définition même du métier. Ces définitions s'accordent par contre, sur tout l'aspect technique du travail du contrôleur de gestion : Budgétisation, analyse des écarts, reporting.

## **1.2.Rôles du contrôleur de gestion :**

Pour se faire connaître et se présenter, les personnes ont tendance à commencer par énumérer les différentes tâches qui leurs incombent et qui sont associés à leur poste au sein de l'entreprise (Welnowski- Michelet, 2008).

Un contrôleur de gestion, lui aussi, commencerait par inventorier ses principales tâches : mettre en place les procédures de contrôle, mettre en place et suivre la budgétisation, analyser les écarts et faire du reporting. Ensuite, en approfondissant la question, la personne s'identifierait par son/ses rôles dans l'entreprise, sachant que le rôle est défini comme « *un ensemble d'actions récurrentes, persistantes et essentielles qui sont mises en relation avec les activités répétées d'autres individus* » (Katz et Kahn, 1978 In Legalais, 2014, p 33). Selon les mêmes auteurs, le discours de la personne interrogée sur son rôle est influencé par ses attentes personnelles ou à sa personnelle perception de son rôle. Sluss et Ashforth (2007) parlent de *role expectations* et de *received role*. Le premier se renvoie aux attentes d'autrui avec un regard externe mais au sein d'une même structure. Quant au second, il émane du premier : les attentes de l'entourage sont à l'origine de signaux émis qui sont interprétés par la personne concernée et celle-ci les interprète et les perçoit.

Le rôle, pour pouvoir l'identifier dans son ensemble est un jeu de communication : il est formé dans l'interaction (Sluss et Ashforth, 2007). Cette définition généraliste s'adapte au contrôleur de gestion dont les rôles sont identifiés selon les interactions qu'ils possèdent avec les opérationnels d'un côté et la direction de l'autre côté. Le premier constat que nous pouvons faire à la définition du concept « rôle », c'est la multitude de casquettes que pourrait avoir un contrôleur de gestion puisqu'il est « défini » par deux groupes de personnes très différentes au sein de la même structure.

### *1.2.1 Contrôleur de gestion : un rôle classique*

Le premier rôle attribué au contrôleur de gestion, que nous retrouvons dans les travaux les plus anciens (Sathé, 1978 ; Hopper, 1980, Collier et Kaye, 1987) mais aussi les plus récents (Boltecker, 2007 ; Bouquin, 2010), c'est celui de pourvoyeur d'informations appelé aussi compteur d'haricots, un teneur des comptes au service de la direction en raison de l'incertitude qui entourent les décideurs (Langevin, 1999) : Anthony (1993) a fait l'analogie

entre le contrôleur de gestion et une entreprise de communication qui garantit la circulation des messages à travers un système clair et rapide sans être responsable du contenu.

Le rôle de pourvoyeur d'information est défini par quatre principales missions que Bollecker (2007) a mises en lumière en reprenant les publications portant sur les rôles du contrôleur de gestion en 60 ans : il a considéré que « *le socle commun de ces quatre missions majeures réside dans le rôle central de pourvoyeur d'information.* » (p.4)

Le contrôleur de gestion est un **surveillant** : il veille sur les activités au service de la direction, on retrouve ici le besoin dans l'entreprise de pallier à l'asymétrie de l'information des décideurs et veiller à la protection des actifs de l'entreprise : la surveillance permet à postériori de communiquer à la direction les informations nécessaires à la planification. (Anderson, 1947, In Bollecker, 2007, p.3).

Le contrôleur de gestion est un **co-pilote** : l'activité d'aide au pilotage consiste à la mise en place d'une assistance méthodologique dans l'utilisation des outils par les opérationnels ainsi qu'une activité de conseil donnée à la direction.

Le contrôleur de gestion est un **coordinateur** : la coordination est verticale lorsqu'il assure la liaison entre la direction en haut de la pyramide et les cadres au milieu de la pyramide : la coordination verticale est assise sur « *le dialogue, la coordination et l'appui* » (Dew et Gee, 1973, p 104). La coordination est aussi horizontale lorsqu'elle assure la cohérence entre les différents services et la résolution des problèmes de coordination entre les opérationnels, Bollecker (2004) en se focalisant sur cette mission du contrôleur de gestion parle de traduction : les contrôleurs de gestion explicitent les problèmes d'interdépendance en incitant les parties prenantes à coopérer.

Le contrôleur de gestion est **l'acteur de changement** : il s'agit de gérer le changement mais aussi être capable de déclencher ce changement (Russel et al, 1999), son objectif est d'adapter les outils de contrôle adaptés à chaque service d'une manière segmentée et à l'entreprise d'une manière plus globale : il est réactif. Il est aussi actif dans son influence sur les prises de décisions. (Russel et al, 1999).

#### *1.2.2. Le contrôleur de gestion ou la vision bipolaire :*

Le contrôleur de gestion est souvent considéré comme un personnage dichotomique, Sathé (1983) oppose deux images du contrôleur de gestion: le contrôleur de gestion indépendant et le contrôleur de gestion impliqué, « *To help the management team in the business decision-making process, commonly referred to as the management-service responsibility, and (2) to insure that reported financial information pertaining to the relevant organizational unit is accurate and that internal control practices conform to corporate policy and procedures* » (Sathé 1983, p. 31),

Cette dualité émane à notre sens de deux points distincts :

Une dualité dans la définition de ses rôles : nous retrouvons ici la version classique d'un contrôleur de gestion compteur d'haricots/teneur des comptes, opposé à un rôle plus actif/réactif celui d'un conseiller (Burns et al, 2004 ; Yazdifar et Tsamenyi, 2005) avec un acteur qui « *s'investit plus dans un reporting à valeur ajoutée beaucoup plus forte* » (Lorino,

2009, p.30). Le renforcement de la seconde face du contrôleur de gestion est due à la financiarisation de l'entreprise qui a rendu l'influence du contrôleur de gestion de plus en plus palpable (Morales et Pezet, 2010), elle est aussi la résultante de la crise financière selon Lorino (2009) même si cette influence est plus théorique que pratique puisque les tendances restent les mêmes<sup>1</sup>.

Une dualité dans les interlocuteurs privilégiés : la particularité du contrôleur de gestion est d'avoir aussi deux groupes d'interlocuteurs privilégiés qui sont très différents : le contrôleur de gestion doit assurer les flux d'informations qui circulent entre ces deux groupes. Cette dualité d'interlocuteurs se confondent avec la dualité des rôles : Certains auteurs (Katz et Kahn, 1978 ; Pierce et O'Dea, 2003 ; Lambert, 2005 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Bouquin, 2010) ont mis en exergue une sorte d'incompatibilité, selon ces derniers, comment les contrôleurs de gestion qui soutiennent les opérationnels et coopèrent avec eux pour la mise en place des procédures et les conseillent, peuvent, d'une manière impartiale, transmettre les informations à la direction en garantissant leur fiabilité. La proximité avec les opérationnels tentera-t-elle les contrôleurs de gestion à « arranger les chiffres » provoquant ainsi des dérives de gouvernance ?

