



HAL
open science

La construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion.

Laetitia Legalais

► **To cite this version:**

Laetitia Legalais. 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.. Gestion et management. Université Paris-Dauphine, 2014. Français. NNT: . tel-01116014

HAL Id: tel-01116014

<https://hal.science/tel-01116014>

Submitted on 12 Feb 2015

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.

Université Paris-Dauphine
Ecole Doctorale de Dauphine (EDD)
Dauphine Recherche en Management (DRM)



Thèse pour l'obtention du titre de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION
(arrêté du 7 août 2006)

**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**

Présentée et soutenue publiquement le 3 décembre 2014 par

Laetitia LEGALAIS

JURY

Directeur de thèse	Monsieur Nicolas BERLAND Professeur à l'Université Paris-Dauphine
Rapporteurs	Monsieur Frédéric GAUTIER Professeur à l'Université Paris Ouest Nanterre La Défense Monsieur Jérôme MÉRIC Professeur à l'IAE de Poitiers
Suffragants	Monsieur Jean-François CHANLAT Professeur à l'Université Paris-Dauphine Madame Caroline LAMBERT Professeure agrégée à HEC Montréal Monsieur Gérard NARO Professeur à l'Université Montpellier 1

L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Sur proposition du Conseil de l'Edogest et sur celle du Conseil scientifique de l'Université Paris-Dauphine, le conseil d'administration en date du 21 janvier 2008 a approuvé la suppression des mentions pour les thèses soutenues au sein d'Edogest, et ceci à compter du 1er janvier 2008.

Remerciements

Vous avez été nombreux à me dire « je lis toujours les remerciements », « alors ces remerciements, sont-ils écrits ? ». Pourquoi cette curiosité pour cette partie si infime d'un travail qui a demandé tant de temps ? Peut-être parce que celle-ci contient les sentiments profonds de celle qui l'a écrite, que l'auteure s'y révèle : qui a compté pour elle, à quel(s) moment(s) ?

Mes remerciements vont tout d'abord à mon directeur de thèse, le professeur Nicolas Berland, pour m'avoir laissé « libre de le convaincre » et pour m'avoir motivée à ne pas abandonner cette thèse. Je remercie également les membres de mon jury — les professeurs Jean-François Chanlat, Frédéric Gautier, Caroline Lambert, Jérôme Méric et Gérard Naro — d'avoir accepté d'évaluer ce travail, de vos « futurs » remarques et commentaires qui me permettront de nourrir ma recherche.

Je vous remercie aussi, vous, mes chers relecteurs, qui avez passé du temps chez vous, dans les transports, à l'université et je ne sais où encore à traquer les incohérences, les *lapses* et les erreurs. À la fin de cette thèse, j'ai eu besoin de relectures multiples, rapides sur le fond (hum, non, ceci est sans doute déjà trop tard !), sur la forme, sur mes plus grandes faiblesses : dois-je écrire « ce sont » ou « se sont » ? « quelque » ou « quel que » ?, et j'en passe et des meilleurs ! J'attendais avec impatience et anxiété les moments où vous me retourneriez vos documents et j'y trouvais toujours des encouragements et des remarques judicieuses pour améliorer mon travail. Alors, merci à Alice M., Anne-Laure, Benoît, Christelle, Hervé, Isabelle, Laurent, Lucrèce, Pauline et Stephan.

V!v!en, voici le moment de reparler de nos aventures de thèse respectives ! Je te remercie à mon tour pour ton soutien et tes conseils forts précieux.

Une autre attention particulière pour Jérémy qui, m'ayant prise en pitié parce que je travaillais sur les contrôleurs de gestion, a été à mes côtés. Je ne puis te dire qu'une chose : merci du fond du cœur.

Et puis la thèse, c'est aussi un ensemble de moments particuliers partagés avec des collègues et des amis en de nombreux lieux, pendant de nombreuses heures.

SOMMAIRE

Nous avons partagé la chaleur étouffante de la salle des doctorants, les déjeuners sur la passerelle du restaurant universitaire, les pauses café à la BNF, les dîners entre amis, *etc.* De sincères pensées vont ainsi à Alexandre R., Alice, Fatma, Julia, Lambert, Laura, Ludivine, Marie-Aline, Mélia, Nadia et Wafa. Merci à Celine pour les moments complètement déjantés et « *sexy groovy* » (Celine dans le texte) qu'elle a pu nous faire vivre et pour ses phrases rassurantes. Merci à Claudine pour ses délicieuses recettes et ses joutes oratoires. Merci à Hélène et à ses petits Johnnies de Roscoff. Merci à Véronique, pour son soutien méthodologique.

Merci à mes proches pour m'avoir soutenue pendant toutes ces années, 27 ans d'études et d'encouragements, c'est long!

Merci à Alexandre qui, ayant commencé sa thèse un an après moi, l'a terminée un an avant moi!

Merci à tous, pour avoir su comprendre, à certains moments, mon besoin d'isolement pendant cet exercice, tout en me laissant libre de vous trouver pour discuter de ma recherche.

Sommaire

Remerciements	iii
Sommaire	v
INTRODUCTION	1
1 La représentation des contrôleurs de gestion : d'une vision statique à une vision plus dynamique du métier	13
1. Une concurrence entre professions : un regard porté sur les financiers	14
2. Les rôles et activités des contrôleurs de gestion	32
3. Les compétences attendues des contrôleurs de gestion	54
4. Les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion	67
5. Stéréotypes des contrôleurs de gestion et création d'une identité professionnelle positive	71
6. Conclusion du chapitre	87
2 La construction de l'identité professionnelle : catégorisation, identification et influence d'autrui	89
1. Qu'est-ce que l'identité?	90
2. La construction de l'identité professionnelle	97
3. Présentation de notre cadre d'analyse	130
4. Quelle mobilisation des travaux identitaires dans les recherches en comptabilité?	133
5. Conclusion du chapitre	142
3 Méthodologie et étude exploratoire	145
1. Pour une démarche de recherche qualitative par entretiens	146
2. De l'étude de cas à l'étude de cas unique : un choix influencé par notre étude exploratoire	155
3. L'analyse des données et la validité de la recherche	173
4. Conclusion du chapitre	183
4 Contextualisation historique et place accordée aux contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain	185
1. Saint-Gobain à la lumière des recherches historiques	186

2.	La place de la finance et du contrôle de gestion chez Saint-Gobain : les contrôleurs de gestion peuvent-ils devenir des partenaires d'affaires ?	200
3.	Conclusion du chapitre	256
5	Trajectoires professionnelles et évolution de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion	259
1.	La construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain : un focus sur leur début	260
2.	Évolutions de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion . . .	313
3.	Conclusion du chapitre	346
6	Discussion, contributions, limites et perspectives de recherche	349
1.	Présentation et discussion des résultats	350
2.	Contributions, limites et perspectives de la recherche	380
	Bibliographie	389
A	Les formes identitaires dans les travaux de Dubar	413
B	Population étudiée chez Saint-Gobain	415
C	Grille des entretiens semi-directifs centrés	419
D	Formation de contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain - Population non interrogée	421
E	Un exemple de mail	423
F	Retranscription	425
G	Population de l'étude exploratoire	441
H	Présentation de la mission d'intervention	443
I	Fiche de poste numéro 15 - Contrôleur de gestion industriel	445
J	Agencement des activités du groupe	447
K	Formation de l'équipe dirigeante	449
	Table des matières	451
	Table des figures	461

Table des tableaux

463

INTRODUCTION

La financiarisation ne cesse de gagner la société et les organisations depuis de nombreuses années (Krippner, 2005) ; même les organismes d'État ne sont pas épargnés et sont sommés d'instaurer une culture du résultat. Les études ont essentiellement porté leur attention sur les dimensions macro de la financiarisation (Boyer, 2000 ; Froud *et al.*, 2000 ; Lapavitsas, 2011) telles que la désintermédiation bancaire, la multiplication des instruments financiers offerts, *etc.* Du point de vue organisationnel, la question du rôle des investisseurs dans sa diffusion a été abordée (Lazonick et O'Sullivan, 2000 ; Djelic et Zarlowski, 2005 ; Roberts *et al.*, 2006 ; Cushen, 2013, *etc.*). La gouvernance d'entreprise devient alors un moyen utilisé par les investisseurs pour déterminer des opportunités de placements. De nombreuses recommandations ont été faites afin d'assurer un meilleur contrôle du dirigeant au profit des actionnaires comme la séparation des fonctions de directeur général et de président du conseil (Compernelle, 2011). Ces études postulent toutefois que la seule évolution de la structure de l'actionnariat ou son impact sur les règles de gouvernance suffisent à démontrer la financiarisation des organisations.

De nouvelles recherches se sont alors intéressées plus précisément aux évolutions connues à l'intérieur même des organisations. Suite au développement progressif de la logique de la valeur actionnariale, ce sont les financiers, maîtres du langage financier et du savoir comptable, qui ont gagné en importance et en puissance dans les organisations (Fligstein, 1987, 1990), jusqu'à l'apparition de fonctions contrôle de gestion omnipotentes (Lambert, 2005) dans certaines d'entre elles. Les postes de direction générale, autrefois aux mains des ingénieurs, des commerciaux, voire des énarques en France, sont désormais occupés par des individus au profil financier. Dans le même temps, les modes de contrôle et de management ont évolué pour placer les métriques comptables au cœur des processus de responsabilisation des managers et d'interprétation des événements organisationnels (Ezzamel *et al.*, 2008 ; Morales et Pezet, 2010). Les systèmes de contrôle de gestion deviennent alors légitimes dans les organisations :

Les systèmes de contrôle de gestion, porteurs d'un système de valeurs, sont l'expression d'un pouvoir, d'une autorité, qu'ils légitiment, renforcent, soutiennent. Il n'en a pas toujours été ainsi. Si le contrôle de gestion est devenu une technique légitime, c'est certainement parce qu'il était un mode de contrôle

adéquat dans de grandes organisations diversifiées, mais c'est aussi parce que cette technique était en accord avec un contexte social. En mettant l'accent sur l'individualisation des performances et la prédominance des actionnaires et des financiers sur toutes les parties prenantes de l'organisation, le contrôle de gestion actuel est à la fois l'agent et le reflet d'une rationalité néolibérale. (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2011, p. 201)

Si les systèmes de contrôle de gestion deviennent légitimes, en est-il de même pour les contrôleurs de gestion et leurs interventions ? En effet, « *si l'on peut dire que la comptabilité est au moins ce que pratiquent les comptables, le marketing ce que pratiquent les commerciaux, la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion* » (Bouquin et Pesqueux, 1999, p. 94). Le processus de contrôle de gestion peut ainsi se dérouler sans contrôleur de gestion : d'une part, il est devenu l'affaire des managers ; d'autre part, les contrôleurs de gestion ont des concurrents en la matière (Bouquin, 2010). Ce n'est d'ailleurs que récemment que les financiers se sont arrogés la juridiction de la comptabilité de gestion puis du contrôle de gestion (Armstrong, 1985 ; Abbott, 1988 ; Ezzamel et Burns, 2005).

Chargés de la sensibilisation des managers opérationnels aux performances financières à travers leur rôle de pédagogue (Bouquin, 2010), les contrôleurs de gestion ont pour mission la diffusion de la financiarisation vers les plus bas niveau de l'organisation (Morales et Pezet, 2010), et doivent ainsi réussir à influencer un tant soit peu les pratiques quotidiennes des opérationnels. Pour ce faire, ils peuvent jouer deux rôles : celui de garant des comptes d'une part, celui de conseiller d'autre part (Hopper, 1980). Dans leur premier rôle, les contrôleurs de gestion veillent au respect des règles financières et informent la direction générale de ce qui se passe sur le terrain. Dans leur second rôle, ils se trouvent aux côtés des opérationnels, pour les seconder au quotidien lors des prises de décision. Ils sont toutefois appelés à devenir plus que de « simples conseillers » : en devenant proactifs, c'est-à-dire en tournant non seulement leur regard vers le passé mais surtout vers l'avenir, en regardant non seulement ce qu'il se passe dans l'organisation mais aussi sur les marchés et chez les concurrents, les contrôleurs de gestion peuvent devenir des partenaires d'affaires (Lambert *et al.*, 2010).

Les contrôleurs de gestion sont alors des membres organisationnels qui se trouvent à l'interface des opérations et de la direction générale (Bouquin, 2010). Traducteurs des opérations en finance et de la finance en opérations, ils doivent multiplier leurs compétences pour satisfaire les attentes de ses différents clients internes (Chiapello, 1990 ; Ducrocq *et al.*, 2012), ce qui devrait leur permettre, par là-même, d'atteindre

l'identité professionnelle idéale et rêvée de *business partner*. La place des contrôleurs de gestion auprès des managers opérationnels n'est pourtant pas toujours facile, et leurs interventions sur les processus pas toujours bien accueillies et ce, quel que soit leur rôle (Ezzamel et Burns, 2005). Les opérationnels voient, en effet, les contrôleurs de gestion comme des individus aux stéréotypes négatifs prégnants (Segal, 1991 ; Friedman et Lyne, 2001 ; Byrne et Pierce, 2007) venant empiéter sur leur juridiction (Abbott, 1988). Les contrôleurs de gestion produisent alors des discours pour légitimer leur présence dans les organisations (Legalais et Morales, 2014) et cherchent à susciter l'adhésion des managers à celle-ci (Bollecker et Niglis, 2009 ; Bouquin, 2010).

Toute cette littérature, agrémentée d'une brève expérience auprès de contrôleurs de gestion, a suscité en nous quelques questionnements : comment les contrôleurs de gestion arrivent-ils à devenir les conseillers des opérationnels ? Comment font-ils pour acquérir les compétences nécessaires pour y parvenir ? Comment font-ils pour dépasser les stéréotypes négatifs qu'ils véhiculent et le souhaitent-ils ? Et surtout, les contrôleurs de gestion peuvent-ils être des conseillers et des partenaires d'affaires dès le début de leur carrière ?

La littérature offre peu de réponses à ces questions et propose une vision assez statique du métier de contrôleur de gestion (Caron *et al.*, 2008). En effet, elle s'intéresse principalement aux rôles que ceux-ci jouent, devraient jouer ou aimeraient jouer dans les organisations, aux activités et tâches s'y rapportant (Hopper, 1980 ; Sathe, 1983 ; Burns *et al.*, 2004 ; Fornerino et Godener, 2006 ; Byrne et Pierce, 2007), aux compétences qu'ils doivent posséder pour les exercer (Burns *et al.*, 2004 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Ducrocq *et al.*, 2012) et aux facteurs de contingence qui peuvent influencer leurs rôles (Sathe, 1978 ; Nobre, 2001 ; Lambert et Sponem, 2009). Dans le même temps, des études plus « longitudinales » ont été menées pour mettre en évidence les évolutions connues par la profession au cours du temps (Granlund et Malmi, 2002 ; Byrne et Pierce, 2007) ou anticiper et s'interroger sur son devenir (Besson et Bouquin, 1991 ; Cooper, 1996). Bien que ces dernières, qualifiées d'approches socio-historiques par Naro (1998), offrent un caractère dynamique au métier de contrôleur de gestion, elles le font à une échelle qui ne concerne pas l'individu, mais la pratique du contrôle de gestion. Elles passent donc sous silence comment ce dernier travaille sur lui-même pour faire évoluer sa pratique au cours de son expérience professionnelle et présente une image du contrôleur de gestion à l'instar d'un bilan comptable.

Certains travaux ont toutefois dépassé ce caractère statique des pratiques individuelles. Par exemple, il a été montré que les contrôleurs de gestion adaptaient les rôles qu'ils jouaient aux situations et aux acteurs en présence (Morales, 2009), ou que certains contrôleurs de gestion étaient plus aptes que d'autres à faire un travail sur eux-mêmes afin d'adapter et de faire évoluer ces mêmes pratiques (Caron *et al.*, 2008). Ces études oublient cependant que les individus, en l'occurrence dans notre étude les contrôleurs de gestion, sont le résultat d'une trajectoire personnelle qui leur est propre, héritée de leur passé, mais reposant aussi sur leurs aspirations tout en dépendant des modes de reconnaissances institués dans leur environnement (Sainsaulieu, 1988 ; Dubar, 2010).

Parfois évoquées dans certains travaux (Lambert, 2005 ; Morales, 2009), les trajectoires professionnelles ont été considérées comme des sortes de « boîtes noires » et ne sont devenues que récemment un objet d'étude des travaux en contrôle de gestion. Par exemple, Redslob (2012) s'intéresse aux stratégies identitaires des contrôleurs de gestion pour acquérir une identité positive et les lie aux orientations professionnelles désirées ; pour Demaret (2014), l'étude des trajectoires professionnelles lui permet de traiter de la construction de la légitimité des contrôleurs de gestion. Nous inscrivons notre recherche dans la continuité de ces travaux.

Intégrer les trajectoires professionnelles individuelles implique dès lors une notion d'évolution, de progression voire de régression. Elles permettent de répondre à la question « qui sont les contrôleurs de gestion ? » en s'intéressant à leurs origines, aux compétences qu'ils acquièrent et à quels moments et aux projets professionnels qu'ils développent. Elles peuvent donc être définies comme un ensemble de processus permettant aux contrôleurs de gestion de construire leur identité. C'est bien cette conception en termes de « processus » qui donne un caractère dynamique aux études. Ceci nous permet de porter notre attention sur le rôle des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion dans la construction de leur identité professionnelle. Ainsi, nous nous demandons comment les trajectoires professionnelles influencent l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion ainsi que sa construction.

Pour comprendre la question de la construction de l'identité professionnelle, nous étudions la population de contrôleurs de gestion d'un groupe industriel français : Saint-Gobain. Cette organisation souhaite faire de ses contrôleurs de gestion des partenaires d'affaires. Pour cela, elle souhaite qu'ils suivent une trajectoire professionnelle assez précise. Mais les demandes identitaires ne sont pas toujours acceptées

et intériorisées par les sujets. Dans notre étude, nous nous attacherons à étudier les réactions des contrôleurs de gestion face à ces demandes en nous fondant principalement sur les narrations qu'ils donnent d'eux. Plus précisément, nous posons trois sous-questions pour répondre à notre problématique :

- Quelles sont les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion et la nature des contraintes identitaires imposées par l'organisation sur celles-ci ?
- Quelles tensions en résultent ?
- Quelles sont les réponses identitaires apportées à de telles tensions ?

Nous avons organisé notre thèse en six chapitres afin de répondre à ces questions. Le premier chapitre présente la littérature portant sur les contrôleurs de gestion en lui donnant un caractère dynamique. La première partie de ce chapitre discute du gain d'influence et de pouvoir des financiers — parmi lesquels se trouvent les contrôleurs de gestion — dans les organisations face aux autres professions et à l'influence de la financiarisation sur la place qui leur est accordée. Puis, nous portons plus précisément notre attention sur les seuls contrôleurs de gestion : quels sont leurs rôles, définis comme un ensemble de comportements rattachés à une position organisationnelle donnée, qu'en attendent les organisations et que souhaitent les contrôleurs de gestion, quels sont leurs compétences et les stéréotypes qu'ils véhiculent en fonction de ces mêmes rôles ? Bien qu'ils soient appelés à devenir des partenaires d'affaires et malgré la financiarisation des organisations, les contrôleurs de gestion peinent à atteindre une identité professionnelle positive ; de même leurs interventions ne sont pas toujours bien perçues par les opérationnels.

Le deuxième chapitre a pour objectif de présenter notre cadre conceptuel. En nous intéressant, non pas au contrôle de gestion, mais à l'une de ses facettes humaines (Naro, 1998), nous portons notre attention sur les perceptions que les contrôleurs de gestion ont de leur métier, sur leurs émotions, sur leurs souhaits ou encore regrets, *etc.* Pour répondre à ces interrogations, nous nous sommes orientée sur les théories de l'identité professionnelle tout comme l'a fait Redlob (2012) avant nous. En effet, les théories de l'identité permettent aux chercheurs de s'intéresser à qui les gens pensent être et comment ils annoncent cela au monde par des mots et des actions (Charon, 1992). Elles suggèrent aussi quoi faire en fonction des rôles supposés (Ashforth et Kreiner, 1999) et offrent la possibilité de saisir et d'expliquer les comportements que les individus adoptent au quotidien lorsqu'ils agissent au nom de leur organisation (Golden-Biddle et Rao, 1997 ; Walsh et Gordon, 2008). Ainsi, appréhender la façon dont les individus se définissent dans le cadre de leur travail permet de comprendre les rôles et les comportements qu'ils adoptent au quotidien.