A ce questionnement, certains auteurs répondent par le négatif, ils réfutent tout conflit entre les deux facettes de la fonction contrôleur de gestion (Sathé, 1983 ; Siegel, 2000), selon Morales (2009) « *l'interaction fréquente avec les opérationnels ne détourne pas les contrôleurs de gestion de leur allégeance à la direction financière* » (p.471)

De cette dualité dans le rôle du contrôleur de gestion apparaît toute la difficulté de définition du métier du contrôleur de gestion, un constat loin d'être nouveau puisque Simon et al (1954), considèrent cette complexité comme une spécificité de ce métier.

Nous pouvons aller plus loin en parlant plutôt d'un métier multipolaire : la dualité est réductrice à notre sens et occulte l'aspect multidimensionnel du contrôleur de gestion : certains travaux évoquaient déjà la complexité de son rôle dans l'entreprise (Burns et Baldvinsdottir, 2005 ; Byrne et Pierce, 2007).

### *1.2.3. Le contrôleur de gestion : un métier multidimensionnel*

Plusieurs travaux ont considéré les différents rôles du contrôleur de gestion dans une organisation, l'état de l'art présente deux principaux axes de recherche :

#### Les travaux de contingence :

La fusion de définitions des différents rôles du contrôleur de gestion n'est qu'une résultante de la contingence qu'il subit. La théorie de contingence trouve tout son sens dans les travaux qui veulent identifier les principaux rôles de cet acteur : les facteurs de contingence influencent le profil adapté à chaque organisation.

Différentes typologies sont apparues dont l'objectif est de cerner au mieux l'aspect multidimensionnel de ce métier, la première est celle de Granlund et Lukka (1998) portant sur

---

<sup>1</sup> Le bloc « reporting-clôture-construction de la prévision budgétaire », domaine du chiffre, continue à représenter 59 % du temps des contrôleurs, alors que le bloc « conseil de la DG-réalisation d'études-suivi des risques » n'en représente toujours que 28 %. (Selon Lorino, 2009, p 30)

des entreprises finlandaises, les auteurs s'interrogeaient sur l'effet de la culture nationale sur le rôle du contrôleur de gestion et quelle influence la globalisation pourrait avoir sur les pratiques de contrôle de gestion. De cette étude, quatre profils distincts apparaissent : les auteurs ont identifié le contrôleur de gestion agent de changement celui qui participe activement à la prise de décision, le contrôleur de gestion consultant qui a un rôle de support et conseil mais en retrait dans les prises de décisions, le contrôleur de gestion chien de garde dont la principale fonction est de suivre et de pallier à tout écart donc un rôle très technique et enfin le contrôleur de gestion historien, le plus passif des quatre profils.

En 2008, Lambert et Sponem se sont intéressés au contrôleur de gestion français en analysant la place de la fonction contrôle dans l'organisation, l'étude a mis l'accent sur trois principaux facteurs la structure de propriété, le style d'autorité et la stratégie de l'entreprise. Cette recherche aussi a identifié quatre profils distincts que nous définissons ici par les propres termes des contrôleurs interviewés : Partenaire « *on a un mot à dire qui est écouté et entendu* » (p.16), Garde-fou « *...mais j'assure toute la tringlerie par derrière, je les piste, et j'inculque quelques idées* » (p.23), Discret « *On n'est pas super impliqués ... Nous, on est plus les gestionnaires du quotidien* » (p.19) et enfin Omnipotent « *on a un poids relativement important dans les décisions qui sont prises* » (p.27).

Dans un travail de recherche portant sur les PME, Nobre (2001) a considéré les caractéristiques du contrôleur de gestion en fonction de la taille de l'entreprise, tout comme le secteur d'activité, le processus de production ainsi que les produits/services, il a repris la typologie donnée par Chiapello 1990 avec trois archétypes de contrôleur de gestion dans les PME : le technicien d'un côté et le conseiller de l'autre côté : nous retrouvons ici la dichotomie des principaux travaux sur le contrôleur de gestion, à ces deux rôles classiques, Nobre (2001) décrit un autre profil: le consultant évaluateur « *comme le conseiller souhaiterait négliger les fonctions techniques pour donner la primeur au conseil, mais seul le consultant-évaluateur considère qu'il doit aussi contribuer à l'évaluation des performances individuelles* » (Nobre, 2001, p 140).

Une dernière typologie est celle de Caron et al (2011) qui mettent en lumière après une étude quali-quantitative, quatre types de contrôleurs de gestion, la contextualisation a permis d'identifier quatre facteurs : l'orientation de la tâche, l'expérience du contrôleur, le secteur d'activité et la structure de propriété. Ces quatre profils sont ; le Fiduciaire qui rappelle le pourvoyeur d'information, l'analyste que les auteurs considèrent comme le profil le plus fréquent dont la principale mission est de gérer la performance de l'entreprise et donner les recommandations nécessaires, le transactionnel dont la tâche est purement technique et enfin l'hybride qui arrive à partager son temps d'une manière égale entre les différentes activités qui lui incombent.

#### De nouveaux rôles : un métier en perpétuel évolution :

Le passage d'un métier bipolaire vers un métier multipolaire s'est dégagé avec les différentes typologies qui sont nés dans lesquels, nous retrouvons à chaque fois les deux rôles classiques auxquels s'ajoutent d'autres qui sont médianes.



Un autre axe dans la littérature sur le rôle du contrôleur de gestion met l'accent, à chaque fois, sur un unique rôle méconnu jusque-là et qui enrichit cette littérature encore foisonnante sur le sujet.

Dans ce sens, nous reprenons deux rôles des plus récurrents dans la littérature : le contrôleur de gestion *business partner* et le contrôleur de gestion *formateur pédagogue*.

Le *business partner* ressemble étrangement à celui hybride de Caron et al (2011) terme repris chez Byrne et Pierce (2007), ou encore au conseiller, terme couramment utilisé aussi (Siegel et Sorensen, 1999 ; Burns et Baldvinsdottir, 2005 ; Byrne et Pierce, 2007). Pour définir un *business partner*, il s'agit d'un conseiller à qui deux principaux adjectifs s'ajoutent :

Un « *super – conseiller* » : Ses compétences doivent dépasser le cercle de l'entreprise pour toucher à son environnement (marché, concurrents) (Lambert et al, 2010), il doit avoir toujours une valeur ajoutée dans son éclairage financier (Siegel et al, 2003).

Un détenteur d'autorité : à notre connaissance, seule Lambert (2005) a attribué ce nouveau trait au contrôleur de gestion : il est écouté et impérativement suivi par les opérationnels et il possède une autorité forte qui se manifeste par son implication non négligeable dans les décisions prises dans une organisation.

Le formateur pédagogue : plusieurs auteurs ont mis l'accent sur le comment ? Comment un contrôleur de gestion est capable d'être un bon business partner ? la réponse est unanime, le contrôleur de gestion est aussi un pédagogue capable de former les acteurs aux outils qu'il a décidé de mettre en place. (Lorino, 1995), le contrôle chez Lorino (1995) prend une forme plus humaine via la culture, le langage et la convergence cognitive des acteurs. (p.199)

Et c'est dans une des récentes définitions du contrôle de gestion donnée par Gervais (2005) que nous retrouvons la dimension éducative du contrôle de gestion et donc du contrôleur de gestion : « *un apprentissage à la vigilance, une formation à la prise de décision. L'action corrective qu'il induit pousse à s'interroger sur la pertinence des normes utilisées. En ce sens, il remplit une fonction d'auto – apprentissage de la réalité* » (p.15).

Le formateur doit être force de proposition avec des qualités humaines spécifiques (empathie, sollicitude, sens de la pédagogie et de la communication) (Godener et al, 2003)

Durand (2008), en prenant appui sur les travaux en sciences de gestion et en éducation, montre que l'instauration d'une relation pédagogique peut être moteur de performance puisqu'elle peut constituer sous certaines conditions « *un mécanisme de contrôle organisationnel à part entière* » (Durand, 2008, p. 35)

Notons que c'est à partir de ces résultats que des interrogations se posent quant à l'enseignement du contrôle de gestion (Bollecker, 2007) et l'intérêt de l'intégration d'une formation en psychologie/sociologie aux futurs contrôleurs de gestion (Khlif et Jedidi, 2011).

C'est dans ce sens que Bollecker (2007) explique que « *la diversification des savoirs et des programmes de formation constituent une piste indispensable pour pallier les difficultés que connaît la fonction* » (p.20)

Nous retrouvons la casquette de formateur chez le même auteur à l'issue d'un travail quantitatif sur 120 contrôleurs de gestion, à partir d'un questionnement sur les perceptions des

opérationnels quant aux rôles des contrôleurs de. Voici un récapitulatif des neuf rôles perçus par les opérationnels ainsi que leur niveau d'importance : « *les contrôleurs de gestion sont surtout considérés par les responsables d'unités commerciales et industrielles, par ordre d'importance, comme des conseillers, des techniciens, des co-pilotes, des chasseurs de coûts, et enfin des surveillants. En revanche, ils sont moins souvent appréhendés comme des bureaucrates, des partenaires d'affaires, des formateurs, ou encore des agents de changement* ». (Bollecker, 2011, p.109).

Ce résultat nous ramène vers un éternel décalage entre la recherche académique et la réalité dans les entreprises et « *comment la lenteur des transformations ne finit-elle pas par épuiser le discours sur la nécessité et le contenu du changement (plus d'analyse, moins de chiffres)* » (Lorino, 2009, p.30) avec un contrôleur de gestion souvent engoncé dans ses activités techniques délaissant ainsi ce qui pourrait être plus pertinent en terme de valeur ajoutée à savoir le conseil.

## **II. La performance au travail des contrôleurs de gestion**

En associant le terme « performance » à celui de « contrôle de gestion », nous nous sommes rendu compte que cet indicateur n'apparaît pas dans les travaux en contrôle de gestion

Fornerino et al (2010) ont déjà fait ce constat, ils vont plus loin encore en expliquant que l'absence de résultats établis de l'impact sur la performance des entreprises de certaines facettes du contrôle de gestion (comme la participation à l'élaboration du budget ou le style d'évaluation des managers) émane, entre autres, d'une faiblesse dans le modèle avec l'absence d'une variable « Performance du contrôle de gestion ».

Cette absence peut paraître surprenante : le contrôle de gestion est un ensemble d'outils qui permettent à l'entreprise d'accroître sa performance, subséquemment, la performance du contrôle de gestion influencerait celle de l'entreprise, sauf que celle-ci, nous n'avons aucune façon de la mesurer.

Fornerino et al (2010), après avoir mis l'accent sur cette variable brillant par son absence, ils ont proposé une mesure partielle de la performance du contrôleur de gestion à savoir « la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôleur de gestion », rejoignant ainsi Byrne et Pierce (2007), Malleret (2006) et Angelkort et Al (2008) qui ont traité aussi la satisfaction des utilisateurs.

D'autres indicateurs existent dans la littérature et qui peuvent être assimilés à des mesures partielles de la performance du contrôleur de gestion ; Aide à la décision stratégique (Wegmann, 2000), le développement de la coordination (Fiol, 1991; Lorino, 1995) ou encore l'apprentissage organisationnel (Bouquin, 2000).

Cette difficulté de mesure de la performance nous rappelle la même difficulté mesurer la légitimité du contrôleur de gestion considérée comme une « perception dynamique » (Demaret et Meric, 2013) ; d'ailleurs peut-on faire le lien entre Légitimité et performance ?

A notre sens, la réponse est « oui » : la performance du contrôleur de gestion quand elle est avérée est une assise fondamentale pour asseoir la légitimité du contrôleur de gestion : Un contrôleur de gestion performant est un contrôleur de gestion qui prouve et consolide sa légitimité.

Dans cette étude purement exploratoire qui tente de construire « la performance du contrôleur de gestion » à partir des rôles qui lui sont attribués dans la littérature, nous nous sommes penchés sur les écrits portant sur la performance individuelle au travail (PIT).

Il y a lieu de discuter de la performance individuelle au travail de n'importe quel emploi pour ensuite, déduire les dimensions ou les indicateurs spécifiques dans chaque métier. Campbell et Wiernik (2015) notent qu'il existe un consensus parmi les chercheurs selon lequel la performance individuelle au travail (PIT) est liée à ce que l'employé fait réellement et aux actions qu'il entreprend afin de contribuer à l'atteinte des objectifs organisationnels et ce, sans nécessairement qu'elles soient prescrites dans la description de sa tâche. La littérature reconnaît depuis longtemps la multi-dimensionnalité de la PIT et qu'elle doit être définie en termes de comportements et non de résultats (Campbell, 1990). Les travaux effectués sur la PIT se résument souvent en une conceptualisation à quatre dimensions : la performance dans la tâche- *task performance*, la performance contextuelle- *contextual performance*, les comportements contre-productifs au travail- *counterproductive work behavior* et la performance adaptative- *adaptive performance* (ex. Koopmans et al, 2013; Devonish et Greenidge, 2010; Rotundo et Sackett, 2002).

Traditionnellement, les chercheurs qui ont étudié la PIT avaient inclus la performance dans la tâche à leur cadre de travail. Campbell (1990) la définit comme la compétence de l'individu dans l'accomplissement des principales tâches liées à son emploi et inclut, entre autres, des indicateurs liés à la quantité et à la qualité du travail réalisé. De leur côté, Borman et Motowildo (1993) et Viswesvaran et Ones (2000) stipulent que la performance dans la tâche couvre les activités prescrites, traditionnellement associées à l'emploi en question, et contribuent à atteindre les objectifs de travail. D'autres auteurs évoquent la performance dans la tâche en faisant référence à la compétence dans les tâches spécifiques à l'emploi (Griffin et al. 2007), la compétence technique (Campbell, 2001) et la performance intra-rôle (Maxham et al., 2008; Bakker et al., 2004).