Selon Empson (2004) s'intéresser à l'identité professionnelle des professionnels de la comptabilité dans son sens large, à ses caractéristiques et à sa construction suscite de plus en plus l'intérêt des chercheurs. Plus récemment encore, les chercheurs en comptabilité ont commencé à lier les thématiques de l'identité à celles des trajectoires professionnelles (Anderson-Gough *et al.*, 2001 ; Gendron et Spira, 2010 ; Kornberger *et al.*, 2011 ; Redslob, 2012). Par exemple, Gendron et Spira (2010) se sont interrogés sur les conséquences de la faillite d'Arthur Andersen en termes d'orientation de carrière et de remises en question des pratiques professionnelles des auditeurs.

Notre cadre conceptuel se fonde alors sur les travaux sociologiques français de Dubar, Sainsaulieu et Osty¹. Nous complétons leur approche de la construction identitaire par les travaux identitaires menés en théorie des organisations et plus particulièrement à ceux se rapportant à la régulation identitaire et au travail identitaire (Alvesson et Willmott, 2002 ; Sveningsson et Alvesson, 2003). Si nous rapprochons ces différents travaux c'est parce que leur étude ne révèle pas de conceptions fort différentes de la construction identitaire comme l'avait constaté Pezé (2012) avant nous. Communs à toute théorie tentant de faire état du Soi, nous présenterons les processus de catégorisation et d'identification. Pour les individus, les identifications sont non seulement héritées, puisque provenant des socialisations passées, mais aussi présentes et anticipées. Lors d'une transaction dite subjective et biographique, les individus narrent une histoire d'eux-mêmes qui a pour objectif de mettre en cohérence leur identité héritée et leur identité visée. Mais les individus se voient aussi attribuer des identifications par autrui (Dubar, 2010 ; Goffman, 2011) et une transaction relationnelle s'opère et son enjeu est la reconnaissance par autrui de l'identité revendiquée par les individus. Nous considérons que la construction de l'identité professionnelle résulte d'une négociation de la part de l'individu entre lui et lui-même, mais aussi d'une négociation entre lui et autrui. Ces deux transactions sont toutefois influencées par les dispositifs de régulation identitaire qui sont des dispositifs de contrôle mis en place par les organisations pour influencer l'identité de ses membres (Alvesson et Willmott, 2002).

Le troisième chapitre explicite la démarche méthodologique de notre recherche. Pour répondre à notre problématique de recherche, nous avons mené une étude qualitative et avons décidé, suite à notre étude exploratoire, de réaliser une étude de cas sur

1. Dans cette thèse, nous avons fait le choix de ne pas dialoguer avec les approches psychologiques ou psychanalytiques de la construction de l'identité. Nous sommes consciente des limites que suppose cette orientation mais, tout comme Pezé (2012), nous considérons qu'elles sont un moyen de clôturer le champ des travaux avec lesquels notre thèse souhaite entrer en dialogue.

le groupe Saint-Gobain. Celui-ci connaît, depuis quelques années maintenant, une réorganisation de la fonction financière amenant à la disparition du titre de directeur administratif et financier, phénomène qui a retenu notre attention, puisque cela crée des problèmes identitaires chez les contrôleurs de gestion. Nous avons, pour collecter les données, mis en place différents dispositifs : entretiens, observations participantes et non participantes, données secondaires. Cette partie nous permet également de discuter la fiabilité et la validité des dispositifs de recherche mis en œuvre.

Les deux chapitres suivants ont pour objectif d'exposer les résultats de notre étude empirique. Le quatrième chapitre offre une contextualisation de notre étude de cas. Après avoir retracé l'histoire de Saint-Gobain à partir des travaux d'historiens, nous présentons l'histoire de la fonction finance pour finalement présenter la place aujourd'hui accordée au contrôle de gestion. Les contrôleurs de gestion peuvent-ils devenir des partenaires d'affaires, des conseillers des opérationnels et ainsi atteindre une identité professionnelle positive à leurs yeux ? Quelles sont les attentes identitaires de la part du groupe ? Les réponses à ces questions permettent de discuter autour de trois éléments : le degré de financiarisation de l'organisation étudiée d'une part, le positionnement de la fonction contrôle de gestion par ses représentants ; les éléments constitutifs de l'identité professionnelle positive des contrôleurs de gestion dans cette organisation.

Nous montrons que la fonction contrôle de gestion dans le groupe étudié est une fonction partenaire bien que de récents changements l'orienteraient vers une fonction plus omnipotente ou garde-fou. La financiarisation du groupe n'est ainsi pas totale, puisque les aspects financiers des projets peuvent passer au second plan. Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés considèrent qu'ils peuvent se construire une identité professionnelle valorisée et se sentent, dans leur majorité, conseillers. Nous montrons néanmoins qu'ils créent un flou sémantique autour de ce qu'ils entendent par « activités de conseil » afin de se construire une identité sociale positive. De plus, au-delà des missions de conseil, nous montrons également qu'atteindre une identité professionnelle positive passe par la création de valeur ajoutée, valeur ajoutée qui n'est pas le synonyme parfait « d'activité de conseil ». Dans le même temps, les contrôleurs de gestion ne rejettent pas leur sous-identité professionnelle de garants des comptes, bien au contraire ils ne souhaitent pas que les activités qui en découlent leur soient ôtées. Les contrôleurs de gestion rencontrés ont aussi intériorisé certains stéréotypes négatifs qui sont la base même de leur identité professionnelle. Dans leur définition d'eux-mêmes, ils rejettent toutefois certains

stéréotypes, ceux attribués aux comptables ; en ce sens, ils s'identifient par distinction des comptables. Nous montrons également qu'ils s'identifient par distinction des opérationnels puisqu'ils ne souhaitent pas empiéter sur la juridiction de ces derniers : la fonction contrôle de gestion est la complémentaire de la fonction opérationnelle, l'accompagnant principalement d'un point de vue financier.

Dans le cinquième chapitre, nous nous intéressons aux trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion dans cette organisation, qu'elles soient passées ou futures, qu'elles soient considérées comme normales, désirables ou possibles. Nous montrons que les profils des jeunes contrôleurs de gestion dans cette organisation sont des techniciens comptables qui ont besoin, par la suite, d'acquérir des compétences opérationnelles pour se sentir pleinement contrôleurs de gestion. Choisir des techniciens est un dispositif de régulation identitaire qui permet à Saint-Gobain de s'assurer le plus possible de la fidélité des contrôleurs de gestion à la fonction financière. Par la suite, le passage, le plus rapidement possible, par des postes proches du terrain est vécu comme un rite d'institution : il consacre les « bons » contrôleurs de gestion et les rend légitimes dans leurs prétentions professionnelles. Nous mettons ici encore en évidence l'existence d'un flou sémantique entourant la signification de « postes opérationnels » en contrôle de gestion. Puis, suite à leur arrivée à ces postes, nous montrons que les contrôleurs de gestion déploient des stratégies identitaires pour devenir les conseillers des opérationnels.

Ce chapitre décrit également les orientations de carrière connues et évoquées par les contrôleurs de gestion. Bien que les orientations vers des postes de direction administrative et financière soient considérées comme le futur « normal » des contrôleurs de gestion, les restructurations connues par la fonction financière dans cette organisation remettent en cause l'identification à cette carrière-type. Ce faisant, l'organisation limite les contrôleurs de gestion dans leur progression hiérarchique, bien qu'elle légitime leurs savoirs acquis dans leurs fonctions précédentes. Les contrôleurs de gestion, qui sont conscients de ces changements et dont la projection professionnelle est celle de directeur administratif et financier, vivent une atteinte à leur sentiment d'identité. Nous montrons alors qu'ils peuvent privilégier soit une identité d'entreprise — ils restent dans l'organisation mais en d'autres fonctions — ou privilégier une identité de métier, et partir à la recherche du titre de directeur administratif dans une autre organisation. Toutefois, l'orientation vers des postes opérationnels relève aussi du seul choix des acteurs. Enfin, nous montrons que les contrôleurs de gestion partant vers des postes opérationnels participent à la financiarisation implicite de

leur organisation.

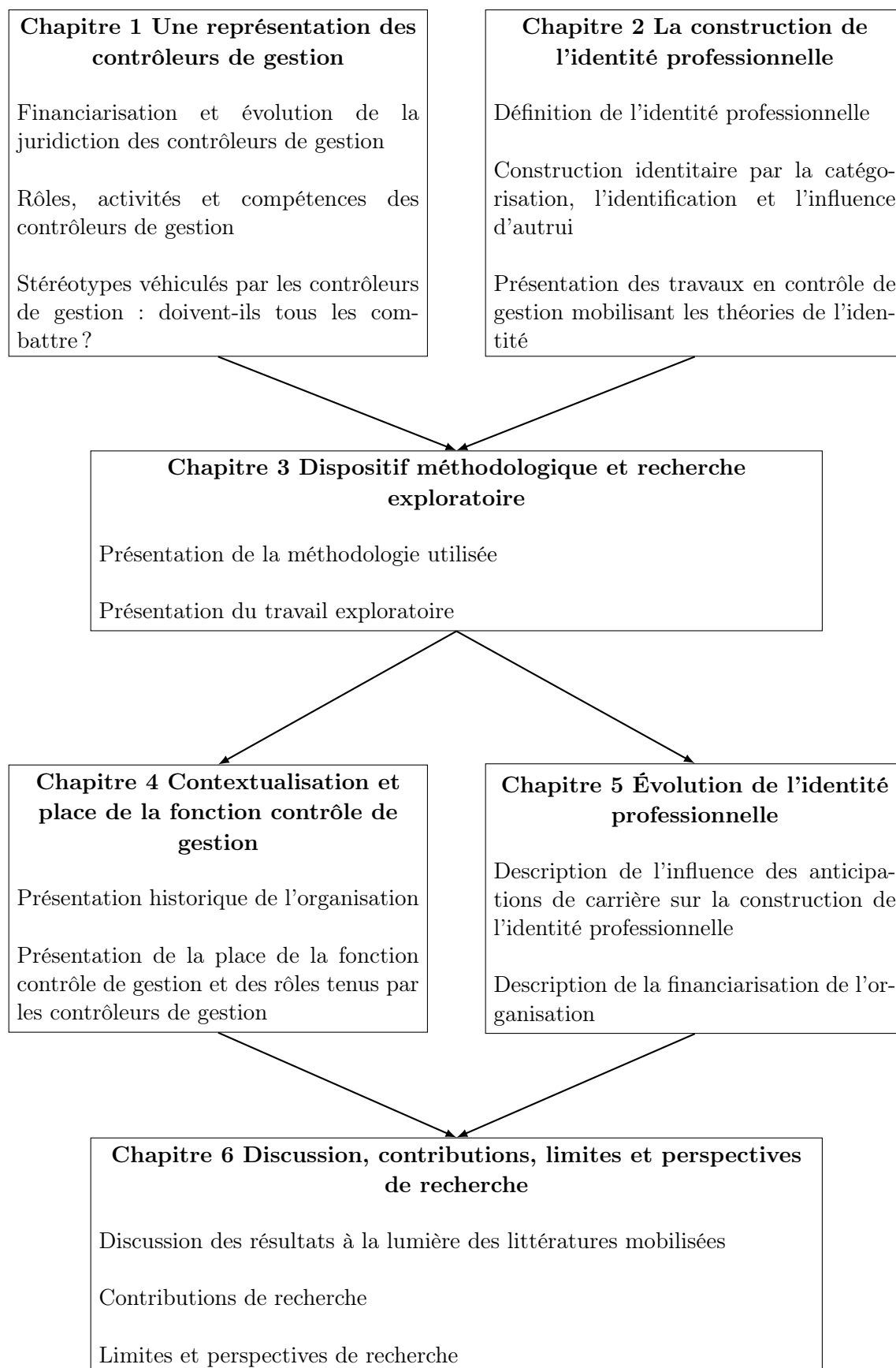
Le dernier chapitre de ce travail offre un résumé de nos résultats ainsi que leur mise en perspective à travers les littératures mobilisées. Il présente également les limites et perspectives de notre recherche. Nos contributions s'organisent autour de trois axes : en contrôle de gestion, sur les pratiques managériales et enfin, sur la financiarisation des organisations.

Nos résultats contribuent à la littérature en contrôle de gestion de différentes manières. Tout d'abord, notre thèse permet de mieux comprendre le rôle de partenaire d'affaires, puisque les contrôleurs de gestion attachent différentes acceptions à cette expression. Nous montrons que, pour certains contrôleurs de gestion, ce rôle ne peut jamais être atteint dans de grandes organisations. Par eux, un contrôleur de gestion ne peut être un partenaire ou un conseiller que dans de petites et moyennes organisations. Pour d'autres contrôleurs de gestion, c'est l'exercice à des postes proches du terrain qui permet de devenir un conseiller : plus ils s'éloignent du terrain, moins ils le sont. Au contraire, pour d'autres, le contrôleur de gestion est toujours le conseiller d'un membre de l'organisation. Dans le même temps, nous mettons en évidence l'existence d'un flou sémantique concernant la signification des postes de contrôle de gestion dits opérationnels. Nous montrons également que le contrôleur de gestion ne naît pas contrôleur de gestion conseiller, il le devient suite à certaines expériences professionnelles et à différentes stratégies mises en place pour faire adhérer les opérationnels à leurs interventions. Le passage par un poste de contrôleur opérationnel est ainsi vécu comme un véritable rite d'institution. Enfin, nous mettons en évidence l'existence de sous-identités professionnelles chez les contrôleurs de gestion liées à des orientations de carrière différentes.

D'un point de vue managérial, nos résultats offrent un moyen de faciliter l'intégration des contrôleurs de gestion auprès des opérationnels. Il est conseillé de faire occuper des postes de contrôle de gestion opérationnel dès le début de leur carrière. Cela permet, en effet, de limiter l'attribution par les opérationnels de certains stéréotypes négatifs : les contrôleurs de gestion ayant occupé des fonctions en central au début de leur carrière disent souffrir davantage du stéréotype d'espion au service de la direction générale. De plus, l'arrivée de jeunes contrôleurs de gestion facilite l'acceptation par les opérationnels de la curiosité des premiers, qui est considérée comme liée à la découverte des processus et non à la remise en question des opérations.

Nous contribuons enfin à la littérature sur la financiarisation. Nous montrons, en effet, que celle-ci n'est pas l'unique conséquence d'un travail quotidien mis en place par les contrôleurs de gestion pour susciter l'adhésion des opérationnels à leurs interventions. Elle est aussi la résultante des choix d'orientation de carrière d'anciens contrôleurs de gestion vers des postes opérationnels et plus précisément vers des postes de direction générale aux niveaux organisationnels intermédiaires.

Nous présentons aux lecteurs le *design* de notre recherche dans la figure 1 suivante.

FIGURE 1 – *Design* de la recherche

CHAPITRE 1

La représentation des contrôleurs de gestion : d'une vision statique à une vision plus dynamique du métier

Sommaire

1. Une concurrence entre professions : un regard porté sur les financiers	14
1.1. Des luttes pour gagner des juridictions	15
1.2. Le gain de la juridiction du contrôle de gestion	20
1.3. De l'influence de la financiarisation	23
2. Les rôles et activités des contrôleurs de gestion	32
2.1. Des agents de changement et des pédagogues	32
2.2. Des rôles traditionnels des contrôleurs de gestion	33
2.3. Une tendance générale de l'évolution des rôles	42
3. Les compétences attendues des contrôleurs de gestion .	54
3.1. Qu'est-ce que les compétences ?	54
3.2. Les compétences des contrôleurs de gestion	56
4. Les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion	67
4.1. Quelle carrière pour les contrôleurs de gestion ?	68
4.2. Des facteurs explicatifs	69
5. Stéréotypes des contrôleurs de gestion et création d'une identité professionnelle positive	71
5.1. Les stéréotypes comme substantifs neutres	72
5.2. Les stéréotypes comme facteurs influençant le choix et la façon d'exercer un métier	73
5.3. Des stéréotypes des métiers de la comptabilité et du contrôle de gestion	74
6. Conclusion du chapitre	87

Qui sont les contrôleurs de gestion ? Qu'espèrent-ils ? Qu'en attendent les organisations ? L'objectif de ce chapitre est de répondre à ces questions. Nous présentons alors les contrôleurs de gestion à partir de la littérature. Dans une première partie, nous présentons tout d'abord l'étendue de la juridiction des contrôleurs de gestion ainsi que les gains d'influence et de pouvoir qu'ils ont pu connaître depuis la montée en puissance de l'idéologie de la valeur actionnariale (section 1.). Puis, nous portons notre attention sur les rôles et activités exercés par les contrôleurs de gestion (section 2.). Nous verrons alors que malgré la tendance à la financiarisation des organisations, les contrôleurs de gestion peuvent parfois peiner à justifier la légitimité de leurs interventions auprès des opérationnels. Pour être acceptés par les opérationnels et pour être reconnus comme étant compétents par les différents membres de l'organisation, les contrôleurs de gestion doivent alors posséder un certain nombre de compétences (section 3.). Dans un pays où le métier de contrôleur de gestion n'est pas réglementé il est alors intéressant de se demander si les organisations préfèrent recruter de jeunes contrôleurs de gestion techniciens, c'est-à-dire possédant des compétences en techniques financières et comptables ; ou si elles s'orientent vers des individus possédant prioritairement des compétences sur les différents processus productifs. Nous nous intéresserons alors aux quelques travaux qui ont porté leur attention sur les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion (section 4.). Enfin, nous concluons ce chapitre en nous intéressant aux stéréotypes dont les contrôleurs de gestion sont porteurs et comment la revendication de certains a pu être influencée par la financiarisation des organisations (section 5.).

1. Une concurrence entre professions : un regard porté sur les financiers

Une part cachée et souvent inconsciente des rapports d'entreprise, consiste à gagner du pouvoir et de l'influence sur le dos de ses partenaires de travail.

(Sainsaulieu, 1997, p. 128)

Les organisations sont des lieux de luttes entre professions et groupes professionnels pour acquérir pouvoir et influence (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987 ; Ezzamel et Burns, 2005 ; Farjaudon et Morales, 2011). Dans une première partie, nous nous intéresserons à la construction, par les acteurs, de zones de responsabilité, appelées

juridictions (1.1.). Puis, nous porterons notre attention sur l'appropriation, par les financiers, de la juridiction du contrôle de gestion (1.2.). Enfin, nous verrons dans quelle mesure la financiarisation influence cette juridiction (1.3.).

1.1. Des luttes pour gagner des juridictions

Pour Abbott (1988), les professions sont régulièrement en lutte afin de protéger ou acquérir des juridictions, c'est-à-dire des zones de pouvoir. Les individus appartenant à celles-ci possèdent un savoir particulier et ils sont considérés comme des experts sur ce même domaine. Il paraît alors évident de faire appel à eux lorsque l'on se trouve face à un problème relevant de leur expertise. Dit autrement, le lien qu'une profession arrive à construire entre son activité et un problème à résoudre est qualifié de juridiction. Cette « domination » passe par la définition d'un ensemble de compétences qui évolue dans le temps, au gré des demandes sociales et des innovations. La création d'une juridiction n'est donc pas un processus unilatéral : le savoir expert doit être reconnu par autrui. En ce sens, elle est un processus socio-politique, impliquant pouvoir et intérêt. Tout l'enjeu est alors de chercher à comprendre comment un groupe professionnel arrive à étendre et à maintenir les fondements du pouvoir qu'il détient, à comprendre les interactions qui les lient aux autres groupes.

Lorsque les professions entrent en concurrence sur des domaines spécifiques, elles produisent des discours légitimants et cristallisent leurs revendications autour d'un ensemble de compétences qui forme, *in fine*, un domaine d'expertise (Ezzamel et Burns, 2005). Par la suite, dans la mesure où le groupe professionnel réussit à minimiser l'accès par d'autres groupes à ce cœur de savoirs, le statut de sa juridiction professionnelle est préservé. En revanche, si le savoir de ce groupe est non codifié ou si les résultats à atteindre sont facilement mesurables, alors sa juridiction tend à être contestée par d'autres groupes qui proposent des solutions alternatives (Abbott, 1988). Ces professionnels peuvent dès lors ne plus être considérés comme des experts. Sans reconnaissance par autrui d'une qualité d'expert, des attaques sur la juridiction sont régulièrement portées. Il s'agit donc, pour les professions, d'imposer un système de significations légitimes qui sera difficilement questionnable par d'autres groupes ; ceci peut par exemple se faire par l'instauration d'une réglementation (Ezzamel et Burns, 2005). Entrer en lutte signifie donc revendiquer le domaine d'expertise sur lequel une autre profession s'est déjà positionnée. Si les revendications aboutissent, cela signifie que le groupe « conquérant » a réussi à modifier les définitions en vigueur dans la juridiction et à rendre légitime ses interventions (Gendron *et al.*,

2007).

L'approche de Abbott est certes très riche, mais Morales (2009) nous rappelle que le travail de ce sociologue ne s'intéresse qu'à la façon dont les professions établies et prestigieuses se sont mises en place. Abbott limite donc son approche à une vision fonctionnaliste¹, dite aussi stricte, de la notion de profession. Nous souhaitons revenir ici brièvement sur les débats soulevés autour de la définition du terme de profession et ainsi positionner notre travail.