Partant d'une vision de la PIT qui dépasse la performance dans la tâche, Borman et Motowildo (1993) proposent d'y introduire la performance contextuelle qui réfère aux comportements individuels qui ne contribuent pas nécessairement à la performance liée à la tâche mais contribuent positivement à l'environnement organisationnel, social et psychologique de l'entreprise. Plusieurs auteurs évoquent la performance contextuelle en faisant référence à la performance hors-rôle (Maxham et al., 2008), au comportement organisationnel citoyen (Rotundo et Sackett, 2002) et aux compétences non liées à l'emploi (Wisecarver et al., 2007). Les activités liées à cette dimension de la PIT ne sont pas indiquées

dans la description des tâches et les systèmes formels de récompense n'en tiennent pas compte (Van Dyne et LePine, 1998). Selon Borman et Motowidlo (1993), ces activités se résument en cinq dimensions: s'engager volontairement pour effectuer des tâches non prescrites; persister avec enthousiasme pour accomplir ses tâches avec succès; aider les autres et collaborer avec eux; suivre les règles et les procédures; appuyer et défendre les objectifs organisationnels (Borman et Motowidlo, 1993).

Le milieu des affaires appelle de plus en plus les employés à apprendre de nouvelles compétences, à être proactifs et à s'adapter plus rapidement aux changements. C'est dans ce contexte que plusieurs auteurs ont identifié une autre dimension de la PIT appelée performance adaptative (*adaptive performance*). Celle-ci est liée à la capacité de l'individu à s'adapter aux changements qui surviennent dans son rôle ou encore dans son environnement de travail (Pulakos *et al.*, 2006 ; Griffin *et al.*, 2007; Koopmans *et al.*, 2011 et 2013). Les composantes de la performance adaptative peuvent se résumer dans la capacité des employés à : 1. Être créatifs et apprendre continuellement, 2. Pouvoir gérer le stress et travailler dans un environnement turbulent et imprévisible et 3. S'adapter à différents contextes sociaux et culturels (Allworth et Hesketh, 1996 ; Moss *et al.*, 2009 ; Charbonnier-Voirin et El Akremi, 2011).

Enfin, les comportements contre-productifs au travail concernent les comportements intentionnels qui portent préjudice à l'organisation ou à ses membres et perçus comme contraire à ses intérêts légitimes (Spector et Fox, 2005 ; Gruys et Sackett, 2003). Ces auteurs y incluent le gaspillage, les retards, le sabotage, le vol, la diminution de la quantité et de la qualité du travail effectué, l'absentéisme, le présentéisme (le fait d'être présent sans nécessairement accomplir son travail), etc. De leur côté, Vardi et Weitz (2004) ont regroupé ces comportements en cinq catégories : 1. Mauvaise conduite envers soi-même (intrapersonnel): problèmes d'abus d'alcool ou de drogues, et dépendance au travail menant à la dépression (*workaholism*). 2. Mauvaise conduite envers les autres (interpersonnels) : manque de courtoisie, insultes, intimidation, harcèlement, psychologique ou physique. 3. Mauvaise conduite à la production: absentéisme non justifié, présentéisme, paresse sociale. 4. Mauvaise conduite à caractère politique: dénonciation des autres, favoritisme, abus de pouvoir. 5. Mauvaise conduite envers la propriété de l'entreprise: vol, détournement de fonds, vandalisme, sabotage, fraude, etc. Le motif derrière les trois derniers types de comportements est de servir ses propres intérêts.

Par ailleurs, la littérature sur la PIT est avare de recherches abordant des professions spécifiques. Nous avons trouvé quelques études qui traitent la PIT dans le secteur du commerce de détail (Maxham *et al.*, 2008) ou encore dans l'armée (Campbell *et al.*, 1990). Notre recherche vient donc combler en partie cette lacune dans la littérature pour étudier la PIT chez les contrôleurs de gestion qui demeure une profession peu explorée dans la littérature. À partir des rôles attribués aux contrôleurs de gestion et discutés à la première

section, notre objectif consiste à identifier les indicateurs qui permettent d'évaluer leur travail dans chacune des dimensions de la PIT discutées à la deuxième section.

**Tableau 2 : Association des rôles aux dimensions de la PIT**

Rôles	Dimensions de la PIT des contrôleurs de gestion			
	Performance dans la tâche	Performance contextuelle	Performance adaptative	comportements contre-productifs
Pilote Coordinateur Formateur pédagogue Conseiller Partenaire	Indicateurs sur : Quantité Qualité Résultats	Indicateurs sur : Communication Collaboration Gestion du stress	Indicateurs sur : Apprentissage Flexibilité Créativité	Indicateurs sur : Courtoisie Intégrité Favoritisme

### 3. Méthodologie de recherche :

Pour répondre aux objectifs de ce travail, nous avons adopté une approche qualitative qui consiste à organiser des focus groupes et des entrevues individuelles semi-dirigées, ce qui permet la triangulation des données collectées.

Selon Gavard-Perret et Aubert (2012), les focus groupes constituent un instrument de collecte de données qui aide à examiner les perceptions, les attitudes et les comportements d'un groupe envers un sujet. Ils favorisent aussi la création d'une dynamique dans la discussion entre les participants qui permet l'émergence de certaines idées, difficiles à faire sortir dans des entrevues individuelles.

Comme la performance des contrôleurs de gestion est peu étudiée, nous avons jugé utile de créer cette dynamique afin de connaître de différentes opinions provenant d'entreprises ayant des profils relativement différents. La technique d'échantillonnage utilisée dans le cadre de cette recherche est volontaire conformément aux exigences éthiques.

Pour le pré-test du questionnaire, objet de cette étude exploratoire, un focus groupe (FG) avec trois contrôleurs de gestion et une entrevue individuelle avec un autre contrôleur de gestion ont été organisés en décembre 2017. Selon Blanchet et Gotman (1993) « *Les entretiens ont pour fonction de mettre en lumière les aspects du phénomène auxquels le chercheur ne peut penser spontanément et de compléter les pistes de travail suggérés par ses lectures* ». A partir de cette analyse, un pré-test nous a paru essentiel à ce stade pour vérifier que les participants ont bien compris les questions posées sans aucune ambiguïté. Nous avons voulu aussi tester la méthode du focus groupe pour apprécier aussi son efficacité à répondre à nos besoins.

Après cette première expérience, nous nous sommes rendu compte que ce mode de collecte des données, malgré sa richesse, peut présenter des limites : Les personnes participantes peuvent ne pas oser donner une réponse si elles pensent que celle-ci n'est pas conforme à celles des autres. Subséquemment, le déroulement de la collecte des données se fera donc de la manière suivante : une première phase de collecte sera par des entretiens individuels jusqu'à l'atteinte du point de saturation, ce dernier désigne le moment où nous remarquons que la collecte supplémentaire de données n'apportera rien de nouveau.

Après première analyse des données, un deuxième guide d'entretien reprendra les points de convergence pour les discuter et approfondir le débat et il sera plus opportun à cette deuxième étape de mettre en place les focus group.

Le questionnaire est composé de deux sections. La première concerne les renseignements démographiques des participants (sexe, âge, expérience, etc.). La seconde section est composée de sept parties. La première évoque deux questions générales sur la fonction et les principaux résultats attendus du travail du contrôleur de gestion. Les cinq parties suivantes sont associées aux cinq principaux rôles des contrôleurs de gestion recensés dans la littérature à savoir : le pilote, le coordinateur, le formateur pédagogue, le conseiller et le partenaire. À chacune de ces cinq parties, nous proposons des questions sur les objectifs du rôle, les tâches qui lui sont associées, les indicateurs de performance ainsi que des questions sur la performance contextuelle et adaptative. La septième partie porte sur les comportements contre-productifs au travail des contrôleurs de gestion. Finalement, nous concluons avec une question sur la définition de la performance globale du travail, et le critère qui permet d'évaluer le succès du département de contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

Les participants à cette première phase ont des parcours différents et viennent de secteurs d'activités divers.