À l'origine, deux questions ont été soulevées lorsque les chercheurs ont commencé à étudier les activités professionnelles et la formation de groupes professionnels : existe-t-il des activités et métiers qui méritent d'être plus étudiés que d'autres ? Si oui, qu'est-ce qui distingue les activités entre elles, et quelles sont les caractéristiques de celles qui sont le plus valorisées et qui se feront appelées « profession » ? C'est au sein de la communauté sociologue anglo-saxonne que commence le débat initial entre une acception stricte de la profession (1.1.1.) et une acception large dite aussi interactionniste (1.1.2.)².

1.1.1. De la profession au sens strict...

Le courant fonctionnaliste a longtemps prédominé les recherches en sociologie des professions. Il distingue les substantifs anglais de *profession* et d'*occupation* en partant du présupposé suivant : toute *occupation*, que nous pouvons traduire par activité de travail ou métier, ne peut être considérée comme une profession. Les études se penchent alors sur les caractéristiques qui distinguent les professions des activités de travail. Dubar et Tripier (2010), qui citent Cogan (1953), nous rappellent que pour ce courant, il existe six éléments pour qu'une activité de travail soit assimilée à une profession :

(1) Les professions traitent d'opérations intellectuelles associées à de grandes responsabilités individuelles, (2) leurs matériaux de base sont tirés de la science et d'un savoir théorique (3) qui comportent des applications pratiques et utiles (4) et sont transmissibles par un enseignement formalisé. (5) Les professions tendent à l'auto-organisation dans des associations (6) et leurs membres ont une motivation altruiste. (Dubar et Tripier, 2010, p. 3)

Toute profession est alors une activité de travail, mais toute activité de travail ne peut être considérée comme une profession. Les seules « vraies » professions sont ainsi pendant longtemps la médecine et le droit, auxquelles seront rajoutées en-

1. Le nom de ce courant revient au travail de Chapoulie (1973).

2. Une revue de la littérature plus exhaustive sera trouvée dans l'ouvrage de Dubar (2010). Nous nous inspirons ici de cette revue de la littérature.

suite l'expertise-comptable à partir des années 1950 puis le contrôle de gestion, tout du moins dans les pays anglo-saxons. Cette notion est donc fondée sur l'existence d'un idéal-type combinant deux caractéristiques principales : la compétence technique scientifiquement fondée et l'acceptation d'un code éthique commun (Chapoulie, 1973). Il en résulte la distinction entre les professionnels et les non-professionnels. Par extension, parler d'identité professionnelle dans ce courant ne pourrait se concevoir que pour les individus exerçant ces professions réglementées. Cependant, un courant de sociologues s'oppose à cette approche.

1.1.2. ...à la profession au sens large

Les sociologues de l'École de Chicago reprochent au courant fonctionnaliste de reproduire la rhétorique professionnelle de ceux qui tendent à présenter leur travail comme une profession et d'ignorer les autres activités professionnelles. Ils mettent d'ailleurs en doute l'existence de critères universels qui permettraient de distinguer les *professions* des *occupations* (Strauss, 1992 ; Hughes, 1996 ; Becker, 2006, 2012). En effet, comme le rappellent Dubar et Tripier (2010) concernant le positionnement de cette école, « *la recherche de l'autonomie et l'auto-organisation constituent bien des points communs à l'univers professionnel mais cet univers n'est pas réservé à quelques-uns* » (Dubar et Tripier, 2010, p. 90). Ainsi, tous les groupes exerçant une activité de travail cherchent à obtenir un statut protecteur et à se faire reconnaître par ses partenaires ; ceci n'est pas réservé aux seuls médecins ou avocats.

Toute activité de travail est donc d'égale dignité et il existe des problématiques et des points communs à celles-ci qu'il faut découvrir. Le terme de profession « *n'est pas la propriété unique du chercheur en sciences sociales. Les membres de certains métiers l'utilisent pour se décrire* » (Becker, 2006, p. 134). La polysémie qui entoure ce mot relève de manipulations symboliques de la part des acteurs (Dubar et Tripier, 2010) qui leur permet d'élever le statut de leur travail (Becker, 2006). Il n'existe ainsi pas de « vraies » professions ou de « fausses » professions *a priori*, il suffit de prendre en considération l'usage commun qui en est fait. En France, Dubar et Tripier (2010) nous offrent un panorama des différentes significations sous-entendues dans l'usage du terme de profession. Ils en déduisent quatre sens présentés dans la figure 1.1.

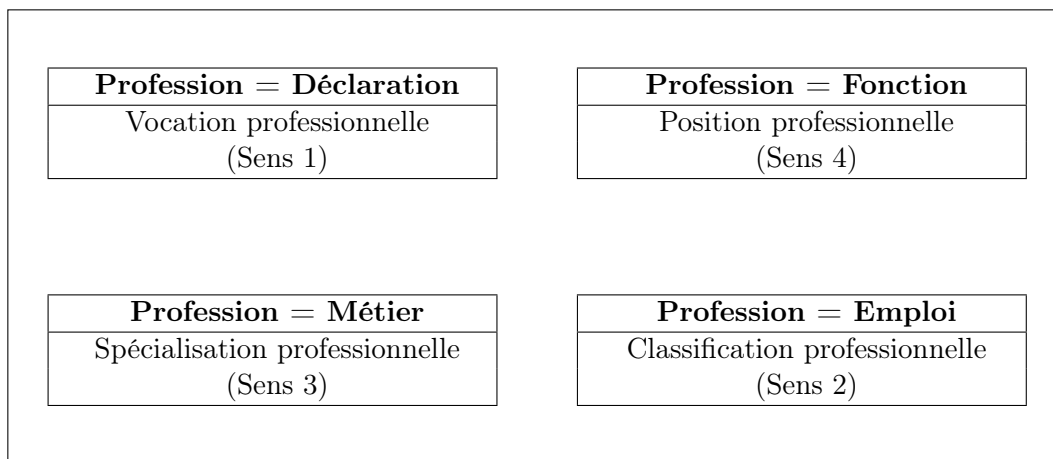


FIGURE 1.1 – La « profession » : quatre sens = quatre points de vue. (Dubar et Tripier, 2010, p. 6)

Ainsi, plus précisément :

Dans le premier sens, défini comme « action de déclarer hautement ses opinions ou croyances », le terme issu du latin professio est attesté dès 1155, dans l'expression « profession de foi », au sens religieux (c'est l'acte de prononcer ses vœux, chez les Bénédictins, par exemple). Par extension, il désigna aussi, bien plus tard, une attitude politique déclarée (« Anatole France était, par profession, anticlérical »). Il s'agit toujours de « déclarer publiquement sa foi religieuse ou ses opinions politico-idéologiques ». La profession est de l'ordre du langagier, du déclaratif (littéralement professer, c'est porter en avant par la parole). Ce sens a quelque chose à voir avec celui du terme anglais calling (vocation) ou du terme allemand Beruf (métier et vocation). La profession (sens 1) est quelque chose qui s'énonce publiquement et qui, comme la vocation, est lié à des croyances politico-religieuses.

Dans le second sens, défini comme « occupation par laquelle on gagne sa vie », la profession de quelqu'un est son activité rémunérée, quelle qu'elle soit. Qu'il s'agisse d'activité indépendante, salariée, servile ou libérale, la profession est, en ce sens, « ce qui apporte la subsistance grâce à un revenu économique. » Un ouvrier spécialisé (OS), une employée de bureau, un médecin ou une femme de ménage à temps partiel ont, dans ce sens, une profession tant qu'ils ont un emploi, un revenu issu de leur travail, c'est-à-dire tant qu'ils « gagnent leur vie ». La profession (sens 2) est le travail que l'on fait dès lors qu'il permet d'en vivre grâce à un revenu. La « mère de famille » est dite « sans profession » parce que son travail est gratuit. Le chômeur est « sans profession » parce que chercher du travail n'est pas un emploi (mais il peut se définir par la profession de son dernier emploi...).

Dans le troisième sens, défini comme « ensemble des personnes exerçant un même métier », le sens du terme profession est proche de celui de corporation ou de groupe professionnel désignant l'ensemble de ceux qui ont le même « nom de métier » ou le même statut professionnel. Les mineurs, les chauffeurs routiers, les enseignants, les cadres, les chirurgiens, les artisans etc., constituent, en ce sens, des professions (sens 3) parce qu'ils constituent des groupes ou des catégories de gens faisant le même métier qui a un nom, une identité au sens

nominal. [...]

Un autre — plus récent — correspondant à la notion de fonction ou de « position professionnelle » (dans un organigramme). [...] Fonction qu'[un individu] remplit dans son entreprise, son administration ou son collectif de travail (par exemple, « chef de projet » ou « responsable filière »). (Dubar et Tripier, 2010, p. 4-6)

Le terme de profession sous-entend donc de nombreuses possibilités dans son usage tant en France qu'à l'étranger, et le chercheur doit tenir compte de ces sens communs (Becker, 2006). Suite aux travaux de l'École de Chicago, de nombreuses études émergent pour comprendre le fonctionnement de différents groupes professionnels ou professions. Par exemple, Sutherland (1988) étudie les voleurs, Becker (2012) les musiciens de jazz. En France, Langeard (2009) s'intéresse aux intermittents du spectacle, Sainsaulieu (1988) aux ouvriers, *etc.*

Qu'en est-il lorsque l'intérêt se porte sur les contrôleurs de gestion ? Devons-nous parler de profession, de métier ou d'activité professionnelle³ ? Dans certains pays, le « métier » de contrôleur de gestion est une profession au sens strict : « *dans les pays anglo-saxons tels que le Royaume-Uni, le Canada, les États-Unis, les contrôleurs de gestion forment une profession, au sens organisés, dont le diplôme est délivré par une association de membres. (Lambert et al., 2010, p. 161)* ». Au contraire, en France, être contrôleur de gestion ne relève pas de la définition de la profession au sens strict. Toutefois, **nous choisissons de positionner notre travail dans la lignée des travaux de l'École de Chicago pour laquelle l'usage du terme de profession ne peut se référer au seul sens strict.** Ainsi, nous pourrions utiliser les termes de profession ou de métier, tout comme nous parlerons d'identité professionnelle ou d'identité au travail. Par là-même, nous prenons en considération les apports du travail de Abbott (1988) sur l'existence de luttes entre les professions qui structurent les limites de l'intervention des experts. Il est en effet possible de concevoir qu'un domaine d'expertise puisse être créé sans que celui-ci forme une profession au sens strict, comme c'est le cas pour les contrôleurs de gestion en France.

En adoptant la perspective écologique de Abbott, nous allons nous intéresser à présent aux frontières mobiles que les professionnels de la finance, et plus particulièrement les contrôleurs de gestion, se partagent avec d'autres groupes professionnels.

3. De la même façon, parlerons-nous dans la suite de notre travail d'identité professionnelle ou d'identité au travail ?

1.2. Le gain de la juridiction du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion n'échappe pas aux luttes entre groupes professionnels pour s'adjuger sa juridiction. Celle-ci a d'ailleurs connu d'importants changements depuis le début du XX^{ième} siècle (Caglio, 2003 ; Kurunmäki, 2004 ; Ezzamel et Burns, 2005 ; Bouquin, 2010). Avant le XX^{ième} siècle, l'intérêt pour la comptabilité de gestion était au mieux sporadique et les calculs de coûts tellement simples qu'ils étaient produits par des employés non qualifiés (Ezzamel et Burns, 2005). Puis un intérêt grandissant s'est porté sur les problématiques de coûts industriels (Ezzamel et Burns, 2005 ; Bouquin, 2010), ce qui amène les comptables d'une part et les ingénieurs d'autre part, à développer des recherches et analyses s'y rapportant (Abbott, 1988) :

La bataille entre les ingénieurs et les comptables portait sur les moyens de déterminer des standards de résultats et de salaires raisonnables. Les ingénieurs arguaient que la connaissance relative aux processus réels de production était plus pertinente que la connaissance relative à l'allocation des coûts à cet égard [...] Selon les comptables, il s'agissait de connaître l'information relative au coût qu'il était possible d'obtenir. [...]

Tant que la comptabilité de gestion s'en tint à comptabiliser le réalisé, ce n'était rien de plus que du traitement de données. L'invention des coûts standard et l'utilisation de ces coûts pour la prise de décision établirent de façon durable le large pré carré des comptables de gestion [...]. La comptabilité avait gagné la bataille des labels puisque ce domaine s'est appelé comptabilité analytique puis de gestion (factory and cost accounting). [...] Les comptables sont parvenus à monopoliser l'enseignement de la comptabilité de gestion générale, les trois-quarts des cours universitaires dans ce domaine étant dispensé par des départements de commerce ou de comptabilité. À long terme, ils furent à même de contrôler le domaine de compétences, puisqu'ils se reproduisaient entre eux. (Cette victoire illustre l'importance nouvelle de l'université en tant que lieu de compétition interprofessionnelle). Les apôtres de l'organisation scientifique du travail n'étaient qu'un groupe dissident de l'élite des ingénieurs alliés à un groupe interprofessionnel vague cherchant à professionnaliser la gestion et l'administration industrielle. Bien que ce groupe perçoive l'ingénieur comme une figure centrale de la gestion, ils ne se voyaient pas remodeler entièrement la formation des ingénieurs pour la centrer sur le management. Par conséquent, tant que les ingénieurs ont apporté des idées créatives en gestion, ils sont restés une force centrale, gardant leur position d'experts en efficience, en utilisant les données collectées en fait par les comptables de gestion. Ainsi, parmi les membres de l'ASME en 1930, 19 % étaient en charge d'activités techniques, et 17 % en charge du management. Mais derrière cet apparent leadership, les comptables ont peu à peu gagné du terrain. Ils ont labellisé, formé et pris le contrôle de la comptabilité de gestion. De façon ironique, puisque la comptabilité de gestion était située au sein des entreprises, elle a rapidement perdu ses liens avec l'expertise comptable et est devenue largement indépendante. [...] Alors que la guerre entre ingénieurs et comptables faisait rage, la demande en comptabilité de gestion connut un sursaut sans précédent pendant

la première guerre mondiale. Cette demande a particulièrement augmenté au Royaume-Uni [...]. Une position privilégiée sur le marché, le snobisme professionnel, et des pratiques conservatrices dans les affaires avaient jusqu'alors préservé l'industrie britannique des questions de comptabilité de gestion. Mais la guerre nécessitait des ajustements complexes en termes de prix afin d'éviter des prises de bénéfices illégitimes, et des manipulations du marché. Les Britanniques firent venir S.H. Lever pour les aider dans cet effort. Au lendemain de la guerre, les comptables de gestion constituèrent immédiatement un institut afin de porter la bonne parole à l'ensemble de l'industrie britannique. La première guerre mondiale offrit ainsi une nouvelle légitimité à la comptabilité de gestion, en rattachant à ce qui était de la simple efficacité industrielle, la noble valeur du patriotisme. (Abbott, 1988, p. 230-232)⁴

Il est alors décidé, dans les pays anglo-saxons, de faire de la comptabilité analytique une profession au sens strict :

La création de l'Institute of Cost and Works Accountants (ICWA) en 1919 est le signe du changement de statut accordé à la comptabilité de gestion : d'une semi-profession elle devient une profession à part entière (Loft, 1990). Dans les années 1950, la comptabilité de gestion fait place au contrôle de gestion. Par la suite, l'expansion substantielle du contrôle de gestion dans les domaines de la stratégie et des services financiers traduit une augmentation de sa juridiction et de ses revendications. Cela mène à la création du Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) en 1986, institut qui remplace l'ICWA. (Ezzamel et Burns, 2005, p. 758)

Le passage de la comptabilité de gestion au contrôle de gestion, puis l'intervention dans les décisions stratégiques mettent en évidence une augmentation de la juridiction des financiers dans les organisations. Ce n'est ainsi que récemment que les représentants du langage financier ont gagné la maîtrise du calcul des coûts auparavant aux mains des ingénieurs (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987 ; Bouquin, 2010).

La juridiction de la profession est toujours sujette aux attaques des non comptables qui tentent de s'arroger certains domaines de compétences (Bessire, 1995 ; Ezzamel et Willmott, 1998 ; Oriot, 2004 ; Ezzamel et Burns, 2005 ; Lambert, 2005). Il nous semble que trois points peuvent expliquer cela. D'une part, le développement du contrôle de gestion comme zone d'expertise professionnelle repose sur l'adaptation de techniques et de pratiques empruntées à d'autres disciplines (Armstrong, 1985). Cela peut expliquer en partie la légitimité de l'intervention de personnes externes à la finance sur ces mêmes outils. D'autre part, bien que l'exercice du métier de contrôleur de gestion nécessite l'obtention d'un diplôme (dans les pays anglo-saxons), les méthodes de calculs de coûts et les informations produites par les contrôleurs

4. La traduction de ces passages du livre de Abbott est issue de la thèse de Caroline Lambert (2005).

de gestion ne sont pas soumises à des obligations légales (Ezzamel et Willmott, 1998 ; Ezzamel et Burns, 2005), contrairement à ce qu'il se passe en audit et en comptabilité. Les calculs et pratiques sont alors plus facilement et régulièrement remises en question par des personnes externes au contrôle de gestion. Enfin, « *la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion* » (Bouquin et Pesqueux, 1999, p. 94). Par nature, le contrôle de gestion est l'affaire de tous dans l'organisation. Ainsi, le contrôle organisationnel et par la même les pratiques du contrôle de gestion peuvent être influencés par différents acteurs dans l'organisation (Bourguignon, 1998), acteurs ayant des cultures professionnelles différentes (Oriot, 2004).

Au-delà d'une volonté de s'arroger une partie de la juridiction du contrôle de gestion, des luttes existent aussi pour limiter l'expansion celle-ci⁵ et son empiètement sur d'autres juridictions (Armstrong, 1985 ; Dent, 1991 ; Briers et Chua, 2001 ; Morales et Pezet, 2010). Toutefois, alors qu'il est souvent évoqué la notion de conflits ouverts pour qualifier ces luttes, Farjaudon et Morales (2011) ou Kurunmäki (2004) montrent que cela n'est pas toujours le cas. Pour Farjaudon et Morales (2011), les membres de la fonction marketing ne perçoivent pas l'intrusion des contrôleurs de gestion sur la définition financière du concept de marque comme une menace de leur juridiction, puisque cela provient d'une obligation légale. Les luttes, si elles existent, peuvent aussi déboucher sur une agrégation de logiques concurrentes plutôt que sur le remplacement ou l'intégration de l'une par l'autre (Morales et Pezet, 2010). Sans modifier la culture précédente de l'organisation les contrôleurs de gestion peuvent y agréger une culture financière : les contrôleurs de gestion peuvent ainsi offrir un cadre de la performance financière aux ingénieurs pour qu'ils puissent prendre des décisions, à condition que les ingénieurs soient convaincus de la validité de l'objectif financier (Morales et Pezet, 2010).

En résumé

Les groupes professionnels sont régulièrement en lutte pour acquérir des juridictions, c'est-à-dire des zones de pouvoir dont les membres sont considérés comme des experts. Les financiers ont vu grandir leur juridiction depuis maintenant un siècle. En effet, ce n'est que récemment que les représentants du langage financier ont gagné la maîtrise du calcul des coûts et donc du contrôle de gestion auparavant aux mains des

5. Nous revenons plus en détail sur ce point dans la section 2.3.4. du présent chapitre.

ingénieurs (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987 ; Bouquin, 2010). S'arrogeant ainsi la main mise sur la comptabilité de gestion, leur influence dans les organisations s'est vue renforcée par l'importance grandissante du contrôle de gestion et par leurs interventions dans les domaines de la stratégie. Toutefois, l'expansion de leur juridiction ne s'arrête pas là et nous devons, pour mieux la comprendre, introduire un nouveau phénomène : la financiarisation des sociétés et des organisations.

1.3. De l'influence de la financiarisation

Il est difficile d'échapper à l'impression que nous vivons dans un monde dominé par la finance (Krippner, 2005, p. 173).

Une tendance générale et continue de la financiarisation de la société et plus précisément des organisations est mise en évidence depuis quelques années maintenant (Zorn, 2004 ; Epstein, 2005 ; Krippner, 2005 ; Faulconbridge et Muzio, 2009). Bien que la définition du concept reste sujette à controverse (Alvehus et Spicer, 2012), nous conviendrons dans ce travail qu'une économie se financiarise lorsque sa propension à accumuler des profits provient majoritairement de sources financières et non des activités « traditionnelles » d'échange et de production (Dore, 2002 ; Krippner, 2005 ; Thompson, 2013). La financiarisation de l'économie se traduit alors par une influence accrue des marchés financiers, des acteurs financiers et des objectifs financiers sur les comportements des ménages et des organisations (Boyer, 2000 ; Froud *et al.*, 2002 ; Epstein, 2005 ; Krippner, 2005 ; Lapavitsas, 2011 ; Cushen, 2013). Dans les économies financiarisées, la désintermédiation bancaire (Lapavitsas, 2011) ou la multiplication du nombre d'instruments financiers offerts (Boyer, 2000) sont par exemple mises en évidence. Même les thématiques environnementales n'échappent pas à cette tendance, puisque la conservation de l'environnement peut désormais se penser en termes d'indicateurs financiers (Sullivan, 2013).

Au sein des organisations, la financiarisation a modifié les modes de contrôle (1.3.1.) et l'« origine » des membres des équipes dirigeantes (1.3.2.). Malgré ces changements, des difficultés pour la diffuser à tous les niveaux de l'organisation persistent (1.3.3.).

1.3.1. La financiarisation et la quantification de la performance : le choix d'un contrôle par les métriques comptables

La financiarisation reflète la montée d'une nouvelle idéologie qui prend racine dans les années 60 : celle de la création de valeur actionnariale (Fligstein, 1987, 2001 ;

Froud *et al.*, 2000 ; Zorn, 2004). Ceci se traduit par une accentuation du poids représentatif des actionnaires face aux autres parties prenantes (O'Neill, 2001 ; Cushen et Thompson, 2012 ; Thompson, 2013) comme le montre par exemple l'institution de la juste valeur et des normes IFRS (Zorn, 2004 ; Demaria et Marty, 2007 ; Muller, *ress*). Dès lors, les objectifs de croissance et de profit à court terme priment afin de satisfaire les exigences en termes de redistribution de dividendes et de hausse du cours des actions (Lazonick et O'Sullivan, 2000 ; Zorn, 2004 ; Faulconbridge et Muzio, 2009). Les membres de la direction doivent désormais rendre des comptes (au sens de l'*accountability*) aux actionnaires et un transfert de pouvoir des managers locaux vers le comité de direction générale est observé⁶ (O'Neill, 2001 ; Cushen et Thompson, 2012 ; Thompson, 2013).

Pour satisfaire les actionnaires, dans les années soixante-dix, les organisations ont mis en place des stratégies de diversification et d'acquisition. Afin de comparer et d'évaluer la performance de produits et activités si différents, un critère d'évaluation commun a été choisi : les mesures quantitatives et financières (Fligstein, 1987, 1990). Les organisations sont ainsi perçues comme des ensembles d'actifs, gérés en fonction de leur degré de profitabilité, ce qui a pour conséquence une inversion des rapports de force entre les organisations et les marchés financiers (Fligstein, 1987, 1990 ; Gleadle et Cornelius, 2008). Jadis, les organisations sélectionnaient leurs investissements puis cherchaient un mode de financement optimal ; désormais, elles commencent par prendre en considération la rentabilité exigée par les actionnaires et choisissent ensuite les investissements optimaux pour la satisfaire. Les organisations cotées cherchent donc des capitaux auprès d'investisseurs qui les jugent sur leur retour financier possible (Zorn *et al.*, 2005) et souhaitent optimiser le plus souvent leurs performances à court-terme. Ceci passe par des politiques de diminution des coûts et de restructuration continue (Froud *et al.*, 2000 ; Thompson, 2003) et le haut management américain est désormais plus préoccupé par les pressions issues du marché financier, que par celles provenant de ses propres concurrents (Froud *et al.*, 2002). En France, une tendance à la financiarisation de l'économie est également remarquée (Plihon, 2003 ; Palpacuer *et al.*, 2006) :

En France, la libéralisation des marchés financiers durant les années 1980 a stimulé une forte croissance du marché des capitaux, dont le poids en proportion du PNB est passé de 5,6 % à 111,5 % entre 1982 et 1999, tandis que celui du volume annuel des transactions augmentait de 1,8 % à 54,6 % (O'Sullivan, 2002). La pénétration des investisseurs étrangers y est toutefois beaucoup plus

6. Il est en effet considéré que le comité de direction est plus à même de justifier de façon directe ses actions auprès des actionnaires.

forte qu'en Allemagne ou au Royaume-Uni, avec un taux de détention de 35 % du capital des entreprises cotées en 1997 (Morin, 2000), puis de 43 % en 2002 (Plihon, 2004). Les plans de stock-options sont également plus importants dans les grandes firmes de l'hexagone, où ils représentaient 12,7 milliards d'euros en 1999, que chez leurs homologues germaniques et britanniques (Goyer, 2001 ; Schmidt, 2003). Cette « financiarisation » croissante de l'économie française s'inscrit dans un contexte où persistent les fameux « noyaux durs » constitués d'actionnaires dominants non institutionnels dans le capital des grandes firmes. (Palpacuer et al., 2006, p. 170)

Cette actuelle quête de profitabilité et d'existence d'un contrôle financier, engendre une plus forte quantification de la performance (Mikes, 2011). Les métriques comptables sont de plus en plus placées au cœur des processus organisationnels, notamment de responsabilisation des managers, de justification hiérarchique et d'interprétation des événements opérationnels, modifiant ainsi les pratiques de management (Ahrens, 1996 ; Ahrens et Chapman, 2002 ; Ezzamel *et al.*, 2008 ; Gleadle et Cornelius, 2008 ; Morales et Pezet, 2010 ; Alvehus et Spicer, 2012 ; Morales et Pezet, 2012, *etc.*). L'utilisation d'indicateurs financiers n'est pas neutre dans la mesure où ils modifient la posture de l'actionnaire vis-à-vis de l'organisation : par exemple l'*Economic Value Added* intègre *ex ante* le niveau de rémunération attendu par les investisseurs. L'influence croissante des actionnaires se traduit par une hausse des normes de rentabilité financières exigées (Firmin, 2008). La crise financière de 2008 a également renforcé la légitimité du contrôle financier, et plus particulièrement la légitimité du contrôle par les résultats, renforçant de fait l'influence des financiers (Nguyen et de Laigue, 2010). Les mandats des directeurs généraux et des directeurs financiers sont désormais réorientés vers la création de valeur actionnariale, et provoquent dans le même temps un changement de la composition du cercle des dirigeants. En effet, le management et le mode de contrôle des organisations dépendent de la formation reçue et donc des compétences possédées par les personnes qui occupent certains postes clés. La financiarisation et le changement des modes de contrôle des organisations ont ainsi amené, et ont été portés par une modification des profils des dirigeants et du haut management comme nous allons le voir dans la section suivante.

1.3.2. Financiarisation et changement des modes de gouvernance

Choisir un président dans une organisation est une décision politique importante. Ce choix reflète qui contrôle l'organisation et les bases de son contrôle. (Fligstein, 1987, p. 44)

Plusieurs études ont mis en évidence l'arrivée, en des postes du haut management des grandes entreprises privées anglo-saxonnes, de personnes ayant connu une expérience financière (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987, 1990 ; Zorn, 2004). Alors qu'avant les années cinquante, les commerciaux, les marketeurs ou les ingénieurs occupaient les postes de direction des multinationales, les années soixante, marquée par la montée de l'idéologie de la valeur actionnariale, marquent une modification de l'accès à ces positions dominantes (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987, 2001) : ce sont les individus possédant un socle de connaissances financières qui gagnent du pouvoir dans les organisations.

En effet, dans un premier temps, les financiers sont les plus à même de comprendre les conséquences liées aux changements de la législation comptable intervenus dans les années 1970⁷, changements qui influencent les performances des organisations (Zorn, 2004). Dans un second temps, ce sont les directeurs financiers qui sont jugés les plus à même de décider quels investissements choisir pour satisfaire aux exigences des actionnaires (Fligstein, 2001). Les dirigeants sont ainsi de plus en plus issus des sections « finance » (Fligstein, 1987, 2001 ; Zorn, 2004) et le rôle des directeurs financiers n'est plus remis en question depuis lors (Zorn, 2004) : garants des intérêts des actionnaires ils participent à la diffusion du nouveau mode de contrôle financier (Fligstein, 2001).

En France, la situation peu paraître un peu plus mitigée. En effet, « *même si quelques évolutions ont pu être soulignées, les résultats d'ensemble traduisent une étonnante permanence du mode de production des dirigeants des grandes entreprises françaises* » (Dudouet et Joly, 2010, p. 46). Les ingénieurs et les hauts administra-

7. Les années 1970 sont une période de forte inflation. Dans ces conditions, l'information comptable offerte ne permettait plus de traduire la performance individuelle des segments d'activité et les prix des actions étaient sous-évalués (Zorn, 2004). Pour y pallier, les agences de régulation et les organisations professionnelles ont modifié en profondeur la méthode comptable et le contenu obligatoire des rapports annuels. Pour une revue de ces changements lire Connor (1986). Or, la plupart des membres des organisations ne savaient pas comment ces nouvelles demandes allaient influencer les données comptables et, par répercussion, la performance financière de leurs activités. Les organisations se rendent alors compte qu'elles ont besoin, pour ce faire, de directeurs financiers (Zorn, 2004).

teurs font aujourd'hui encore partie de l'élite dirigeante (Lambert, 2005 ; Dudouet et Joly, 2010) traduisant une spécificité culturelle toute française :

Ces dirigeants, avec l'aide de l'Etat, ont été portés à l'état-major d'une grande entreprise au terme d'un parcours parfaitement organisé au cours duquel le capital culturel et relationnel est ajouté au capital économique et une légitimité « méritocratique » à la légitimité héréditaire. (Lambert (2005) s'appuyant sur les travaux de Fayolle (1999))

Entre 1912 et 1973, le patronat français au sein des groupes des dirigeants est dominé par les ingénieurs, et plus particulièrement par les diplômés des grandes écoles d'ingénieurs issus principalement de l'Ecole Polytechnique :

Quant à [la formation des dirigeants] proprement dite, elle a été dans la majorité des cas d'une haute valeur scientifique et technique. On relève, dans l'échantillon, un nombre appréciable d'anciens élèves de l'Ecole Polytechnique. [...] Evidemment, un rééquilibrage s'est fait au cours de la période analysée au profit des matières non scientifiques. Le droit, les écoles commerciales et les formations assimilées, qui comptaient pour un quart dans le total des diplômes avant 1929, ont nettement progressé. [...] Bien plus, l'Ecole des sciences politiques, dont l'enseignement est à base de culture historique et qui ne paraissait donc pas devoir préparer ses élèves aux responsabilités de la vie industrielle a formé dans les années récentes un nombre substantiel de cadres dirigeants. (Levy-Leboyer, 1979, p. 151-153)

	Etudes primaires	Etudes secondaires	Droit etc.	Ingénieurs
1912	1,2 %	23,5 %	21,2 %	54,1 %
1919	3,3 %	15,2 %	20,7 %	60,9 %
1939	-	6,7 %	22,5 %	70,8 %
1959	-	6,6 %	41,8 %	51,7 %
1973	-	3,1 %	45,8 %	51,1 %

Tableau 1.1 – Formation des dirigeants entre 1912 et 1973 (Levy-Leboyer, 1979)

Aujourd'hui encore, les grandes écoles prédominent, mais il est intéressant de constater qu'HEC a rejoint le duo Polytechnique - ENA (Dudouet et Joly, 2010) :

L'importance de la filière des grandes écoles commerciales au sein des élites économiques est un phénomène beaucoup plus récent, qui s'est développé surtout à partir des années 1960, lorsque leur recrutement est devenu plus sélectif après un passage obligatoire en classes préparatoires post-baccalauréat (Joly, 2008). Il peut s'interpréter autant comme le reflet d'une importance croissante des enjeux financiers et commerciaux dans la gestion des entreprises que comme une reconfiguration des lieux de formation des élites au profit des établissements traditionnellement plus éloignés de l'État. (Dudouet et Joly, 2010, p. 40)

Nous avons pour notre part regardé rapidement les formations suivies par les directeurs généraux de 39 grands groupes français pour savoir s'ils avaient été sensibilisés

aux questions financières pendant leurs études⁸. Le détail des formations des directeurs généraux est reporté dans le tableau 1.2.

Formations	Organisations
Ecole Polytechnique	Airbus, Alcatel-Lucent, Alstom, BNP-Paribas, LVMH, Pernod-Ricard, Renault, Safran, Veolia Environnement et Vinci
Ecole Polytechnique + ENA	CapGemini, GDF Suez, Lafarge et Société Générale
Ecole Polytechnique + Finance	Vallourec (Institut Supérieur de Gestion)
Ecole Centrale Paris	Air Liquide et PSA Peugeot Citroën
Autres formations ingénieur	Danone (Ecole Polytechnique de Lausanne), Essilor (Ecole Centrale de Lille), Publicis (Informatique et organisation à l'Université du New Jersey), Schneider Electric (École supérieure d'électronique de l'Ouest + Ecole de Management de Lyon) et Technip (Ecole de géologie de Nancy)
HEC (École des Hautes Etudes Commerciales de Paris)	Auchan, Electricité de France, Kering (Anciennement Pinault-Printemps-La Redoute), L'Oréal, Legrand, Michelin et Unibail Rodamco
Autres formations finance	Accor (Maîtrise de gestion Sorbonne), Crédit Agricole (Institut de Haute Finance) et Total (École Supérieure de Commerce de Paris)
ENA + Finance	Axa (HEC), Lafarge (HEC) et Saint-Gobain (École Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales)
Autres formations	Bouygues (Autodidacte), Carrefour (Ecole hôtelière de Lausanne), SNCF (ENA + IEP Paris) et Vivendi (Ecole des Psychologues Praticiens de Paris)

Tableau 1.2 – Formation suivie par les directeurs généraux français en 2014

Effectivement, ici encore, le constat est le même : les ingénieurs occupent toujours la majorité des directions des grandes entreprises françaises (à 56,4 %) et seulement 2 d'entre eux ont complété leur formation par un master spécialisé en finance. Quasi tous issus de grandes écoles⁹, les Polytechniciens sont les plus présents puisqu'ils forment 68,1 % des ingénieurs-dirigeants. Les dirigeants diplômés en finance représentent 25,6 % des directeurs généraux. Tout comme les ingénieurs, ce sont les diplômés des écoles qui dominent. Enfin, les derniers ont suivi différents parcours de formation : parmi ceux-ci, 57,1 % sortent de l'Ecole Nationale d'Administration

8. Résultats issus d'une recherche effectuée lors de la semaine du 7 avril 2014. Nous avons décidé de nous intéresser aux groupes du CAC 40 dont le siège social se situe en France, ce qui exclut les groupes ArcelorMittal dont le siège social se situe au Luxembourg, Gemalto (Pays-Bas) et Solvay (Belgique). Nous avons rajouter à cet ensemble les groupes Auchan et PSA Peugeot-Citroën en raison de l'importance de leur chiffre d'affaires.

9. Nous laissons libres juges aux lecteurs de décider si l'Université du New Jersey peut être assimilée à une école.

(dont quatre ayant obtenu un master en école de commerce).

Ces résultats font ressortir l'existence, à la tête des groupes français, d'une élite formée dans de grandes écoles françaises qu'elles soient dans le domaine des sciences de l'ingénieur, que de la finance ou de la haute administration. En tout, 35,9 % des directeurs généraux ont toutefois été formés (en tenant compte de la spécialisation) à la finance. Les organisations françaises, semblent ainsi moins financiarisées que leurs homologues anglo-saxonnes et américaines, lorsque l'intérêt se porte sur la formation des dirigeants.

Les personnes à profil financier, parmi lesquels nous retrouvons les contrôleurs de gestion (Dore, 2002)¹⁰, ont gagné en influence ces dernières années, mais cela ne s'est pas fait sans luttes et la diffusion des pratiques financières à tous les niveaux de l'organisation n'est pas toujours bien accueillie.

1.3.3. De la diffusion de la financiarisation aux blocages

Afin de guider les actions des managers vers la constitution de gains immédiats pour les actionnaires, de nouvelles mesures de la performance sont créées au sein des organisations telles l'*Economic Value Added*, la *Market Value Added*, ou le *Total Shareholder Return* (Lazonick et O'Sullivan, 2000 ; O'Neill, 2001 ; Ezzamel *et al.*, 2008 ; Faulconbridge et Muzio, 2009). Les métriques comptables qui y sont adossées assurent dès lors la diffusion de la logique financière (Ezzamel *et al.*, 2008 ; Gleadle et Cornelius, 2008 ; Alvehus et Spicer, 2012). Elles permettent par exemple de traduire les challenges opérationnels de réduction des coûts et d'amélioration des marges en termes financiers. Elles les relient ainsi à la préoccupation stratégique de sécurisation de la profitabilité. Par la suite relayées dans les budgets qui servent à juger de la performance des employés, elles sont perçues comme des outils de contrôle performatifs permettant de diffuser la financiarisation vers les plus bas niveaux de l'organisation (Gleadle et Haslam, 2010 ; Cushen, 2013).

Cette mise en œuvre d'un management et d'un contrôle financier implique dans le même temps le déploiement d'un système de narrations construites sur les bases même du système comptable (O'Neill, 2001). Ces narrations, sur lesquelles s'appuient les managers, offrent un langage qui donne aux changements un caractère rationnel et réfléchi, tout en aidant les organisations à se maintenir et à rester légitimes (Meyer, 1983). Du point de vue des membres externes à l'organisation,

10. Dore parle de contrôleurs financiers.

les narrations stratégiques doivent s'axer sur la poursuite d'un retour sur investissement satisfaisant les actionnaires et les analystes financiers (Zorn *et al.*, 2005 ; Gleadle et Haslam, 2010 ; Cushen, 2013) ; elles sont alors interprétées comme des promesses qui seront confirmées ou infirmées à l'aide d'indicateurs. Du point de vue des membres internes, les managers construisent des narrations sur la financiarisation qui se doivent d'être optimistes afin de gommer les conséquences négatives de la financiarisation et d'atténuer les narrations concurrentielles (O'Neill, 2001 ; Cushen, 2013). La subordination et l'acceptation des narrations et métriques financières au quotidien pour juger de leurs performances, sont perçues par les managers opérationnels comme des moyens de sécuriser leur place dans les organisations (Gleadle et Cornelius, 2008 ; Cushen, 2013) ; ce faisant, ils participent à la diffusion de la financiarisation dans leur organisation bien qu'ils s'y opposent (Morales et Pezet, 2010).

Malgré son apparente neutralité, la comptabilité influence les comportements des individus (Simon *et al.*, 1954 ; Burchell *et al.*, 1980) et véhicule des modèles de représentation de la société particuliers (Bessire, 1995). Ceci fait d'elle un outil puissant pour discipliner et standardiser le travail des individus dans les organisations (Hoskin et Macve, 1986 ; Ezzamel, 1994 ; Lambert et Pezet, 2007). Elle modifie ainsi les cadres de responsabilité imposés aux membres des organisations (Roberts et Scapens, 1985 ; Roberts, 2009). Néanmoins, les narrations financières diffusées, les outils de contrôle mis en place ou la généralisation des métriques comptables pour juger des performances, ne peuvent garantir du succès des futurs investissements, de la diffusion de la financiarisation et de l'absence d'opposition aux niveaux opérationnel et intermédiaire (O'Neill, 2001 ; Morales et Pezet, 2010, 2012). En effet, les organisations demandent aux travailleurs de s'investir de plus en plus dans leur travail, mais diminuent parallèlement leurs investissements en capital humain. Thompson (2013) met en évidence le déclin de la sécurité au travail ou le blocage des carrières, Firmin (2008), le fait que la financiarisation conduit les entreprises à comprimer la part des salaires lors de la redistribution des taux de marge, *etc.* En fragilisant les conditions de travail dans les strates les plus basses de l'organisation, la financiarisation tend alors à augmenter les sentiments de colère et d'insécurité dans les organisations (Clark, 2009 ; Cushen et Thompson, 2012 ; Cushen, 2013 ; Thompson, 2013).

La financiarisation ne peut donc s'imposer par le seul désir de la direction générale et par la seule arrivée de financiers en différents postes du haut

management, d'autant plus que le langage financier (et donc le type de contrôle qui en découle) n'est pas le seul possible pour organiser l'action collective (Armstrong, 1985 ; Bouquin, 2010 ; Morales et Pezet, 2012) et que des systèmes de mesure de la performance concurrents peuvent être développés par des non comptables (Chenhall, 2007). **Il s'agit donc de construire à un niveau intermédiaire des interfaces qui relieraient les préoccupations de la direction générale aux actions quotidiennes des opérationnels : ce rôle revient aux contrôleurs de gestion** (Hopper, 1980 ; Sathe, 1983 ; Lambert, 2005).