**Tableau 3 : Récapitulatif des informations des contrôleurs de gestion participants**

	Type d'entreprise	Expérience	Secteur d'activité
<b>Contrôleur de gestion 1</b>	PME	+ de 10 ans d'expérience	Mobilier et agencement sur mesure
<b>Contrôleur de gestion 2</b>	Multinationale	Entre 5 et 10 ans d'expérience	Grande distribution
<b>Contrôleur de gestion 3</b>	Grande Entreprise	Entre 5 et 10 ans d'expérience	High -Tech
<b>Contrôleur de gestion 4</b>	Multinationale	2 ans d'expérience	Industrie automobile

#### **4. Premiers éléments de réponse :**

Ce premier pas dans le terrain est loin d'être suffisant pour ressortir des résultats généralisables (1 seul focus groupe et 1 seul entretien). Comme nous l'avons déjà expliqué plus tôt, nous sommes dans une première phase qui expérimente de la méthode de collecte des données d'une part et qui vérifie la qualité et la pertinence des questions posées d'autre part. Nous avons voulu profiter de cette communication pour analyser les premiers résultats pour apprécier les tendances.

Les données collectées pendant ce pré-test confirment certains rôles associés au métier du contrôleur de gestion : contrôle, suivi des performances de l'entreprise et optimisation des processus de l'entreprise. Le contrôleur de gestion assure aussi le lien entre les différents

services, traduit les objectifs de l'entreprise et anticipe les tendances et les éventuelles dérives qui peuvent affecter la performance de l'entreprise.

Pour certains répondants, le contrôleur de gestion doit « *Tirer le signal d'alarme si nous ne sommes pas dans les objectifs attendus* » et « *vérifier qu'on ne vendait pas à perte* », ce qui le met dans le rôle classique de surveillant au service de la direction de l'entreprise (Bollecker, 2007). Pour d'autres, le contrôleur de gestion contribue à « *donner les moyens aux managers de réussir à bien faire leur travail en leur donnant des indications sur le budget dont ils disposent* », ce qui les engage dans un rôle de soutien et de coopération avec les opérationnels (Byrne et Pierce, 2007 ; Bouquin, 2010). Enfin, le contrôleur de gestion est tenu « *d'apporter une vision du passé, du présent et de l'avenir de l'entreprise afin de pouvoir aider au bon pilotage de l'entreprise. Ces informations permettent aux dirigeants et aux contrôleurs de gestion de prendre les meilleures décisions et ainsi assurer la pérennité de l'organisation* ». Dans cette perspective, le contrôleur de gestion joue à la fois le rôle de copilote que celui d'acteur de changement (Russel *et al.*, 1999). Il s'agit alors d'assister les opérationnels et de conseiller la direction. De plus, il est appelé à être actif et à déclencher et gérer les éventuels changements dans l'entreprise. Les participants ont en outre noté que dans les grandes entreprises, les chiffres sont plus prégnants alors que dans les PME, le relationnel et le comportemental l'emportent.

Ces premières conclusions concordent avec une littérature abondante sur les fonctions du contrôleur de gestion, nous retrouvons ainsi les mêmes tendances

Dans le paragraphe suivant, nous reprenons les cinq principaux rôles des contrôleurs de gestion identifiés dans la littérature puis nous les croisons avec les dimensions de la performance individuelle au travail.

### ***Le rôle de Pilote***

Nous avons remarqué que le rôle du contrôleur de gestion pilote n'est pas assez clair dans l'esprit des participants. Alors qu'un des participants pensait que le contrôleur de gestion ne pilote rien du tout, les autres évoquent le pilotage du calendrier financier et du calendrier de fabrication, et la mise en application des réformes. En termes d'actions, cela se traduit par l'organisation des tâches à effectuer, la gestion des calendriers cités-plus haut et la vérification de la bonne marche des projets. Ces tâches interfèrent avec celles associées au rôle de coordination. Le respect des objectifs, des échéances et des budgets, l'aboutissement des projets (taux de réussite) sont des indicateurs qui permettent d'évaluer la performance du contrôleur de gestion dans ce rôle de pilote. Un des participants notait que : « *Pour moi, l'objectif c'est de faire admettre à mon atelier que telle fabrication devait être faite dans tant de temps qu'on avait déjà obtenu dans une fabrication similaire* », Ceci nous amène à conclure que le contrôleur de gestion est appelé à communiquer et convaincre les opérationnels et la direction du bien-fondé de ces plans et/ou actions. La communication pourrait être orale ou écrite (courriels, tableaux de bord, etc.).

Pour les participants, le succès dans ce rôle dépend du leadership, de l'enthousiasme, du charisme, de l'ouverture d'esprit, de la crédibilité et de la capacité à convaincre du contrôleur

de gestion. Être respecté et avoir le sens de l'organisation sont deux autres clé du succès. L'appui de la direction au contrôleur de gestion est aussi considéré un atout important pour la réussite dans ce rôle.

### ***Le rôle de coordinateur***

Pour les participants, le rôle de coordinateur invite le contrôleur de gestion à faire le lien entre les différents services de l'entreprise et comprendre le processus de formation du résultat. Dans ses tâches, le contrôleur de gestion est ainsi appelé à collecter de l'information des différents services, de la synthétiser, de la hiérarchiser, et de l'analyser. Alors que la collecte d'information nous renvoie aux critères permettant d'évaluer la qualité de l'information collectée (pertinence, fiabilité et complétude), les autres tâches sont plutôt liées à la bonne utilisation de l'information traitée. Ces analyses devront permettre aux opérationnels et à la direction d'identifier les inducteurs de performance et de connaître la contribution de chaque service à la formation du résultat global de l'entreprise. Dans cette perspective, les données générées par le contrôleur de gestion peuvent être, selon un des participants, un « outil de motivation » pour les intervenants pour qu'ils soient plus performants. Par ailleurs, le contrôleur de gestion dans son rôle de coordinateur, veillerait à construire une vision commune de la performance entre les départements qui se traduirait par un engagement de toutes les parties à travailler dans le même sens. Aussi, la capacité d'anticipation du contrôleur de gestion est importante pour soutenir les opérationnels et la direction dans leurs actions. Le sens de l'organisation, la rigueur et la communication efficace (orale et écrite : rapports) sont les facteurs de succès dans le rôle de coordinateur, énumérés par les participants. Étant donné le volume d'information à traiter et les courts délais, le contrôleur de gestion devrait être capable de gérer son stress, de savoir se faire aider et de bien utiliser les outils de travail.