En résumé

Les groupes professionnels sont en concurrence pour acquérir des juridictions et asseoir leurs rôles et positions dans les organisations. Le résultat (provisoire) de cette concurrence est influencé par, et modifie, le mode de contrôle dominant au sein des organisations. Dans les années 60, le développement progressif d'un contrôle de type financier donne aux individus possédant un profil financier plus de légitimité et de pouvoir au sein des organisations. Des études ont alors mis en évidence l'arrivée aux postes de direction des grandes organisations de personnes aux profils financiers, postes auparavant réservés aux commerciaux et aux ingénieurs. Depuis, **une gestion se fondant sur l'information comptable se met progressivement en place**, ce qui renforce, par là-même, le mode de contrôle : financiarisation, influence des financiers et contrôle financier se renforcent mutuellement. Les données comptables et financières deviennent clés : elles permettent de mesurer la création de valeur pour les actionnaires et de communiquer avec eux, tout en influençant les comportements individuels dans les organisations (Ezzamel *et al.*, 2008 ; Gleadle et Cornelius, 2008 ; Morales et Pezet, 2010, 2012).

Les outils comptables sont donc utilisés pour diffuser la logique de financiarisation vers les plus bas niveaux de l'organisation. Certains blocages peuvent toutefois être observés, d'autant plus que le langage financier (et donc le type de contrôle qui en découle) n'est pas le seul possible pour organiser l'action collective : **la seule mise en place à tous les niveaux de mesures de la performance financière ne suffit pas à diffuser et à faire accepter la financiarisation**. Il n'est pas possible d'occulter ce qu'il se passe au niveau du management intermédiaire et il est nécessaire de construire des interfaces entre les directions générales et les départements opérationnels qui permettront de relayer les changements décidés en haut lieu. Ce rôle d'interface est aujourd'hui attribué aux contrôleurs de gestion (Hopper, 1980 ; Sathe, 1983 ; Lambert, 2005). Il est alors intéressant de comprendre plus précisément ce que les organisations attendent d'eux.

2. Les rôles et activités des contrôleurs de gestion

Avec la financiarisation, l'influence des contrôleurs de gestion — représentants de la fonction financière — dans les processus opérationnels se trouve renforcée (Morales et Pezet, 2010). Ils sont alors appelés à devenir de véritables conseillers ou *business partner* des opérationnels afin que ceux-ci prennent en considération le point de vue financier lorsqu'ils prennent une décision. Plus précisément, nous verrons que les contrôleurs de gestion, en tant qu'agents de changements, sont en charge de la diffusion de la logique financière auprès des opérationnels (2.1.). Pour ce faire, deux rôles « principaux », leur sont attribués (2.2.).

2.1. Des agents de changement et des pédagogues

Les contrôleurs de gestion sont considérés comme des personnes pouvant aider les managers lors des prises de décision. Mais, alors qu'ils ont toutes les clefs en main pour prendre des décisions opérationnelles, les contrôleurs de gestion ne peuvent s'en servir puisqu'ils appartiennent à une fonction support n'ayant aucune autorité, *a priori*, sur les processus productifs (Bouquin, 2010). Ils sont au contraire présents pour faire faire le contrôle de gestion par les autres membres de l'organisation. Pour cela, ils offrent aux managers « *des outils d'aide à la décision, de suivi, des missions et des objectifs, des procédures* » (Bouquin, 2010, p. 24) et s'assurent que les opérationnels prennent les meilleures décisions possible en termes de gestion. Ils utilisent alors la comptabilité pour réorienter les comportements des managers et, en ce sens, ils sont considérés comme des acteurs de changement (Nanni *et al.*, 1992 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Bouquin, 2010). Chargés de donner dans le même temps le goût pour la gestion aux différents membres de l'organisation (Bouquin, 2010), ils assurent la diffusion de la logique économique et financière vers les plus bas niveau de l'organisation (Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Bouquin, 2010 ; Morales et Pezet, 2010, 2012).

Cette mission de pédagogie peut s'expliquer par la position des contrôleurs de gestion dans les organisations : à la fois centrale et décentralisée, ils sont une interface et les agents de liaison entre les savoirs opérationnels & locaux d'une part, et comptables & financiers d'autre part (Hopper, 1980). Ils maîtrisent dès lors deux langages : celui de la direction générale, exprimé en termes financiers afin qu'elle puisse rendre des comptes aux actionnaires, et celui des opérations afin de pouvoir parler aux opérationnels. Au fait des événements opérationnels puisqu'ils doivent en expliquer la

traduction comptable, les contrôleurs de gestion peuvent donner aux membres de la direction générale le point de vue local sur les événements opérationnels. Connaissant les règles financières et comptables auxquelles le management central est sensible, ils peuvent aussi aider les managers à présenter leurs arguments en termes financiers.

Les contrôleurs de gestion sont ainsi de véritables pédagogues (Hopper, 1980 ; Bollecker, 2003 ; Forsaith *et al.*, 2003) en charge de sensibiliser les autres acteurs organisationnels aux dernières tendances de la financiarisation : celles de la création de valeur actionnariale (Morales et Pezet, 2010, 2012). Ils sont dès lors les garants des intérêts des actionnaires. Plus précisément, nous allons nous intéresser dans la partie suivante aux rôles que les contrôleurs de gestion sont appelés à remplir.

2.2. Des rôles traditionnels des contrôleurs de gestion

Sans pour autant être abondante, la littérature sur le métier de contrôleur de gestion est ancienne et la majorité des études porte sur les rôles qu'ils peuvent tenir dans les organisations (Lambert, 2005 ; Bollecker, 2007b). Cette focalisation sur les rôles s'explique sans doute par la difficulté de tous les appréhender et les décrire (Lambert, 2005) puisqu'ils dépendent de nombreux facteurs de contingence tels la culture (Ahrens, 1997a), la taille de l'organisation (Nobre, 2001), l'autorité qui lui est conférée (Lambert, 2005), *etc.* Deux rôles principaux se distinguent néanmoins (2.2.2.) même s'ils peuvent se révéler contradictoires. Une évolution de ceux-ci est observée et préférée (2.3.). Mais nous souhaitons tout d'abord présenter dans une première section la notion de rôle (2.2.1.).

2.2.1. Une construction du rôle par l'interaction

Lorsque vous demandez à une personne de parler d'elle dans son environnement de travail, elle commence le plus souvent par vous donner le titre du poste qu'elle occupe puis, très rapidement, elle évoque les activités et tâches qui y sont associées (Welnowski-Michelet, 2008). Elle s'identifie donc par les rôles qu'elle tient au quotidien. Le rôle est ainsi un ensemble d'actions récurrentes, persistantes et essentielles qui sont mises en relation avec les activités répétées d'autres individus (Katz et Kahn, 1978). Un rôle donné dépend donc du réseau de rôles complémentaires dans lequel il est engagé. Par exemple, le rôle du supérieur est dénué de sens sans l'existence d'un subordonné ; le rôle de membre d'une équipe sans l'existence d'au moins un deuxième membre qui permet de former l'équipe. Les rôles sont influencés par des attentes, qu'elles soient liées au rôle (*role expectations*) ou à la perception de

son rôle (*received role*) (Katz et Kahn, 1978 ; Sluss et Ashforth, 2007). La première se réfère aux attentes formulées par autrui sur ce qui devrait être fait au sein d'une structure sociale donnée ; dans notre cas, l'organisation. Les attentes liées au rôle font l'objet d'une communication et des signaux sont émis faisant l'objet d'interprétation par l'individu. Ce sont ces interprétations et ces perceptions qui forment le rôle perçu. Ici entre donc en jeu la communication mais aussi les perceptions qu'un individu se fait de ce que devrait être son propre rôle. Les rôles se forment ainsi dans l'interaction (Sluss et Ashforth, 2007).

En ce qui concerne les contrôleurs de gestion, leurs rôles sont étudiés en fonction des interactions qu'ils entretiennent ou qu'ils devraient entretenir avec les managers opérationnels et la direction générale (Sathe, 1978 ; Hopper, 1980 ; Sathe, 1983 ; Lambert, 2005 ; Bouquin, 2010, *etc.*). Dans la section suivante, nous allons rappeler quels sont les deux rôles principaux tenus par les contrôleurs de gestion dans les organisations.

2.2.2. Les contrôleurs de gestion : entre teneurs des comptes et conseillers

Il nous faut partir d'un constat commun : le contrôleur de gestion est un pourvoyeur d'informations au sein de l'organisation (Hopper, 1980 ; Pierce et O'Dea, 2003 ; Lambert et Sponem, 2005 ; Bouquin, 2010, *etc.*). Alors que dans les premières études, l'accent était mis sur les informations de type comptable, les contrôleurs de gestion ont été amenés par la suite à traiter et à offrir une gamme d'informations plus étendue comme celles liées à l'environnement ou au *business* (Russell *et al.*, 1999). Revenons tout d'abord au traitement de l'information comptable afin de comprendre l'attribution des deux rôles traditionnellement assignés aux contrôleurs de gestion.

En 1954, trois objectifs ont été assignés à l'information comptable par Simon *et al.* (1954). Elle doit permettre de contrôler le comportement des individus et est assimilée à une feuille des scores d'une part. D'autre part, elle doit aider à prendre des décisions. Enfin, grâce aux deux premiers objectifs, elle doit finalement permettre d'influencer les comportements des individus pour atteindre un objectif donné. Ceci rejoint d'ailleurs la définition du contrôle de gestion offerte par Anthony qui est : « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » (Anthony, 1965, p. 17). La question est alors de savoir pour qui est produite cette information et pour quoi ? C'est ce que propose de faire Hopper (1980) dans ce qui est aujourd'hui considéré comme l'article fondateur des rôles at-

tribués aux contrôleurs de gestion. Il distingue le teneur des comptes (*book-keeper*) d'une part, du conseiller (*service aid*) d'autre part.

Le contrôleur de gestion teneur des comptes est en charge de la détermination, de la mesure et du suivi de la performance financière des membres de l'organisation (Hopper, 1980). Au principal service de la direction générale, il est le garant du contrôle interne et peut empêcher la prise de certaines décisions (Sathe, 1983). Il a pour principales missions la définition du système de gestion et le contrôle du respect des procédures, l'adaptation des outils de gestion aux besoins des décideurs¹¹ et le traitement des données budgétaires (Fornerino et Godener, 2006). Afin de conserver son indépendance vis-à-vis des opérationnels, il limite ses interactions avec ces derniers et reporte à sa hiérarchie toutes déviations par rapport aux budgets. Il a alors tendance à se focaliser sur le *reporting* de données quantifiables, vérifiables et financières. Ce rôle s'apparente à une vision plutôt centralisée du contrôle de gestion (Hopper, 1980).

Au contraire, le contrôleur de gestion conseiller a pour principal client le management local (Hopper, 1980). Il aide à l'identification et à l'analyse des problèmes opérationnels et doit fournir toute information utile à la prise de décision et à l'auto-contrôle des unités décentralisées. Il doit aussi être proactif (Burns *et al.*, 2004 ; Yazdifar et Tsamenyi, 2005). Les contrôleurs de gestion ont donc pour missions d'aider l'équipe managériale dans le processus de décision (tout en s'assurant que l'information financière offerte aux différentes unités de l'organisation soit exacte et pertinente), mais aussi de vérifier la conformité des pratiques de contrôle interne aux procédures et à la stratégie mise en place dans l'organisation (responsabilité de *reporting* financier envers la direction générale) (Sathe, 1983).

En ce qui concerne l'exercice de ces rôles, il est rare que les contrôleurs de gestion ne soient que des conseillers qui ne touchent jamais aux activités de *reporting* (Byrne et Pierce, 2007 ; Caron *et al.*, 2011) alors que l'inverse se retrouve plus souvent (Lambert, 2005). Il est même considéré que le rôle de conseiller englobe de toute façon le rôle de teneur des comptes (Granlund et Lukka, 1998 ; Fornerino et Godener, 2006). Une question peut alors être soulevée : les contrôleurs de gestion peuvent-ils être les soutiens des managers locaux tout en garantissant la fiabilité des informations transmises à la direction générale ? Leur indépendance vis-à-vis des opérations peut-elle être remise en cause ?

11. Appartenant aussi au rôle de conseil.

Il existe un conflit entre les rôles lorsque se conformer à l'un des rôles est contradictoire (partiellement ou totalement) avec l'exercice d'autres rôles (Katz et Kahn, 1978). La littérature en contrôle de gestion a focalisé son attention sur les risques de conflit pouvant survenir entre ces deux grands rôles (Simon *et al.*, 1954 ; Hopper, 1980 ; Granlund et Lukka, 1998 ; Pierce et O'Dea, 2003 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Bouquin, 2010). Pour certains auteurs, il semble que les deux rôles soient tellement différents qu'il est difficile de concevoir qu'une même personne puisse les exercer en même temps (Granlund et Lukka, 1998 ; Lambert, 2005 ; Lorino, 2009) :

Notre analyse nous conduit à nous interroger sur la problématique de l'indépendance, en particulier dans le cadre d'une fonction « partenaire ». Il semble qu'entre les contrôleurs de gestion d'une fonction « partenaire » et les managers opérationnels se crée une relation de pairs. Dans cette relation de pairs, la notion d'indépendance est abordée par les individus non pas sur le thème du conflit d'intérêt mais sur le partage au quotidien d'informations. L'enjeu est avant tout la réduction de l'asymétrie informationnelle (Richard, 2000, p. 145) : l'indépendance du contrôleur de gestion apparaît comme un point d'équilibre entre une indépendance idéale et une dépendance réelle, compromis négocié et réaliste, ici, entre un manager opérationnel et un contrôleur de gestion. Le dédoublement des équipes n'est pas, de fait, un gage d'une plus grande fiabilité de l'information remontée au siège. En effet, si elle favorise, d'une certaine façon, l'indépendance des contrôleurs de gestion, l'asymétrie informationnelle entre les contrôleurs de gestion spécialisés dans le reporting et les opérationnels peut entacher la qualité du reporting. (Lambert, 2005, 449-450)

L'exercice simultané des deux rôles, amenant les contrôleurs de gestion à être plus proches des opérationnels, peut faire passer au second plan leur rôle de garants du respect des règles et des intérêts des actionnaires. Dans ces situations, les contrôleurs de gestion ont tendance à accorder aux opérationnels des *slacks* budgétaires plus importants (Indjejikian et Matějka, 2006), à « arranger » les données comptables transmises à la direction générale, ce qui risque de provoquer des dérives de gouvernance et des défaillances dans le contrôle interne (Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2005). Lorino (2009) ou Sutthiwan et Clinton (2008) considèrent, quant à eux, que l'accomplissement de toutes ces tâches est conflictuel mais aussi harassant pour les contrôleurs de gestion. Ils préconisent la scission de la fonction contrôle de gestion : ceux qui assurent la production d'une information conforme aux règles et ceux qui sont en charge du conseil.

Pour d'autres auteurs, cet exercice des différents rôles, n'est cependant pas un problème (Sathe, 1983 ; Siegel, 2000). Bien que les contrôleurs perçoivent la dichotomie entre leurs rôles, ils ne la voit pas comme une source de conflit puisqu'ils annoncent aux managers qu'ils sont avant tout présents pour protéger les actifs de la société

(Siegel, 2000 ; Morales, 2009) :

Dans les deux cas, l'interaction fréquente avec les opérationnels ne détourne pas les contrôleurs de gestion de leur allégeance à la direction financière : si certains arrangements sont parfois tolérés (voire réalisés par les contrôleurs eux-mêmes), et si les interprétations produites permettent d'orienter l'image fournie à la direction générale, les contrôleurs partenaires (puissants ou conseillers) se voient surtout comme les garants des chiffres comptables, utilisés pour prendre des décisions mais aussi pour en évaluer des résultats. [...] Les contrôleurs rencontrés se disent loyaux envers leur direction générale, et c'est de manière plus informelle qu'ils coopèrent parfois avec les managers décentralisés en cas de contradiction. (Morales, 2009, 471-472)

Sathe distingue d'ailleurs trois rôles¹² reposant sur un partage du temps passé sur ce qu'il considère comme les objectifs attribués aux contrôleurs de gestion :

- Le « contrôleur impliqué » : plus impliqué dans les processus de décision, il recommande des plans et des actions. Il participe aux responsabilités de contrôle interne et de *reporting* mais dans une moindre mesure ;
- Le « contrôleur indépendant » : il se concentre principalement sur le *reporting* financier, le contrôle interne et l'exactitude des informations fournies ; la dimension d'aide à la décision est moins importante pour son profil, il y passe donc moins de temps ;
- Le « contrôleur puissant » : la responsabilité d'aide à la décision est toute aussi importante que celle de *reporting* et de contrôle interne. L'une n'est pas privilégiée à l'autre.

Les contrôleurs de gestion se voient donc attribuer deux rôles principaux, ou objectifs principaux pour Sathe, qui gravitent autour du suivi de la performance d'une part et du conseil d'autre part¹³. Il apparaît toutefois que ces rôles peuvent à l'occasion être contradictoires et les contrôleurs de gestion doivent alors réussir à trouver un juste équilibre entre leur implication et leur indépendance vis-à-vis des opérationnels¹⁴ (Sathe, 1983 ; Pierce et O'Dea, 2003).

De ces deux grands rôles, c'est sans doute celui de conseiller qui a la plus attiré l'attention des professionnels et académiques (Granlund et Lukka, 1998 ; Granlund et Malmi, 2002 ; Burns et Baldvinsdottir, 2005 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Järvenpää, 2007, *etc.*). Ce rôle permet en effet aux contrôleurs de gestion de prendre part

12. Dans son article, Sathe en distingue à l'origine quatre : le quatrième rôle est dit « contrôleur partagé » : deux individus indépendants s'occupent des responsabilités liées à la prise de décision pour l'un et des responsabilités en termes de *reporting* et de contrôle interne pour l'autre.

13. Les études françaises préfèrent souvent appréhender les rôles autour du triptyque : technique, conseil et animation (Lambert, 2005).

14. Nous tenons aussi à préciser que faire de la direction générale le principal client des contrôleurs de gestion ne garantit pas non plus la fiabilité des informations remontées (Lambert, 2005).

aux décisions opérationnelles (Ahrens et Chapman, 2000) ; considéré comme plus prestigieux, il permet notamment de s'éloigner des stéréotypes négatifs du métier (Bougen, 1994 ; Friedman et Lyne, 1997, 2001).

2.2.3. Facteurs influençant le rôle des contrôleurs de gestion

Il existe de nombreux facteurs de contingence aux rôles que peuvent jouer les contrôleurs de gestion : cela va de la place que la direction leur accorde à leur autorité (Lambert, 2005), de la culture à l'implantation de nouveaux outils de gestion (Ahrens, 1997a), *etc.* Cette partie sera toutefois consacrée à deux autres facteurs organisationnels que sont la centralisation de la fonction et le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion.

2.2.3.1. (De)centralisation de la fonction

L'entité physique dans laquelle exercent les contrôleurs de gestion influence leurs rôles et il convient de distinguer les contrôleurs de gestion centraux ou siège des contrôleurs de gestion opérationnels :

Les contrôleurs de gestion centraux, qu'ils soient rattachés à une direction financière ou à un directeur du contrôle de gestion, travaillent avec la direction générale et sont à ce titre en grande partie orientés vers la remontée d'informations. Ils peuvent aussi participer à l'élaboration d'outils de pilotage stratégique ou la mise en place de systèmes d'information. Certains se spécialisent dans l'harmonisation des procédures financières ou de gestion, alors que d'autres préfèrent être intégrés dans le suivi de grands projets d'investissement. Leur positionnement dépend alors de la taille des autres départements centraux. [...] Dans tous les cas, les activités réalisées sont orientées vers un contrôle plutôt financier et relativement standardisé ; en effet, elles servent à la direction générale pour superviser le pilotage local ou dans sa communication avec les parties prenantes externes, et notamment les actionnaires, et sont donc focalisées sur les données comptables et financières. Cependant, il arrive que certains contrôleurs de gestion centraux cherchent à intervenir en tant que partenaires des dirigeants ou de certains managers, comme les responsables du marketing stratégique ou les directeurs de zone géographique. (Giraud et al., 2011, p. 282)

Les contrôleurs de gestion décentralisés travaillent en priorité avec des managers opérationnels. Cependant, leur mission est à la fois d'aider ces managers, notamment en participant à l'élaboration de différents outils de pilotage ou par la production d'indicateurs de performance, et de fournir des informations utilisées par la hiérarchie pour évaluer leur travail. En effet, les contrôleurs opérationnels sont souvent accaparés par le travail de construction et de correction des chiffres comptables et financiers. Plus proches de managers, ils ont une vision précise des enjeux locaux et de leur impact financier ; cependant, ils sont souvent plus orientés vers la production récurrente de chiffres que vers

leur analyse. [...] Lorsqu'ils travaillent en bonne intelligence avec les managers, ils gardent le rôle de soutien financier et de gardien des grands équilibres financiers. (p. 283, Ibid.)

Le rôle de conseiller au service des managers est associé à une décentralisation des contrôleurs de gestion qui sont alors en plus grande interaction avec ces derniers ce qui permet de mieux répondre aux besoins des opérationnels (Hopper, 1980), besoins qui ne sont pas uniquement financiers. En revanche, le contrôleur de gestion central sera plus orienté vers un rôle de tenue des comptes et d'aide à la création de nouveaux outils.