### ***Le rôle de formateur pédagogue***

L'expérience des participants par rapport à ce rôle de formateur pédagogue n'est pas uniforme. En effet, deux des participants n'ont jamais joué ce rôle. Une des raisons évoquées est liée à la nature des données produites par le contrôleur de gestion. Comme ces données sont très techniques, les opérationnels comprenaient mieux le sens des chiffres que le contrôleur de gestion. Ceci nous amène à conclure que le secteur d'activité de l'entreprise pourrait influencer le rôle que peut jouer le contrôleur de gestion. Pour les deux autres participants, la direction et les opérationnels jugeaient ce rôle utile et indispensable. En effet, ils formaient les responsables des services et de départements. Comme ces derniers sont évalués sur leurs performances, la compréhension des chiffres s'avère alors primordiale pour eux. Les contrôleurs de gestion leur expliquaient les chiffres et essayaient de les traduire en un langage simple et compréhensible. Ces deux participants s'accordent sur le fait que ces formations constituent une opportunité pour le contrôleur de gestion d'apprendre sur le métier et les spécificités de l'activité de l'entreprise. Les discussions sur ce rôle ont révélé que les



formations peuvent être formelles (ex. formation sur un nouveau logiciel) ou informelles, par exemple au moment de l'analyse des résultats du mois. Cependant, les discussions ont montré que la taille de l'entreprise peut influencer le degré de formalisation de la formation. Dans les entreprises de grande taille, le contrôleur de gestion n'a pas le temps pour laisser la formation dans ses activités informelles puisque le nombre de personnes visées par les formations peut être élevé. En toute circonstance, le contrôleur de gestion doit collaborer avec les différents départements pour identifier les besoins en formation ainsi que pour l'organisation de celles-ci.

Les critères qui peuvent traduire le succès du contrôleur de gestion dans ce rôle incluent la bonne compréhension de la matière, la bonne utilisation des notions, la capacité à détecter les anomalies et à trouver des explications par les personnes formées. De son côté, le contrôleur de gestion doit montrer une bonne maîtrise de l'outil qu'il présente et être pédagogue. Afin de garder ses connaissances à jour, le contrôleur de gestion reçoit lui-même de la formation offerte par l'entreprise et au cas échéant, il fait de l'auto-formation à travers des recherches sur internet ou d'abonnements à des revues spécialisées.

### ***Le rôle de conseiller***

Au début des discussions du FG, les participants ont révélé que les contrôleurs de gestion ne jouent pas le rôle de conseiller aux opérationnels et encore moins à la direction. En effet, leur position hiérarchique ne leur donne pas un pouvoir pour conseiller les dirigeants de l'entreprise. D'ailleurs, les participants affirment que ce rôle aurait été mal perçu par la direction. En avançant dans la discussion, ils s'accordent pour dire que les contrôleurs de gestion jouent un rôle d'aide à la décision et constituent plutôt une force de proposition, même si au bout du compte, cela peut être considéré comme une forme de conseil. Les participants trouvent le terme « conseiller » relativement exagéré particulièrement quand il s'agit de questions liées au cœur de métier et non à la finance. Dans cette perspective, leur tâche consiste à déceler les problèmes, signaler les anomalies, faire la synthèse des avis et des opinions et faire des propositions pour aider à la prise de décision. Dans ce rôle, le contrôleur de gestion doit se montrer neutre, souple dans ses positions, humble et diplomatique.

### ***Le rôle de Partenaire***

Le rôle de partenaire invite le contrôleur de gestion à participer dans la prise de décision. Sur ce point, les avis des participants étaient partagés entre ceux qui pensent que le contrôleur de gestion n'a pas à jouer ce rôle et ce n'est pas son travail et ceux qui pensent qu'il serait capable d'être partenaire sous certaines conditions. En effet, les discussions du FG ont révélé que la construction d'une relation de confiance pourrait contribuer à positionner le contrôleur de gestion en un partenaire et ce, sur des points particuliers. L'expérience professionnelle, la connaissance du métier et la position hiérarchique du contrôleur de gestion pourrait l'aider à

jouer ce rôle. Selon l'expérience des participants, le directeur administratif et financier qui a occupé des postes opérationnels serait en meilleure position pour participer à la prise de décision. Il connaît le cœur de métier, dirige le département administratif et financier et occupe une position suffisamment haute dans la hiérarchie. Dans cette situation, il a plus de légitimité pour participer à la prise de décision. Les participants ont en outre noté l'importance du charisme du contrôleur de gestion ainsi que de sa capacité à interagir avec les autres et à s'imposer pour réussir dans ce rôle

### ***Les comportements contre-productifs au travail***

Selon les discussions du focus group, les comportements que le contrôleur de gestion devrait éviter dans son milieu de travail et qui constituent un obstacle à l'atteinte des objectifs se résument en l'isolement, la culpabilisation et la divulgation de données sensibles. Selon les participants, le contrôleur de gestion doit éviter l'isolement et doit plutôt chercher à créer des liens avec les autres départements pour comprendre ce qui se passe dans l'entreprise. Il aura ainsi une meilleure connaissance des difficultés, des défis et des atouts des autres départements. Par conséquent, il saura mieux traduire les données chiffrées. Le contrôleur de gestion doit aussi éviter la « culpabilisation », par exemple en tenant responsables certaines personnes des écarts par rapport aux objectifs fixés. Souvent, cette attitude négative ne règlera pas le problème. Enfin, le contrôleur de gestion doit savoir garder les données jugées sensibles ou confidentielles telles que les informations sur les salaires, les primes et les plans stratégiques. Si ce type d'information est divulgué, le contrôleur de gestion risque de perdre la confiance des autres départements et par conséquent, la communication avec eux risque d'être très difficile.

Le tableau 4 résume les critères d'évaluation associés aux différents rôles joués par les contrôleurs de gestion et ce, en tenant compte de chacune des dimensions de la PIT.

**Tableau 4 : Les critères de performance associés aux rôles des CONTRÔLEURS DE GESTION**

Rôles	Dimensions de la Performance Individuelle au Travail (PIT) des CONTRÔLEUR DE GESTION			
	Performance dans la tâche	Performance contextuelle	Performance adaptative	Comportements contre-productifs
Pilote	Respect des objectifs Respect des échéances Respect des budgets Taux de réussite des projets	Leadership Enthousiasme Charisme Ouverture d'esprit Crédible	Capacité à convaincre Être respecté Avoir le sens de l'organisation Appui de la direction	Isolement Culpabilisation Divulgation de données sensibles
Coordinateur	Degré de compréhension des liens entre les départements Degré de compréhension	Gestion du stress Savoir se faire aider Rigueur Communication	Utilisation efficace des outils de travail Avoir le sens de l'organisation	

	du processus de formation du résultat global Qualité de l'information collectée (fiabilité, etc.) Qualité du traitement de l'information (outils utilisés, etc.)	efficace		
Formateur pédagogue	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identification des besoins en formation</li> <li>• Qualité de la formation offerte (compréhensible, utile, etc.)</li> <li>• Capacité des personnes formées à utiliser les notions enseignées (ex. capacité à détecter les anomalies)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Collaboration avec les autres départements</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pédagogue</li> <li>• Maîtrise des notions enseignées</li> <li>• Apprentissage</li> <li>• Auto-formation</li> </ul>	
Conseiller	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Détection des problèmes/anomalies</li> <li>• Capacité de synthèse des avis et opinions</li> <li>• Proposition de solutions</li> <li>• Aide à la prise de décisions</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Souplesse dans les positions</li> <li>• Diplomatie</li> <li>• Neutralité</li> </ul>	
Partenaire	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Connaissance du cœur de métier ainsi que des finances de l'entreprise</li> <li>• Participation à la prise décision</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Charisme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capacité à construire une relation de confiance avec la direction</li> <li>• Capacité à interagir avec les autres</li> <li>• Capacité à s'imposer</li> </ul>	

Ce tableau est une première esquisse des différents critères de performance associés aux rôles des contrôleurs de gestion. Ce tableau, après clôture des entretiens et finalisation des dimensions, permettra d'effectuer un travail de synthèse dans l'objectif de proposer une mesure qui se veut complète de la performance du contrôleur de gestion.