2.2.3.2. Rattachement hiérarchique

Le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion influence leurs rôles et leur image dans les organisations (Godener et Fornerino, 2004 ; Bouquin, 2010). Lorsqu'ils occupent une position décentralisée, les contrôleurs de gestion peuvent connaître un double rattachement, hiérarchique et fonctionnel, au directeur de la division et au directeur financier du groupe, du contrôle de gestion central du groupe ou de la direction générale (Bouquin, 2010) comme présentée dans la figure 1.2.

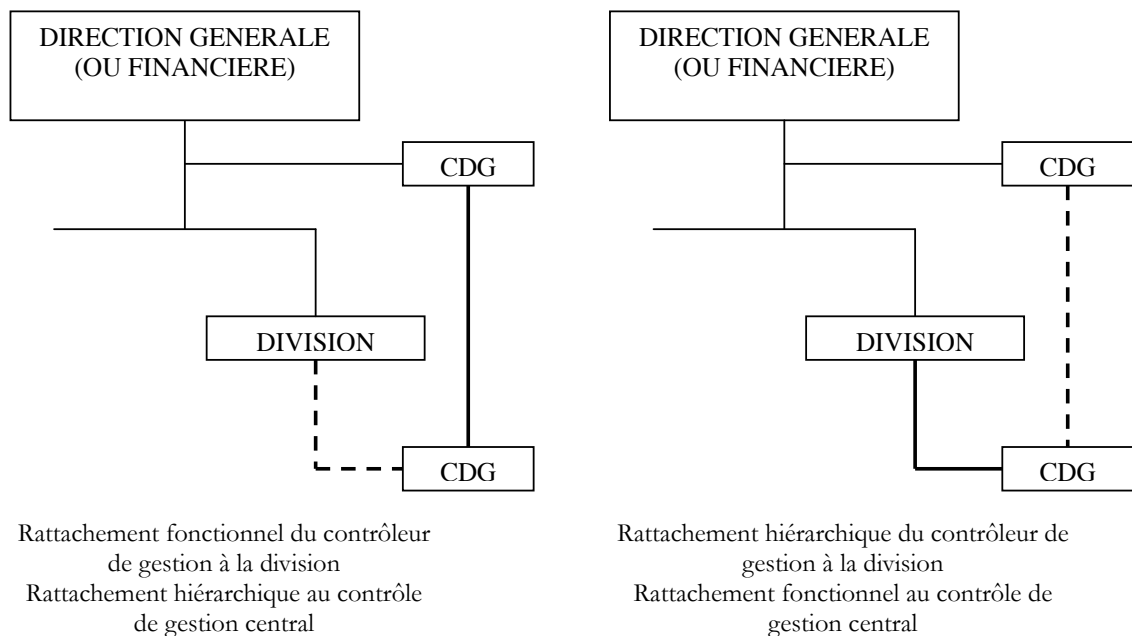


FIGURE 1.2 – Le double rattachement des contrôleurs de gestion (Bouquin, 2010, p. 204)

Suivant le rattachement et la localisation physique, le rôle du contrôleur de gestion s'oriente d'avantage vers « un rôle régalien, au service de la direction générale,

ou un rôle d'assistance des équipes locales » (Lambert, 2005, p. 84). Il ne semble pas que l'une ou l'autre des possibilités soit préférable à une autre (Bouquin, 2010) puisque les différentes pratiques traduisent chacune des limites et avantages (Godener et Fornerino, 2004). L'intérêt pour le **rattachement des contrôleurs de gestion (centraux ou décentralisés) à la direction financière** est double : « *il tient d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les services comptables. D'autre part, ce rattachement favorise l'objectivité dont il est plus facile de faire preuve lorsqu'on ne dépend pas des décideurs concernés par les suivis et analyses réalisés* » (Godener et Fornerino, 2004, p. 5). En revanche, **les contrôleurs de gestion risquent dans ce cas d'être déconnectés des problématiques opérationnelles** (Sathe, 1978 ; Giraud *et al.*, 2002) **et une vision strictement financière du contrôle peut aussi se développer** (Bouquin, 2010). Lorsqu'ils sont décentralisés, les contrôleurs de gestion ont tendance à être perçus comme un organe de surveillance (Sathe, 1978 ; Godener et Fornerino, 2004) ce qui peut sans doute être expliqué par le soutien de la direction générale aux missions de ce type de contrôleurs de gestion.

Dans le cas d'un rattachement direct à la direction générale (pour les centraux) et aux directions de division (pour les décentralisés), les contrôleurs de gestion sont en lien direct avec la stratégie et leurs mandats plus orientés vers des préoccupations plus larges que dans le cas précédent (Sathe, 1978 ; Giraud *et al.*, 2002 ; Godener et Fornerino, 2004). Ils contribuent ainsi aux différentes activités quotidiennes opérationnelles et leur rôle de conseiller est d'avantage mis en avant. En revanche, lorsqu'ils sont décentralisés, les contrôleurs de gestion peuvent souffrir d'une image de soumission à l'autorité locale.

En France, bien qu'un rattachement à la direction générale paraîtrait plus opportun (Bouquin, 2010), « *le contrôleur de gestion central est de plus en plus rattaché à la direction financière (plutôt qu'à la D.G.), et les contrôleurs décentralisés (grandes structures) sont de plus en plus rattachés au contrôle de gestion central* » (Jordan, 1998, p. 11) comme le montre le tableau 1.3.

	1990 (Chiapello)	1998 (Jordan)
CG central rattaché à la direction financière	55%	62%
CG central rattaché à la direction générale	41%	32%
CG décentralisé rattaché au resp. opérationnel	75%	62%
CG décentralisé rattaché au CG central	13%	38%

Tableau 1.3 – Évolution des rattachements hiérarchiques en France

La tendance mènerait ainsi à une financiarisation du mode de contrôle dans les organisations puisque les contrôleurs sont de plus en plus rattachés aux directions financières. Mais, ce poids grandissant de la direction financière dans le rattachement du contrôle de gestion peut aussi être lié à l'élargissement de ses fonctions vers plus de conseil (financier ?) et moins de technique (Giraud *et al.*, 2002). Il est aussi remarqué que « *si la direction générale est bien perçue par les unités opérationnelles, c'est-à-dire si elle les aide dans le pilotage de leurs activités et ne freine pas les changements, un rattachement du contrôle de gestion au DAF ne soulèvera pas d'opposition. Dans le cas contraire, notamment de lutte de pouvoir entre la direction financière et les autres entités, il y a fort à parier que le contrôle de gestion sera plutôt rattaché à la direction générale.* » (Giraud *et al.*, 2002, p. 245).

Hopper (1980), en fonction du rattachement hiérarchique et de la localisation des contrôleurs de gestion, a alors identifié trois degrés de décentralisation pour les contrôleurs de gestion :

- *Complètement décentralisés* – Les contrôleurs de gestion sont hiérarchiquement rattachés à un non-financier et sont situés géographiquement au sein des équipes pour lesquelles ils travaillent,
- *Partiellement décentralisés* – Les contrôleurs de gestion sont rattachés hiérarchiquement à une fonction financière, mais sont physiquement décentralisés,
- *Complètement centralisés* – Les contrôleurs de gestion ont une relation fonctionnelle avec les managers opérationnels et sont situés géographiquement dans un service de contrôle de gestion, en central (Hopper, 1980, p. 404-405)¹⁵

Ainsi, si les organisations souhaitent faire des contrôleurs de gestion des conseillers, une tendance à leur décentralisation devrait être constatée ainsi qu'un rattachement aux divisions locales (si souhait d'un rôle de conseiller auprès des opérationnels) ou à la direction générale (si souhait d'un rôle de conseiller auprès de celle-ci). Quelles sont ainsi les évolutions de rôle constatées ces dernières années ?

15. Traduction empruntée à Caroline Lambert (2005).

2.3. Une tendance générale de l'évolution des rôles

Si les contrôleurs de gestion ne veulent pas disparaître, ils sont appelés à saisir de nouvelles opportunités, à dépasser l'utilisation des seuls outils du contrôle de gestion traditionnel ; sinon, leur mort est programmée (Cooper, 1996 ; Friedman et Lyne, 1997). En effet, comme l'avait supposé Cooper (1996), la diffusion des nouveaux systèmes d'information et l'informatisation de certaines tâches ont eu pour conséquence de diminuer le nombre de contrôleurs de gestion présents dans les organisations (Burns et Scapens, 2000). D'autre part, ne satisfaisant pas toujours aux attentes des opérationnels (Hopper, 1980 ; Byrne et Pierce, 2007), ces derniers ont tendance à produire par eux-mêmes les informations qu'ils jugent nécessaires (Friedman et Lyne, 1997 ; Burns et Scapens, 2000 ; Caglio, 2003). Mais cette production est également faite par d'autres concurrents tels les ingénieurs ou les responsables des systèmes d'information (Burns et Scapens, 2000 ; Caglio, 2003 ; Morales, 2009 ; Bouquin, 2010). Evoluant désormais au sein d'un environnement incertain, concurrentiel et complexe (Ezzamel *et al.*, 1997 ; Granlund et Malmi, 2002 ; Scapens et Jazayeri, 2003), les contrôleurs de gestion sont donc de plus en plus appelés à former, conseiller et animer la planification plutôt qu'à se consacrer aux activités traditionnelles du contrôle de gestion (Bollecker, 2003). Des recherches ont montré que les contrôleurs de gestion sont de plus en plus des conseillers (2.3.1.) voire des partenaires d'affaires (2.3.2.). Cependant, ces constatations sont à nuancer au vu des résultats d'autres études (2.3.3.).

2.3.1. Les contrôleurs de gestion de plus en plus conseillers

Selon certaines études, les contrôleurs de gestion passeraient de plus en plus de temps sur des activités liées à l'analyse des données et à l'aide à la prise de décision que sur des activités de surveillance et de suivi de la performance (Chiapello, 1990 ; Granlund et Lukka, 1998 ; Russell *et al.*, 1999 ; Burns et Baldvinsdottir, 2005 ; Byrne et Pierce, 2007, *etc.*). Ils sont ainsi de plus en plus impliqués dans des activités coopératives avec les opérationnels (Jordan, 1998).

Par exemple, Russell et ses collègues (1999), montrent que sur une période de cinq ans, les contrôleurs de gestion ont été amenés à passer plus de temps sur des activités de planification stratégique, d'amélioration des processus ou bien encore d'analyse économique. Parallèlement, ils accordent moins de temps au *reporting*, à la consolidation et au processus budgétaire à court terme. La nature du travail des contrôleurs de gestion a donc évolué de la collecte / compilation des données selon des standards,

à l'interprétation de ces mêmes données ainsi qu'à l'implication dans les processus d'aide à la décision (Granlund et Lukka, 1998 ; Siegel et Sorensen, 1999 ; Sorensen, 2008). Cette tendance trouve une partie de son explication dans l'informatisation de certaines tâches. Celle-ci facilite la production de *reportings* détaillés et l'analyse des performances passées (Scapens et Jazayeri, 2003 ; Pierce et O'Dea, 2003). Cela permet aux contrôleurs de gestion de gagner du temps sur ce type d'activités traditionnelles, dont l'objectif est de satisfaire les demandes d'informations de la direction générale, et leur permet, par conséquent, de s'investir davantage dans leur rôle de conseiller. D'un autre côté, il est constaté une décentralisation de la fonction contrôle de gestion amenant les contrôleurs de gestion à être localisés aux côtés des opérationnels (Burns et Scapens, 2000).

Les contrôleurs de gestion semblent donc de moins en moins comptables & surveillants et de plus en plus conseillers & *business partners*. Cette tendance devrait se poursuivre puisque tant les contrôleurs de gestion (Chiapello, 1990 ; Russell *et al.*, 1999) que les managers (Hopper, 1980) le souhaitent. De plus, il nous faut rappeler ici que la financiarisation place la création de la valeur actionnariale au cœur des processus opérationnels. Il devient alors nécessaire, pour les managers locaux, de prendre en considération cet objectif lorsqu'ils prennent leurs décisions au quotidien. Les managers ont ainsi besoin d'y être sensibilisés mais aussi de recevoir de l'information ainsi que des conseils utiles et pertinents pour les y aider. Or la seule vérification *a posteriori* des performances, le seul rôle de teneur de compte ne semble pas pertinent soit pour insinuer, soit pour diffuser la logique de financiarisation dans les esprits. Les contrôleurs de gestion, pour cela, doivent se rapprocher des opérationnels, entrer en interaction régulièrement avec eux, être décentralisés. Avec la financiarisation, les contrôleurs de gestion devraient ainsi voir leur rôle de conseiller prendre encore un peu plus de poids. Mais, au-delà de son rôle de conseiller, il semble qu'une nouvelle tendance se dessine pour eux puisqu'ils sont appelés, tant dans la littérature académique que professionnelle, à devenir des *business partners*.

2.3.2. Vers un contrôleur de gestion *business partner*

Désormais, les contrôleurs de gestion sont appelés à ne plus être de « *simples* » conseillers, ils doivent être orientés « activités » et devenir des *business partners*¹⁶ (Siegel *et al.*, 1997, 2003 ; Burns et Baldvinsdottir, 2005 ; Sorensen, 2008). Qui est le contrôleur de gestion *business partner* ? Qu'est-ce qui le différencie des contrôleurs de gestion conseillers, si tant est qu'une réelle différence existe ?

16. Caglio (2003) et Byrne et Pierce (2007) les appellent des contrôleurs de gestion hybrides.

Il peut être difficile de définir exactement qui est le contrôleur de gestion *business partner* tant son travail nécessite de nombreuses compétences, embrasse de nombreuses disciplines et affecte l'organisation de différentes manières (Siegel *et al.*, 2003). **Les *business partners* maîtrisent toutes les techniques liées à leur métier mais ont su les dépasser :**

Ainsi, là où le contrôleur de gestion classique ne regarde que dans l'entreprise, le contrôleur de gestion business partner regarde aussi le marché et les concurrents. (Lambert et al., 2010, p. 167)

Ils aident à la prise de décision mais vont au-delà. Ils sont des analystes du business mais font plus que de simples analyses. Ils sont une valeur ajoutée de par leur jugeote en affaires et leur éclairage financier (Siegel et al., 2003, p. 40)

Les contrôleurs de gestion *business partners* sont ainsi capables d'établir des comparatifs pertinents y compris sur les concurrents, de faire des prévisions glissantes, *etc.* ; mais surtout, ils participent à la prise de décision. Il est en définitive, un contrôleur de gestion conseiller, impliqué dans la planification stratégique (Ahrens, 1997a), dans l'amélioration des processus (Siegel *et al.*, 1997) qui doit orienter son travail vers les besoins des clients internes et le futur (Friedman et Lyne, 2001 ; Lambert, 2005). Le *business partner* doit donc se rapprocher des opérationnels, former un tandem avec son manager opérationnel ; mais attention, il n'est pas le manager opérationnel et ne peut se substituer à lui (Bouquin, 2010 ; Lambert *et al.*, 2010).

Lorsque la littérature est regardée attentivement, les rôles de conseiller et de *business partner* sont finalement très proches voire identiques (Ahrens, 1997a ; Siegel et Sorensen, 1999 ; Burns et Baldvinsdottir, 2005 ; Byrne et Pierce, 2007) ; ce dernier n'est qu'une nouvelle expression qui renforce les appels faits aux contrôleurs de gestion depuis 40 ans désormais, comme nous le rappellent Lambert et ses collègues :

Le contrôleur ne peut plus rester dans sa tour d'ivoire et jeter, selon son bon plaisir, des bribes d'informations à ses collègues de la fabrication, de la vente et de l'ingénierie. Il doit s'insérer comme un membre d'une équipe et reconnaître à chaque instant que son métier ne se justifie que par le service rendu. (Gerrard, 1969 in Lambert et al., 2010, p. 160)

Cette expression de *business partner* semble alors plutôt exprimer une volonté renouvelée de changer d'identité professionnelle (Siegel *et al.*, 2003) plus orientée *business* et moins techniques traditionnelles comptables. Toutefois, Caroline Lambert (2005) attribue **une caractéristique supplémentaire pour que le conseiller soit un partenaire : l'autorité**. En effet, pour elle, le contrôleur de gestion *business partner* est un conseiller des opérationnels qui est écouté et suivi ; en ce sens, il bénéficie

d'une autorité forte qui se manifeste par son implication lors des prises de décision. Sans cette autorité, le contrôleur de gestion ne peut plus être considéré comme un *business partner* et devient un contrôleur de gestion discret puisque peu impliqué (Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2009, 2012). Mais pour être impliqué, le contrôleur de gestion doit produire des informations utiles à la prise de décision, sortir de son bureau pour se rapprocher des opérationnels (Pierce et O'Dea, 2003) ; c'est à ces conditions que ces derniers l'impliqueront alors dans les processus de décisions stratégiques et opérationnelles (Siegel, 2000 ; Siegel et Sorensen, 1999).

Pourtant, même si les contrôleurs de gestion sont appelés, dans la majorité des études, à devenir des partenaires et qu'ils passent plus de temps sur des activités de conseil, la situation apparaît plus nuancée.

2.3.3. Une évolution à nuancer

Plusieurs nuances sur le développement du rôle de conseiller peuvent être évoquées. Un premier élément récent peut-être mis en évidence : la crise financière de 2008. Celle-ci a eu pour conséquence une augmentation de la production de données chiffrées par les contrôleurs de gestion, les éloignant de leur mission de conseil (Nguyen et de Laigue, 2010).

Ensuite, même si le contrôleur devient de plus en plus un conseiller, il passe encore la majorité de son temps sur des activités techniques et de surveillance (Russell *et al.*, 1999 ; Fornerino *et al.*, 2010). En effet, alors même que l'informatisation de certaines tâches devait permettre aux contrôleurs de gestion de se libérer du temps pour devenir conseiller, une étude de Meyssonier et Pourtier (2006) montre que les logiciels de gestion intégrés amènent plutôt les contrôleurs de gestion à être « embourbés dans la collecte et la vérification de la qualité des données » (*Ibid*, p. 63), les reléguant à un rôle de gardien des comptes. Ces techniques permettent par ailleurs aux managers d'accéder à des données concurrentes, considérées comme plus réalistes et fiables que celles offertes par la comptabilité (Morales, 2009) et minimisent le rôle de conseiller des contrôleurs de gestion. Ces outils ne joueraient donc pas en faveur du développement du rôle de conseiller dans les organisations.

Ensuite, malgré une tendance ces dernières années à la décentralisation de la fonction, les contrôleurs de gestion sont encore trop peu en contact avec les opérationnels (Russell *et al.*, 1999 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Yazdifar *et al.*, 2008) et sont ainsi incapables de percevoir les attentes des managers et d'y répondre (Hopper, 1980 ; Pierce

et O'Dea, 2003). Ils fournissent des informations peu utiles à la prise de décision tant sur le fond que sur la forme (Pierce et O'Dea, 2003 ; Lambert, 2005), satisfaisant les exigences de la direction générale au détriment de celles des opérationnels (Hopper, 1980), alors même que ces derniers sont demandeurs de ce soutien¹⁷ (Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Yazdifar *et al.*, 2008). D'une part, tout ceci déçoit les managers puisque les contrôleurs de gestion ont du mal à proposer des solutions alternatives à certains problèmes (Hopper, 1980) ce qui limite leur intervention possible en tant que conseillers. D'autre part, la juridiction des contrôleurs de gestion est menacée puisque les informations nécessaires peuvent alors être produites par des concurrents tels les ingénieurs ou les responsables des systèmes d'information (Burns et Scapens, 2000 ; Caglio, 2003 ; Lambert, 2005 ; Morales, 2009 ; Bouquin, 2010). Une étude de Bescos et Mendoza (1999) montre par exemple que les opérationnels peuvent les produire eux-mêmes ou font appel à leur collaborateur pour remodeler les tableaux de bord afin qu'ils conviennent mieux à leur besoin.