Dans un objectif d'auto-évaluation, nous avons demandé aux contrôleurs de gestion à la fin des entrevues de répondre à l'interrogation suivante : « quels sont les critères d'évaluation du succès d'un contrôleur de gestion ? À quel moment, vous vous êtes dits que vous êtes un bon contrôleur ? ». Dans les réponses, nous retrouvons certains critères sont liés à l'aspect technique de son travail tels que le respect du budget, la fiabilité des données communiquées, la compréhension des chiffres par les utilisateurs, ces critères se rattachent à la première dimension de la PIT, à savoir la performance dans la tâche. D'autres sont liés au

comportement tel qu'amener les départements à communiquer entre eux, utiliser le même langage et amener les opérationnels à optimiser et à réfléchir par eux-mêmes, ce qui se rapproche de la performance contextuelle. Enfin, deux participants ont révélé que l'augmentation du salaire et/ou de la prime pourrait refléter le succès du contrôleur de gestion dans son travail, ce qui nous a réconforté quant à l'intérêt d'une question aussi directe sur notre sujet qui pourrait nous donner des réponses qui n'apparaissent pas, à notre connaissance dans la littérature.

## **Conclusion**

Cette communication décrit les prémices d'une étude exploratoire portant sur la performance du contrôleur de gestion. Dans un contexte de numérisation accrue, certains auteurs s'interrogent sur la précarité du poste de contrôleur de gestion : n'est-il pas « un métier en danger » (Bollecker, 2009 ; Danziger, 2000), tandis que d'autres questionnent la légitimité du contrôleurs de gestion (Bollecker, 2009; Demaret et Meric, 2013, Masson, 2017<sup>2</sup> ). Tous ces travaux nous portent à approfondir notre recherche sur le métier du contrôleur de gestion et les différentes fonctions qu'il assume. Nous nous sommes focalisés sur la mesure de la performance du contrôleur de gestion comme un potentiel argument à sa légitimité.

Cette étude exploratoire tente d'identifier les critères de mesure de la performance du contrôleur de gestion : c'est à partir des principaux rôles qui lui sont attribués dans la littérature auxquels sont greffés les différentes dimensions de la performance individuelle au travail.

Les premiers résultats issus d'un pré-test ont permis d'identifier les premiers critères de performance du métier de contrôleur de gestion, aucune généralisation n'est envisageable à ce stade puisque le travail sur le terrain est toujours en cours et que l'échantillon pour cette communication est très restreint.

Nous visons effectivement la réalisation d'autres focus groupes et entrevues individuelles jusqu'à l'arrivée au point de saturation. Nos résultats montrent aussi la pertinence de tenir compte de la taille de l'entreprise et de son secteur d'activités puisqu'ils peuvent influencer le rôle et la nature des tâches des contrôleurs de gestion. Un plus grand échantillon pourrait pallier à cette limite.

## **Bibliographie :**

Allworth, E. A et Hesketh. B 1996. Construct-based Biodata and the Prediction of Adaptive Performance. Twelfth Annual Conference of the Society for Industrial and Organizational Psychology, St. Louis, MO.

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

Anthony R. N. (1993), The management control function, Boston, Harvard Business School Press (1988); trad. Française La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993.

---

<sup>2</sup> Marie-Ange Masson a remporté le 1er prix du concours DFCG pour son mémoire intitulé "Le légitimité du rôle du contrôleur de gestion et de sa fonction : remise en cause et stratégies de légitimation".

- Bakker AB, Demerouti E, Verbeke W. Using the Job Demands-Resources Model To Predict Burnout and Performance. *Human Resource Management* 2004;43(1):83-104.
- Beek, A.J. (2011), "Conceptual frameworks of individual work performance – a systematic review", *Journal of Occupational and Environmental Medicine*, Vol. 53 No. 8, pp. 856-66.
- Blanchet A., Gotman A. (1993), *l'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Nathan Université
- Bollecker M. (2004) « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information » *Revue Finance, Contrôle et Stratégie*, vol. 7 n°4, décembre.
- Bollecker M. (2007) « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 13, vol.1, juin, pp. 87-106.
- Bollecker M. (2009) « Contrôleur de gestion : une fonction en danger ? », *Actes du 30° congrès de l'AFC*, Strasbourg.
- Bollecker M. (2010) « La socialisation des contrôleurs de gestion : l'importance de la compatibilité des cultures professionnelles », *Actes du 31° congrès de l'AFC*, Nice.
- Bollecker M. (2011) « La socialisation des contrôleurs de gestion, une illusion ? », *Revue Gestion* 2000, n° 5/11. Pp. 101-122
- BORMAN W. C., MOTOWIDLO S. J. (1993), « Expanding the criterion domain to include elements of contextual performance », in SCHMITT N. & BORMAN W. C. (Eds.), *Personnel selection in organizations*, San Francisco: Jossey-Bass, p. 71-98.
- Bouquin, H. (2000). Contrôle et stratégie. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse B.), Paris : Economica, 533-545.
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, Paris, PUF, 5ème édition.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. PUF, 9ème édition.
- Burns, J., Hopper, T. et Yazdifar, H. (2004). Management accounting education and training: putting management in and taking accounting out. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 1(1):1–28.
- Burns, J. et Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles : the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4):725–757.
- Byrne, S. et Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3):469–498.
- Campbell JP. Modeling the performance prediction problem in industrial and organizational psychology.(1990) In: Dunnette MD, Hough LM, eds. *Handbook of industrial and organizational psychology*. Palo Alto, CA, US: Consulting Psychologists Press. 1990:687-732.
- Campbell JP, McHenry JJ, Wise LL. (1990), Modeling job performance in a population of jobs. *Personnel Psychology* 1990;43(2):313-33.
- Campbell JP, Hanson MA, Oppler SH. (2001), Modeling performance in a population of jobs. In: Campbell JP, Knapp DJ, ( 2001), *Exploring the limits in personnel selection and classification*. Mahwah, NJ, US: Lawrence Erlbaum Associates Publishers.;307-333.
- Campbell, J. P. et Wiernik, M. (2015). The Modeling and Assessment of Work Performance, *The Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior*, 2, 47–74.
- Caron, M.-A., Boisvert, H. et Mersereau, A. (2011). Le rôle du contrôleur revisité : une perspective nord-américaine. *Comptabilité Contrôle Audit*, 17(1):123–154.
- Charbonnier-Voirin, A. et El Akremi, A. (2011). "L'effet de l'habilitation sur la performance adaptative des employés." *Relations industrielles*, 66, 1, 122–149.
- Collier P., Kaye G.R.,(1987) « Views of the Role and Capabilities of Accountants in the Information Technology Field », *CIMA*, 1987
- Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », dans COLASSE B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* », Economica, p. 547-557.