Enfin, contrairement à certaines études qui concluent sur la supériorité d'un type de contrôle de gestion sur un autre (et le gain du contrôleur de gestion puissant au sens de Sathe ou *business partner*), Lambert (2005) considère que toute organisation ne peut pas, et ne doit peut-être pas, aspirer à se doter d'une fonction contrôle de gestion partenaire. Elle explicite par exemple les caractéristiques des organisations dans lesquelles la fonction contrôle de gestion partenaire s'instaure :

Les fonctions contrôle de gestion partenaires apparaissent lorsque la prise en compte de la question financière par les managers opérationnels revêt une dimension stratégique, mais que ces derniers, accaparés par les problématiques opérationnelles, doivent déléguer aux contrôleurs de gestion les analyses qu'ils jugent nécessaires à la prise de décision. La logique dominante est marketing et financière. D'autres conditions doivent être également remplies. L'activité opérationnelle doit pouvoir être appréhendée et donc modélisée par les outils du contrôle et les opérationnels doivent accepter de partager avec les contrôleurs de gestion leurs connaissances de l'activité et les informer de leurs projets et de leurs activités en cours. [...] Les structures dans lesquelles ils évoluent sont divisionnalisées, voire matricielles. [...] L'organisation fait face à la fois à une pression sur les coûts et doit se montrer audacieuse et réactive dans sa stratégie de différenciation. (Lambert, 2005, p. 418)

En France, le contrôleur de gestion partenaire au sens de Lambert, n'est pas la norme. Ce sont les fonctions contrôle de gestion « discrètes » qui sont majoritaires (Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2009). Les contrôleurs de gestion de ces der-

17. Il semble toutefois que l'information offerte par les contrôleurs de gestion décentralisés soit plus utile et pertinente que celle offerte par les contrôleurs de gestion centralisés (Hopper, 1980).

nières ont certes pour principal client les opérationnels et sont donc des conseillers, mais « [ils] *ne sont pas amenés à remplir leur fonction prescrite et annoncée de business partner* » (Lambert, 2005, p. 427). Dans d'autres organisations, il a même été montré que le rôle de conseiller du management opérationnel ne se développe pas, reléguant le contrôleur de gestion aux activités traditionnelles de suivi des coûts et de construction des budgets (Ahrens, 1997b ; Clarke *et al.*, 1999 ; Lambert et Sponem, 2009). Il est alors intéressant de se demander si les contrôleurs de gestion sont des acteurs puissants et influents dans les organisations.

2.3.4. La question de la puissance des contrôleurs de gestion dans les organisations

Les contrôleurs de gestion, en tant qu'intermédiaires entre la direction générale et les opérationnels, sont en charge de la diffusion de la logique financière, ce qui devrait leur garantir légitimité et autorité. Pourtant, la question de la puissance des contrôleurs de gestion, de son étendue, de ses causes et de ses manifestations, n'a pas été clairement tranchée par la littérature puisqu'il existe des facteurs de contingence influençant leurs rôles et missions. Alors que certains les présentent comme une « *force organisationnelle vitale* » (Sathe, 1983, p. 35), d'autres paraissent plus réservés (Lambert et Morales, 2009), et ce d'autant plus que leur influence n'est pas toujours bien perçue par les opérationnels (2.3.4.1.). Puis, nous verrons que l'influence et la puissance des contrôleurs de gestion trouvent leur source au sein de facteurs organisationnels (2.3.4.2.), macro (2.3.4.3.) et plus personnels (2.3.4.4.).

2.3.4.1. Une intervention à légitimer et à saisir

Les contrôleurs de gestion sont en charge de la diffusion des logiques financières dans les organisations. Or, en tant que membres du *staff*¹⁸, fonction support, ils doivent justifier leur existence et faire en sorte que leurs contributions et influence dans les processus productifs soient perçues comme légitimes (Dalton, 1950 ; Lambert, 2005). Au sein des organisations, des luttes entre contrôleurs de gestion et ingénieurs, (Armstrong, 1985 ; Dent, 1991 ; Briers et Chua, 2001 ; Lambert et Pezet, 2007 ; Morales et Pezet, 2010, *etc.*), entre contrôleurs et commerciaux (Whittington et Whipp, 1992 ; Bessire, 1995 ; Ezzamel et Burns, 2005 ; Farjaudon et Morales, 2011,

18. Dalton (1950) distingue les membres du *staff* de ceux de la *line*. Les premiers sont des spécialistes, possédant certains savoirs particuliers qu'ils doivent utiliser pour aider les unités de production à gagner en efficacité et en efficience. Il y inclut les comptables mais aussi des ingénieurs spécialisés en électricité ou en chimie, des statisticiens, *etc.* Ces spécialistes n'ont pas d'autorité sur les processus productifs contrairement à ceux la *line*, qui sont le personnel productif de l'organisation.

etc.) ont par exemple été étudiées. L'influence des contrôleur de gestion et du langage financier dans les prises de décision, et par là-même leur juridiction actuelle sont ainsi régulièrement contestées par les autres groupes professionnels qui se sentent surveillés (Besson et Bouquin, 1991 ; Caglio, 2003 ; Kurunmäki, 2004 ; Oriot, 2004 ; Ezzamel et Burns, 2005).

De plus, rappelons que les contrôleurs de gestion ont des concurrents pour la production d'informations pertinentes à la prise de décision. Par exemple, avec la mise en place et l'utilisation des ERP, l'information est désormais accessible à tous et les managers de la *line* peuvent désormais y accéder directement (Hopwood, 1992 ; Caglio, 2003 ; Pierce et O'Dea, 2003). Ezzamel et Burns (2005) ont étudié quant à eux les tensions qui se sont cristallisées autour de l'introduction de l'EVA entre les contrôleurs de gestion d'une part et les commerciaux d'autre part. La société RetailCo ayant connu de mauvaises performances financières, le management financier a décidé d'introduire l'EVA afin d'orienter les comportements et, *in fine*, d'accroître la performance financière de l'entreprise. Or, les commerciaux se sont appropriés et ont internalisé les savoirs nécessaires au calcul de cet indicateur. Ce faisait, tout en embauchant de nouveaux employés pour exécuter ces tâches autrefois remplies par les financiers, les commerciaux ont réduit le domaine d'intervention des contrôleurs de gestion. Ainsi, le développement d'outils plus sophistiqués et mathématiques qui auraient pu servir à hausser le prestige de la fonction finance peuvent parfois se révéler inaccessibles et se retourner contre elle (Ezzamel et Burns, 2005). Une autre étude, celle de Kurunmäki (2004) met en avant l'acquisition, par les professionnels de santé, de compétences comptables. Les médecins finlandais doivent désormais préparer leur propre *reporting* financier et les comparer aux précédents. Face à cela, les contrôleurs de gestion n'ont pas saisi l'opportunité d'étendre en contre-partie leur juridiction en endossant leur rôle de pédagogue quant à l'utilisation par les médecins des outils du contrôle de gestion. **Il peut donc arriver que les contrôleurs de gestion laissent échapper les opportunités d'augmentation de leur juridiction qui sont pourtant conséquence de la financiarisation de leur organisation.**

Malgré les résistances des autres logiques ou groupes et quelques « ratés », se sont bien les financiers qui sont actuellement le plus souvent gagnants (Dent, 1991 ; Ezzamel, 1994 ; Covalleski *et al.*, 1998 ; Morales et Pezet, 2010). Nous allons maintenant mettre en évidence les facteurs internes aux organisations (2.3.4.2.) mais aussi plus macro (2.3.4.3.) et propres aux contrôleurs de gestion (2.3.4.4.) qui peuvent justifier

cette situation ¹⁹.

2.3.4.2. Des facteurs liés à l'organisation

Ce sont les facteurs internes aux organisations qui ont généralement été avancés pour expliquer l'expansion de la juridiction des contrôleurs de gestion. Plus particulièrement, l'introduction de nouveaux outils de gestion et leur utilisation comme l'« *Activity Based Costing* » faciliteraient l'intervention des contrôleurs de gestion en tant que conseillers (Bessire, 1995 ; Oakes *et al.*, 1998 ; Briers et Chua, 2001 ; Granlund et Malmi, 2002 ; Scapens et Jazayeri, 2003 ; Ezzamel et Burns, 2005). Ainsi, Oakes et ses collègues (1998) observent comment l'introduction d'une planification commerciale dans les musées canadiens est l'occasion d'exercer un « pouvoir pédagogique », influence invisible, masquée derrière la nécessité pour les opérationnels de comprendre le fonctionnement de l'outil.

L'influence des contrôleurs de gestion dépend aussi de la place que leur accorde les organisations (Hopper, 1980 ; Lambert, 2005). Lambert propose par exemple une typologie de la fonction contrôle de gestion qui prend en considération l'autorité accordée à la fonction finance dans les organisations. Selon les organisations, l'autorité accordée à la fonction finance sera plus ou moins forte. Dans les cas où celle-ci est élevée, les fonctions contrôle de gestion sont qualifiées d'omnipotentes ou de partenaires selon le client servi et sont toutes les deux bien différentes (Lambert, 2005). Comme nous l'avons évoqué précédemment, la fonction partenaire engage les contrôleurs de gestion dans des tâches liées à la production d'information pour le management local car les questions financières revêtent une dimension stratégique. La logique dominante est alors marketing et financière. Au contraire, pour l'omnipotente, ce sont les financiers qui détiennent le pouvoir :

La dimension financière est systématiquement prise en considération. La fonction contrôle de gestion omnipotente a pour rôle la mise sous tension perpétuelle et la surveillance des opérationnels autour de la réduction des coûts. [...] Elle correspond également à la promotion d'un financier au rang de président directeur général. La finalité de la politique des dirigeants est « de ramener le pouvoir aux mains de la direction », seul gage du succès et de la pérennité de l'entreprise. Dans ce cadre, la logique dominante est une logique financière court terme qui va être renforcée par l'activité des contrôleurs de gestion. Le développement de l'autorité de la fonction contrôle est un des instruments de ce pouvoir, mais celui-ci est conditionné à la mise en place d'autres dispositifs organisationnels, notamment par un découpage de la structure en centres de

19. Nous informons le lecteur que les trois prochaines parties sont largement inspirées de Legalais et Morales (2014).

responsabilité. (Lambert, 2005, p. 444)

Actuellement, la tendance dans l'évolution des rôles des contrôleurs de gestion qui interviendraient de plus en plus pour aider les managers à prendre des décisions (Granlund et Lukka, 1998 ; Granlund et Malmi, 2002 ; Byrne et Pierce, 2007) augmenterait ainsi leur influence et leur implication dans les opérations (Sorensen, 2008). Dans ce cas, un déplacement de pouvoir des mains des opérationnels vers les fonctionnels est observé (Lambert, 2005 ; Bollecker et Niglis, 2009).

Certains auteurs ont également expliqué la puissance des contrôleurs de gestion par leur centralité dans les processus d'information, certains les qualifiant d'experts en information (Burns et Baldvinsdottir, 2005). En effet, en tant qu'intermédiaires entre la direction générale et les opérationnels, les contrôleurs de gestion peuvent non seulement avoir accès aux informations dites sensibles et détenues par la première, mais aussi au savoir opérationnel car ils sont chargés d'en suivre les évolutions au quotidien (Sathe, 1983). Leur travail consistant à faire comprendre les implications financières des actions de chacun (Friedman et Lyne, 1997 ; Granlund et Lukka, 1998 ; Burns et Scapens, 2000 ; Sorensen, 2008), ils deviennent à la fois destinataires et fournisseurs d'information pour l'ensemble de l'organisation, et cela quel que soit leur rôle (Hopper, 1980 ; Pierce et O'Dea, 2003), ce qui pourrait bien rendre les contrôleurs de gestion incontournables.

2.3.4.3. Les facteurs plus macro

Des facteurs de contingence plus macro ont aussi été identifiés. Parmi eux, l'environnement est souvent mentionné (Burns et Scapens, 2000 ; Burns et Vaivio, 2001) : en cas de difficultés financières (Sathe, 1983), ou si la gestion des coûts est considérée comme centrale du fait de marges brutes très faibles (Lambert et Sponem, 2009), le rôle des contrôleurs de gestion devient plus important.

Ahrens compare quant à lui le travail des contrôleurs de gestion au sein d'entreprises allemandes et anglaises pour illustrer leurs spécificités nationales en termes de rôle (Ahrens, 1997a) ou d'identité (Ahrens et Chapman, 2000). Ses conclusions peuvent alors paraître paradoxales. D'une part, les contrôleurs de gestion anglais utilisent la comptabilité pour participer aux prises de décisions opérationnelles, alors que les contrôleurs allemands tentent de maintenir une « séparation fonctionnelle stricte » avec les opérations (Ahrens, 1997b). La « rationalité » des décisions prises serait garantie par la neutralité des comptables et l'objectivité de la comptabilité. D'autre

part, les contrôleurs allemands s'identifient à des copilotes et souhaitent aider le management sans le surveiller, alors que les contrôleurs anglais s'identifient à des partenaires opérationnels (*business partners*), c'est-à-dire qu'ils interviennent directement dans les décisions (Ahrens et Chapman, 2000) : si le *reporting* est perçu par les contrôleurs anglais comme une tâche ingrate, les contrôleurs allemands considèrent les aspects techniques qui y sont associés comme le cœur du métier. Pour ces derniers, vérifier la « fiabilité » des données constitue une tâche dévalorisée, mais comprendre les interprétations cachées derrière les chiffres devient particulièrement digne d'intérêt (Ahrens et Chapman, 2000). Les contrôleurs allemands souhaitent donc aider les managers en leur fournissant des informations qu'ils considèrent comme fiables et objectives, alors que les partenaires anglais s'appuient sur leurs connaissances financières pour prendre des décisions en commun avec les managers. Bien que les auteurs réservent le terme de « partenaires » aux contrôleurs anglais, et celui de « copilotes » aux contrôleurs allemands, il semblerait plutôt que les deux populations s'identifient à des partenaires, mais divergent sur l'influence relative qu'ils souhaitent avoir sur la prise de décision, donc sur la signification de la notion de partenariat.

Pour expliquer l'étendue de l'influence des contrôleurs de gestion, un autre élément macro sociologique doit être réintroduit comme nous l'avons précédemment évoqué : la financiarisation. La financiarisation de l'économie met au cœur des organisations les problématiques de création de valeur actionnariale. Ceci peut alors renforcer l'influence des contrôleurs de gestion au quotidien comme le montrent Morales et Pezet (2010). Nous pouvons alors constater l'existence d'un renforcement mutuel entre une tendance globale, la financiarisation et des pratiques locales, l'intervention des contrôleurs de gestion.

2.3.4.4. Un rôle actif des contrôleurs de gestion pour justifier de leur influence

D'autres auteurs considèrent que le rôle des contrôleurs eux-mêmes est plus actif dans leur gain d'influence et leur volonté de faire adhérer les managers au contrôle de gestion : c'est par la discussion (Ahrens, 1997a), la négociation (Ahrens et Chapman, 2000) et la persuasion (Dent, 1991) que les financiers parviennent à modifier la manière dont les managers comprennent leur environnement et font appel à eux. En particulier, en interprétant et en redéfinissant les problèmes organisationnels centraux en termes comptables, les financiers présentent leur compétence distinctive

comme la plus pertinente pour les résoudre, ce qui leur donne une position privilégiée dans de telles négociations (Dent, 1991 ; Ezzamel et Burns, 2005). Les contrôleurs de gestion gagnent également en légitimité et en influence auprès des opérationnels lorsqu'ils aident ces derniers à devenir plus performants ou lorsqu'ils satisfont leurs besoins (Friedman et Lyne, 1997 ; Fornerino *et al.*, 2010).

Nous pouvons remarquer ainsi que ce sont des techniques rhétoriques mises en place par les contrôleurs de gestion qui sont le plus souvent mises en évidence pour gagner en légitimité et en influence auprès des opérationnels. En France, Godener et Fornerino (2005) mettent en évidence 8 pratiques de communication orale développées par les contrôleurs de gestion pour ce faire. Pratiques qui rejoignent les arguments précédemment cités et en offrent de nouveaux (*cf.* tableau 1.4). Bollecker et Niglis (2009) montrent quant à eux que les contrôleurs de gestion tentent de convaincre les opérationnels en utilisant l'argument de la coopération mutuelle de type gagnant-gagnant.

Pratiques de communication orale Appel à...	Signification
La hiérarchie	Faire intervenir la hiérarchie pour obtenir des informations, <i>etc.</i>
L'explication	Expliquer en quoi suivre cette procédure est importante, en quoi l'outil est utile, <i>etc.</i>
La volonté de comprendre	Poser des questions aux opérationnels pour mieux comprendre leur point de vue, leurs difficultés et discuter avec eux des solutions possibles
La réclamation	Rappel du besoin de l'information dès le début de l'entretien
L'amitié, l'affectif	Demander aux opérationnels d'adhérer non par conviction mais pour faire plaisir au contrôleur de gestion
La volonté d'orienter	Questions directives visant à imposer leur volonté aux managers
La proposition d'échange	Le contrôleur de gestion propose ses compétences pour un autre domaine
La raison	Voyons, soyez raisonnable, vous savez bien qu'il faut que...

Tableau 1.4 – Pratiques de communication orale pour faire adhérer les managers au contrôle de gestion selon Godener et Fornerino (2005)

Toutefois, cette position revendiquée et recherchée de partenaires peut placer les contrôleurs de gestion dans des situations conflictuelles puisqu'elle peut les mener à « négliger » en partie leur loyauté envers la direction générale (Morales, 2009). Par exemple, pour aider les managers, les contrôleurs de gestion peuvent les aider à manipuler les résultats pour atteindre une bonne performance ou leur octroyer une

marge de manœuvre lorsque la pression financière se fait trop forte (Lambert, 2005).

En résumé

Les contrôleurs de gestion sont les garants des intérêts financiers. En tant que gardiens des comptes, ils doivent s'assurer que les procédures sont bien suivies, que les informations remontées sont fiables, que les budgets sont respectés, *etc.* En tant que conseillers *business partners*, ils recommandent des plans d'action (plus ou moins suivis selon leur degré d'autorité), soutiennent les projets sur les aspects financiers des prises de décision mais ils doivent aussi être orientés processus productifs et ne pas se focaliser sur les seules informations financières et passées lorsqu'ils sont auprès des managers. **Les contrôleurs de gestion *business partners* remplissent dès lors toutes les missions des contrôleurs de gestion techniciens auxquelles s'ajoutent d'autres missions** (Godener et Fornerino, 2005). L'évolution des rôles la plus souvent souhaitée est celle d'une plus grande implication des contrôleurs de gestion dans ce rôle de partenaire d'affaires tant qu'ils arrivent à maintenir leur loyauté envers la direction générale.

Les contrôleurs de gestion, en tant qu'interface entre la direction générale et les opérationnels sont aussi les pédagogues de la logique économique, chargés de sensibiliser ces derniers aux problématiques financières. Ceci nous amène à penser que c'est alors le rôle de conseiller / *business partner* qui devrait s'en trouver renforcé, si les contrôleurs de gestion arrivent à s'adapter. C'est en étant au plus proche des opérationnels, en les conseillant au quotidien, que les contrôleurs de gestion pourront en effet diffuser la logique financière et non pas seulement en se limitant à jouer le rôle de garde-fou.

La puissance des contrôleurs de gestion ne passe pourtant pas par l'usage d'un pouvoir opérationnel, mais par l'influence qu'ils peuvent exercer dans les prises de décision. Ils peuvent agir ainsi stratégiquement pour augmenter leur zone d'influence (Bessire, 1995) et orientent les comportements de manière plus informelle (Lambert, 2005 ; Morales, 2009). Tout l'enjeu pour les contrôleurs de gestion dans cette lutte qui oppose des sous-cultures de métier différentes consiste à modifier la culture de leur organisation, de manière à y accroître leur position stratégique en imposant un langage commun (Dent, 1991) : celui de la comptabilité (Bessire, 1995) ainsi qu'un système de représentations des problèmes de l'organisation (Ezzamel et Burns, 2005). Le principal atout des contrôleurs de gestion vient de leur qualité d'expert en techniques comptables et financières (Armstrong, 1985 ; Ezzamel, 1994) et de leur capacité à rendre « comptables » des problématiques au départ opérationnelles (Dent, 1991 ; Ezzamel et Burns, 2005). Ils cherchent alors au maximum à quantifier l'organisation (Bessire, 1995). Ainsi, dans la mesure où ils définissent eux-mêmes les savoirs qui appartenaient à d'autres groupes professionnels, les contrôleurs de gestion augmentent leur juridiction et renforcent leur autorité vis-à-vis des managers (Covaleski *et al.*, 2003). De plus, la financiarisation renforce la légitimité des financiers parmi lesquels se trouvent les contrôleurs de gestion : financiarisation et puissance

des contrôleurs de gestion se renforcent mutuellement (Morales et Pezet, 2010, 2012). Ces dernières années, les financiers ont ainsi vu l'étendue de leur juridiction augmenter. Si le cas français a parfois été décrit comme moins favorable à l'intervention des contrôleurs de gestion (Lambert et Morales, 2009 ; Morales, 2013), d'autres études y observent une tendance similaire à celle des pays anglo-saxon (Lambert, 2005 ; Fornerino et Godener, 2006).

3. Les compétences attendues des contrôleurs de gestion : d'une approche statique à une approche dynamique

Si être un professionnel de l'audit repose plus sur la conduite à tenir vis-à-vis du client et la gestion du temps de travail que sur la possession de compétences techniques (Grey, 1998 ; Anderson-Gough *et al.*, 2001), qu'en est-il pour les contrôleurs de gestion ?