- Demaret, J. et J. Meric (2013), *La Constitution De La Légitimité Des Contrôleurs De Gestion : Une Etude Exploratoire*, 34<sup>ème</sup> congrès de l'Association Francophone de Comptabilité?
- Durand X. (2008), *La relation pédagogique contrôleur de gestion – opérationnels : enjeux et déterminants*, *Actes du 29<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, 28-30 mai 2008, ESSEC, Cergy.
- Devonish, D., et Greenidge, D. (2010). The effect of organizational justice on contextual performance, counterproductive work behaviors, and task performance: Investigating the moderating role of ability-based emotional intelligence. *International Journal of Selection and Assessment*, 18(1), 75-86
- Dew R.B. et K.P. Gee (1973) *Management Control and Information*, Macmillan.
- Fiol, M. (1991). *La convergence des buts dans l'entreprise*. Doctorat d'État en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine.
- Fornerino M., Godener A., Ray D. (2010), *La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale*, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 16, vol.3.
- Gavard-Perret, M.-L., et Aubert, B. A. (2012). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion : réussir son mémoire ou sa thèse (2e éd.)*. Montreuil: Pearson.
- Gervais, M. (2005), *Contrôle de gestion*, Economica, 8<sup>ème</sup> édition.
- Godener, A. et al. (2003), « Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers », *Actes du 24<sup>e</sup> Congrès de l'AFC*, Louvain, 22 et 23 mai.
- Granlund, M. et Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9:185–211.
- Griffin MA, Neal A, Parker SK. (2007), A new model of work role performance: positive behavior in uncertain and interdependent contexts. *Academy of Management Journal* : 50(2):327-47.
- Gruys, M.L. et Sackett, P.R. (2003). Investigating the Dimensionality of Counterproductive Work Behavior. *International Journal of Selection and Assessment*, 11(1), 30-42.
- Hoffjan A. (2004), « The Image of the Accountant in a German Context », *Accounting and the Public Interest*, Vol. 4, p. 62-89.
- Hopper T. (1980), « Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures », *Accounting, Organizations & Society*, vol. 5 issue 4, p. 401-411.
- Koopmans, L., Bernaards, C., Hildebrandt, V., Buuren, S., Beek, A.J., Vet, H.C.W. (2013). Development of an individual work performance questionnaire", *International Journal of Productivity and Performance Management*, 62, 1, 6-28.
- Khlif, W. Jedidi, A, (2011), « Confiance et coopération entre le contrôleur de gestion et les managers: une relation réciproque », 32<sup>ème</sup> congrès de l'AFC. Mai 2011, Montpellier
- Lance CE, Teachout MS, Donnelly TM.(1992), Specification of the criterion construct space: An application of hierarchical confirmatory factor analysis. *Journal of Applied Psychology* ;77(4):437-52.
- Legalais. L. (2014), « La construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion: Les trajectoires professionnelles et leur influence sur la financiarisation des organisations : le cas Saint-Gobain ».Thèse de doctorat de l'Université Paris-Dauphine.
- Lambert, C. (2005). *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*. Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, CREFIGE.
- Lambert C and Sponem S. (2008), « La fonction contrôle de gestion » : proposition d'une typologie », *Actes du 29<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC*, Cergy.
- Lambert, C., Sponem, S. et Raguideau, P. (2010). Le contrôleur de gestion, un business partner ?, pages 157–170. Editions d'Organisations Eyrolles, Paris.
- Langevin P. (1999), « Contrôle de gestion et théories économiques des organisations », in Dupuy Y. and al, *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, FNEGE, p. 187-219.

- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance, Essai sur le pilotage de l'entreprise*. Paris : Les éditions d'organisation.
- Lorino P. (2009), Le contrôle de gestion après la crise : expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe ?, *Revue française de gestion*, n°193 : 29-35
- Malleret V. (2006) «Value Creation through Service Offers», *European Management Journal*, vol. 24, n° 1, pp.106-116.
- Maxham JGI, Netemeyer RG, Lichtenstein DR. (2008) The retail value chain: Linking employee perceptions to employee performance, customer evaluations, and store performance. *Marketing Science* ; 27(2):147-67.
- Morales, J. et Pezet, A. (2010). Les contrôleurs de gestion, médiateurs de la financiarisation : étude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique. *Comptabilité Contrôle Audit*, 16(1):101–132.
- Moss, S. A., Dowling, N. et Callanan. J. 2009. « Towards An Integrated Model Of Leadership And Self Regulation ». *Leadership Quarterly*, 20 (2), 162-176.
- Nobre, T. (2001). Méthodes et outils de contrôle dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie*, 4:119–148.
- Pierce, B. et O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35:257–290.
- Rotundo M, Sackett PR. (2002) The relative importance of task, citizenship, and counterproductive performance to global ratings of performance: a polycapturing approach. *J Appl Psychol* ;87(1):66-80.
- Russell K. and ali (1999), « Counting More, Counting less, Transformations in the Management Accounting Profession », *Strategic Finance*, September, p. 39-44.
- Sathe, V. J. (1978). Who should control division controllers? *Harvard Business Review*, Septembre/octobre:99–104.
- Sathe, V. J. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3):31–48.
- Siegel, G. H. et Sorensen, J. E. (1999). Counting more, counting less. Transformations in the management accounting profession. In *IMA - Montvale*.
- Siegel, G. (2000). Business partner and corporate cop: do the roles conflict? *Strategic Finance*, Siegel, G., Sorensen, J. E. et Richtermeyer, S. B. (2003). Becoming a business partner. *Strategic Finance*, :1–5.
- Simon, H. A., Kozmetsky, G., Guetzkow, H. et Tyndall, G. (1954). Organizing for controllership: centralization and decentralization. *The Controller* copyright Financial Executives Institute, 33:11–18.
- Simon F.X. (2000), Donner une image positive de la filière finance comptabilité gestion, *Revue Echanges*, n°169, pp 30-33.
- Sluss, D. M. et Ashforth, B. E. (2007). Relational identity and identification: defining ourselves through work relationship. *Academy of Management Review*, 32(1):9–32.
- Van Dyne, L., & LePine, J. A. (1998). Helping and voice extra-role behaviors: Evidence of construct and predictive validity. *Academy of Management Journal*, 41(1), 108-119
- Viswesvaran C, Ones DS.(2000), Perspectives on models of job performance. *International Journal of Selection and Assessment* ;8(4):216-26.
- Welnowski-Michelet, P. (2008). L'identité à l'épreuve de l'exclusion socioprofessionnelle. *L'Harmattan*.
- Wisecarver MM, Carpenter TD, Kilcullen RN. Capturing interpersonal performance in a latent performance model. *Military Psychology* 2007;19(2):83-10

Yazdifar, H. et Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 1(2):180–198.