Appréhender le métier des contrôleurs de gestion à travers le prisme de leurs compétences est plutôt récent dans la littérature comptable (Bollecker, 2007a ; Bots *et al.*, 2009). Au fur et à mesure des études et de leur mise en lumière des mutations des activités, rôles et missions des contrôleurs de gestion (Russell *et al.*, 1999 ; Scapens et Jazayeri, 2003 ; Sorensen, 2008), il est apparu nécessaire de s'intéresser aux compétences qu'ils devraient posséder et acquérir pour qu'ils soient considérés comme des professionnels (Fornerino et Godener, 2006 ; Ducrocq *et al.*, 2012). En effet, avec ces différents changements, les compétences des contrôleurs de gestion ont été remises en question ces dernières années (Azan, 2007). Dans un premier temps, nous souhaitons présenter brièvement la notion de compétence (3.1.) puis, dans un second temps, nous porterons notre attention sur les compétences des contrôleurs de gestion (3.2.).

3.1. Qu'est-ce que les compétences ?

Désormais, les compétences constituent pour les organisations une ressource stratégique et sont donc considérées comme les facteurs clés de succès d'une stratégie (Baumard, 1996 ; Lorino et Tarondeau, 2006). D'un point de vue académique, s'intéresser aux compétences attendues par les organisations permet d'adapter, *a minima*,

les formations qui sont données²⁰ et permet également de comprendre comment et pourquoi les individus sont recrutés puis évoluent dans leur carrière (Ducrocq *et al.*, 2012).

Définir ce que sont les compétences est plus complexe qu'il n'y paraît puisque de nombreux débats ont encore lieu dans la littérature en ressources humaines. Ainsi commence le premier chapitre de l'ouvrage de Guy Le Boterf (2010) :

Il est des définitions qui ont la vie dure. C'est le cas de celle la plus habituellement donnée à la notion de compétence, définie comme « une somme de savoirs, de savoir-faire et de savoir-être ». Apparue il y a une trentaine d'année, quelque peu délaissée, puis de nouveau en vogue actuellement, cette définition est retenue dans les dispositions réglementaires régissant la formation professionnelle. (Le Boterf, 2010, p. 15)

Avec cette approche, les compétences apparaissent comme une somme de ressources ou savoirs à maîtriser. Les savoirs renvoient aux compétences théoriques et pratiques qui sont généralement sanctionnées par des diplômes ; les savoir-faire font référence à l'expérience acquise, en lien avec l'ancienneté, le titre ou les postes précédemment occupés ; enfin, les savoir-être se réfèrent aux dimensions comportementales (Perretti, 1999). À ce triptyque, il est aussi possible d'ajouter le savoir faire-faire Emery (1996), qui semble particulièrement bien adapté au métier de contrôleur de gestion.

La définition par ce triptyque, qui n'est pas fautive en soi, ne doit toutefois pas faire oublier que le fait de posséder une liste de savoirs et de compétences ne signifie pas pour autant être compétent, c'est-à-dire être capable d'agir de façon adaptée à une situation (Le Boterf, 2010). Il convient ainsi de garder en tête que la compétence est toujours située puisque dépendante du contexte (Lorino et Tarondeau, 2006). Il ne s'agit plus seulement de détenir toute une liste de ressources et de savoirs mais de savoir les combiner et les mobiliser au bon moment.

Ces différents savoirs peuvent être tour à tour explicites et tacites mais aussi implicites :

La connaissance explicite est ce que nous pouvons énoncer et communiquer. La connaissance explicite peut être dissociée de notre unité physiologique par son énonciation sous la forme d'un écrit ou d'un exposé que nous pouvons communiquer sans avoir à nous transporter comme des « porteurs » de cette connaissance. [...]

La connaissance tacite est ce que nous connaissons sans avoir conscience

20. Nous ne souhaitons pas entrer ici dans le débat qui porte sur la question du degré de professionnalisation des études.

de le connaître. [...] On peut distinguer deux formes de connaissances tacites : les connaissances tacites cinétiques, celles qui sont liées au fait que nous n'ayons pas besoin de « penser », c'est-à-dire d'énoncer la coordination de nos mouvements pour nager, marcher, etc. L'autre forme de connaissance tacite concerne le « sentiment de connaître » quelque chose, de pouvoir le réaliser, le comprendre, sans pouvoir énoncer les fondements de sa compréhension. La connaissance tacite est incommunicable par le langage. [...]

La connaissance implicite est ce que nous connaissons sans vouloir l'exprimer. (Baumard, 1996, p. 243-244)

Ainsi, la connaissance explicite est objective et se trouve par exemple dans des ouvrages ; la tacite est subjective et se réfère à ce qui est acquis par l'expérience, par la pratique. Toutefois, Nonaka et Takeuchi (1997) considèrent qu'une partie de la connaissance tacite peut être explicitée à travers l'interaction. Enfin, l'implicite est la connaissance qui est cachée par autrui consciemment.

Nous venons d'explicitier les différentes façons d'appréhender la notion de compétences. Si celles-ci sont généralement définies comme une somme de savoirs, ils ne faut pas considérer que posséder ces savoirs signifie être compétent. Être compétent fait référence à l'usage au bon moment de ces savoirs. Ces aspects définis, la prochaine section est consacrée aux travaux qui ont porté leur attention sur les compétences des contrôleurs de gestion et à la façon dont la littérature les appréhende.

3.2. Les compétences des contrôleurs de gestion

Les compétences des contrôleurs de gestion sont souvent étudiées à travers l'utilisation du triptyque : savoirs / savoir-faire / savoir-être (Le Boterf, 1994 ; Danziger, 2000 ; Bescos, 2002 ; Fornerino et Godener, 2006). Mais d'autres regroupements peuvent être trouvés. Par exemple, Fornerino et Godener (2006) utilisent le modèle de compétences OCEAN de Costa et McCrae (1992) et l'adaptent au métier de contrôleur de gestion :

- O pour Ouverture — curiosité, pédagogie, écoute, *etc.*,
- C pour Caractère Consciencieux — rigueur, respect des délais, capacité d'analyse et de synthèse, *etc.*,
- E pour Extraversion — capacité à communiquer, à persuader et à travailler en équipe, *etc.*,
- Amabilité et Neurotisme n'apparaissent toutefois pas dans la littérature en contrôle de gestion.

La littérature préfère toutefois distinguer les compétences techniques (dites aussi cognitives) des compétences humaines et relationnelles (dites aussi personnelles)

(Chiapello, 1990 ; Forsaith *et al.*, 2003 ; Bots *et al.*, 2009 ; Ducrocq *et al.*, 2012, *etc.*). Ces distinctions ont l'avantage, par rapport aux grilles de lecture issues du triptyque précédemment cité, d'apporter une distinction entre le technique et l'humain au niveau des savoir-faire (Ducrocq *et al.*, 2012). Il est aussi intéressant de distinguer, parmi les compétences humaines, les compétences inter-personnelles²¹ des compétences intra-personnelles²² :

Ces distinctions nous semblent discriminantes dans l'optique d'un recrutement et des évolutions de carrières. En effet, les compétences intra-personnelles, qui relèvent de la personnalité de l'individu, comme la réactivité, l'enthousiasme, l'intégrité, apparaissent plus difficiles à faire évoluer, notamment par des actions de formation continue, que les compétences inter-personnelles, comme la capacité à animer des réunions, la communication écrite ou orale. Le recruteur ou le gestionnaire de carrière doivent donc bien vérifier que le candidat possède ces compétences. Ce commentaire est valable pour le recrutement d'un responsable du contrôle de gestion, mais aussi et surtout pour celui d'un jeune contrôleur de gestion dont l'entreprise souhaite qu'il évolue, à terme, vers des fonctions de responsable du contrôle de gestion. (Ducrocq et al., 2012, p. 42)

Nous choisissons, afin d'« opérationnaliser » le concept de compétences et de présenter la littérature, d'utiliser cette distinction entre compétences techniques, inter et intra-personnelles. Pour déterminer un référentiel de compétences pour un métier, Le Boterf (2010) nous dit qu'il faudrait mieux commencer par déterminer les activités clés du métier pour en déduire ensuite les principales ressources qu'elles requièrent pour être bien exercées. Dans la majorité des cas, les études ne distinguent pas de façon explicite les compétences selon les activités et rôles des contrôleurs de gestion, ce qui permettrait de dépasser la seule juxtaposition des savoirs.

Nous exposerons, dans une première partie, les résultats des études qui s'attachent à déterminer globalement les compétences jugées clés, c'est-à-dire sans tenir compte des activités et rôles (3.2.1.). Puis, nous verrons que certaines sont considérées comme plus importantes selon les rôles joués ou l'ancienneté des contrôleurs de gestion dans la fonction (3.2.2. et 3.2.3.).

3.2.1. Les compétences indépendamment des rôles des contrôleurs de gestion

Selon une étude de Russell *et al.* (1999), les contrôleurs de gestion ont acquis un certain nombre de compétences entre 1995 et 1999. Ce sont les compétences tech-

21. Ce sont les compétences sociales (soi avec les autres), comme le sens de la diplomatie pour collecter et transmettre l'information, la capacité à travailler en équipe, la communication, *etc.*

22. Elles concernent les compétences de soi avec soi et font référence aux valeurs et à la personnalité des individus. On y retrouve par exemple la rigueur et la précision, l'autonomie et l'implication, la curiosité, la capacité d'analyse et de synthèse, *etc.*

niques qui se sont le plus améliorées avec en tête les compétences informatiques, suivies par la connaissance des systèmes d'informations comptables. En revanche, l'approfondissement des connaissances du *business* n'a été perçu que par 5 % des répondants. Enfin, en ce qui concerne les compétences inter-personnelles, seules les compétences en communication connaissent une avancée notable. Mais, au-delà des compétences acquises, quelles sont celles jugées nécessaires pour exercer le métier de contrôleur de gestion ? Le tableau 1.5 donne un exemple des compétences considérées comme importantes par les membres du CIMA afin que les contrôleurs de gestion remplissent au mieux les missions qui leur sont confiées.

Compétences	%
Analytiques et interprétatives	81
Connaissances de l'activité	65
Travail d'équipe	62
Communication orale	60
Intégrer des info financières et non financières	58
Informatiques	55
Ethiques	55
Interpersonnelles	51
Formats de présentation	46
Commerciales	46

Tableau 1.5 – Compétences clés exigées (Burns *et al.*, 2004)

Ces résultats confirment et sont confirmés par d'autres études et mettent en évidence une complémentarité entre compétences techniques et comportementales, complémentarité qui est de plus en plus recherchée, que ce soit en France ou à l'étranger (Chiapello, 1990 ; Coad, 1999 ; Burns et Yazdifar, 2001 ; Bescos, 2002 ; Johnston *et al.*, 2002 ; Burns *et al.*, 2004 ; Sorensen, 2008, *etc.*).

Les compétences en techniques en contrôle de gestion et en comptabilité ne sont pas délaissées et sont toujours jugées comme étant importantes (Bougen, 1994 ; Granlund et Lukka, 1998 ; Russell *et al.*, 1999 ; Parker, 2002 ; Ducrocq *et al.*, 2012). En effet, dans un premier temps, s'assurer que les contrôleurs de gestion possèdent ces compétences permet de rassurer les employeurs même si, par la suite, elles ne sont pas régulièrement utilisées dans les organisations (Francis et Minchington, 1999). L'obtention d'un diplôme est considéré comme un rite de passage permettant aux individus de devenir des contrôleurs de gestion et de tranquilliser les recruteurs. Ce premier corps de compétences est aussi utile pour mener à bien certaines activités traditionnelles telles le processus budgétaire, le *reporting* à destination de la direction

générale ou le calcul de coûts (Ducrocq *et al.*, 2012). D'un point de vue technique, il est aussi indispensable aujourd'hui pour les contrôleurs de gestion de maîtriser les différents outils informatiques (Russell *et al.*, 1999 ; Burns et Yazdifar, 2001 ; Burns *et al.*, 2004 ; Azan, 2007, *etc.*). Toutefois, les contrôleurs de gestion doivent aussi montrer qu'ils ne sont pas uniquement des experts en techniques financières et qu'ils ont su les dépasser pour les adapter à l'activité de l'organisation et aux processus productifs (Siegel *et al.*, 1997 ; Burns *et al.*, 2004 ; Sorensen, 2008 ; Bouquin, 2010, *etc.*). Ce n'est en effet qu'en connaissant le *business* que les contrôleurs de gestion peuvent en comprendre les implications financières, aider lors des prises de décision opérationnelle et faire de bonnes analyses à remonter à la direction générale (Siegel *et al.*, 1997 ; Granlund et Lukka, 1998 ; Sorensen, 2008). Les compétences techniques opérationnelles sont donc également fort importantes.

L'attention se porte de plus en plus sur des compétences qui ne sont plus seulement techniques mais aussi humaines, c'est-à-dire inter et intra-personnelles (Chiapello, 1990 ; Burns et Yazdifar, 2001 ; Forsaith *et al.*, 2003 ; Burns *et al.*, 2004 ; Azan, 2007 ; Ducrocq *et al.*, 2012, *etc.*). Les compétences inter-personnelles, et plus précisément celles qui s'articulent autour du relationnel, sont jugées fort importantes (Chiapello, 1990 ; Bouin et Simon, 2000 ; Siegel, 2000 ; Burns *et al.*, 2004 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Bouquin, 2010 ; Ducrocq *et al.*, 2012, *etc.*). Sens pédagogique, écoute, capacité de persuasion, aptitude à la communication orale sont essentiels puisque les contrôleurs de gestion doivent former, inciter, convaincre et comprendre les opérationnels tout en obtenant de leur part de ces derniers de l'information (Godener et Fornerino, 2005) :

Si le contrôleur de gestion n'obtient pas l'information manquante dans les délais ou n'obtient qu'une information peu fiable ou incomplète, la qualité du suivi des réalisations, du reporting ou du budget en sera affectée et leur utilisation possible réduite. De même, s'il ne parvient pas à saisir la teneur des représentations et des besoins des managers, les analyses qu'il mènera et les outils qu'il développera ne seront pas pleinement satisfaisants et utiles aux acteurs de la firme. Par exemple, faute de bonne coopération entre le contrôleur de gestion et un manager, les indicateurs retenus dans le tableau de bord de ce manager risqueraient de ne pas être pertinents ou tout au moins pas assez adaptés à leur destinataire [...] Enfin, il est du devoir du contrôleur de gestion de convaincre les managers de l'utilité et de la valeur des raisonnements et outils utilisés ainsi que des règles de gestion instaurées et de les y former. (Godener et al., 2002, p. 10)

En tant que pourvoyeur d'informations, la réussite des contrôleurs de gestion, et ce quels que soient leurs rôles, repose sur leurs qualités et compétences inter-personnelles et plus précisément relationnelles (Bouquin, 2010). En effet, de « bonnes » relations permettront aux teneurs des comptes de sécuriser les données et d'offrir des ex-

plications pertinentes à la direction générale sur ce qui se passe sur le terrain ; au plus proche des opérationnels, ces compétences leur permettront d'exercer au mieux leur rôle de conseiller. C'est aussi par la communication qu'ils pourront acculturer les opérationnels aux dernières tendances de la financiarisation. Les contrôleurs de gestion ne peuvent plus travailler seuls et doivent savoir communiquer.

En ce qui concerne les compétences intra-personnelles, la plus importante réside dans la capacité d'analyse et de synthèse des individus (Smith et Briggs, 1999 ; Parker, 2002 ; Burns *et al.*, 2004 ; Ducrocq *et al.*, 2012). Mais il est aussi attendu des contrôleurs de gestion qu'ils soient rigoureux, autonomes, réactifs et flexibles (Burns *et al.*, 2004 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Ducrocq *et al.*, 2012).

Ce sont bien les compétences humaines inter et intra-personnelles qui sont mises en avant aujourd'hui²³ et cette tendance devrait se confirmer. Les compétences analytiques sont jugées les plus importantes dans l'avenir (Burns *et al.*, 2004 ; Ducrocq *et al.*, 2012) ainsi que celles liées au *business* et à la capacité à travailler en équipe (Russell *et al.*, 1999 ; Siegel, 2000 ; Burns et Yazdifar, 2001). La communication orale sera toujours un facteur clé de succès pour réussir en contrôle de gestion (Russell *et al.*, 1999).

Pour conclure, nous pouvons dire que les compétences attendues chez les contrôleurs de gestion sont en lien avec les enjeux actuels des organisations, enjeux qui s'articulent autour de quatre verbes (Bescos, 2002) :

- Communiquer : pour restaurer et consolider la crédibilité de la fonction gestion-finance,
- Réorganiser : pour mettre en place des unités décentralisées,
- Innover : dans la mise en œuvre de mesures non financières, de l'adaptation aux technologies, *etc.*,
- Accélérer : pour réduire les délais et intégrer les processus.

Les études précédemment citées s'intéressent ainsi aux compétences que les contrôleurs doivent posséder pour exercer au mieux leur métier. Elles brossent un portrait du contrôleur de gestion « idéal », sans chercher à savoir si les compétences recherchées pourraient être différentes selon les rôles. S'intéresser à cette distinction peut néanmoins s'avérer utile lors des phases de recrutement, et ce d'autant plus que les organisations ne cherchent pas toutes à faire des contrôleurs de gestion des *business*

23. Le top 20 toutes compétences confondues établi par Ducrocq et ses collègues en 2012 contient 13 compétences humaines (dont 8 dans le top 10).

partners.

3.2.2. Des compétences attendues différentes selon les rôles tenus

Comme nous le rappellent Fornerino et Godener (2006) :

Seul Danziger (2000) distingue (sans le démontrer empiriquement) les compétences personnelles nécessaires aux différents postes de contrôleur de gestion en soulignant qu'à la précision, à la rigueur et au respect des délais, essentiels au contrôleur-technicien, le contrôleur-conseiller doit allier des compétences relationnelles. (Fornerino et Godener, 2006, p. 6)

Par la suite, quelques études s'attachent à faire cette distinction (Fornerino et Godener, 2006 ; Feeney et Pierce, 2007 ; Lambert *et al.*, 2010). Pour Fornerino et Godener (2006) toutes les compétences, qu'elles soient techniques ou relationnelles, sont importantes pour exercer le métier de contrôleur de gestion. L'ensemble des contrôleurs de gestion doit avoir connaissance des règles comptables et du *business*, ou être curieux. Néanmoins, neuf compétences sont considérées comme plus importantes pour les contrôleurs de gestion conseillers que pour les contrôleurs de gestion techniciens : les capacités d'analyse et de synthèse, de rigueur, de précision, de respect des engagements, du sens du contact, de l'écoute, de la pédagogie, de la capacité à convaincre et de la capacité à travailler en groupe. Ce sont ainsi les compétences personnelles qui ressortent (hormis la diplomatie) et qui montrent que le contrôleur de gestion conseiller doit au final posséder toutes les compétences du contrôleur technicien et y ajouter les relationnelles.

Les résultats de Lambert *et al.* (2010) rejoignent en partie ce point de vue. Le contrôleur de gestion partenaire d'affaires est un contrôleur de gestion qui doit dépasser en termes de compétences le contrôleur de gestion « classique », à la fois du point de vue relationnel mais aussi technique. Il doit en effet maîtriser toutes les compétences de base purement techniques (la comptabilité, le processus budgétaire, *etc.*), tout en étant capable de les dépasser et d'établir des prévisions glissantes, des comparatifs pertinents et de regarder ce qu'il se passe en-dehors de l'organisation. Il doit aussi être pédagogue afin de transmettre et d'expliquer les nouvelles informations à prendre en considération lors de la prise de décision stratégique. Finalement, « *là où le contrôleur de gestion classique ne regarde que dans l'entreprise, le contrôleur de gestion business partner regarde aussi le marché et les concurrents* » (Lambert *et al.*, 2010, p. 167).

Enfin, l'étude de Feeney et Pierce (2007) montre que les managers attendent des contrôleurs de gestion « compteurs de haricots » qu'ils soient précis, méthodiques et

qu'ils possèdent avant tout une expertise financière, ce qui en fait des contrôleurs de gestion plutôt conservateurs. Les contrôleurs de gestion impliqués dans la prise de décision stratégique, quant à eux, devraient avant tout comprendre en profondeur le *business*, être capables de communiquer et de travailler en équipe tout en étant créatifs et en résolvant des problèmes. Les auteurs notent également, qu'actuellement, les contrôleurs de gestion conseillers ne satisfont pas les attentes des managers sur ces points puisqu'ils sont jugés comme étant trop conservateurs. Plus particulièrement, les managers considèrent que les contrôleurs de gestion ne maîtrisent pas assez les compétences en rapport avec le *business* (Pierce et O'Dea, 2003).

Bien que des compétences soient communes à tous les contrôleurs de gestion, leur degré d'approfondissement et de maîtrise dépend aussi du rôle exercé. Cependant, nous pouvons reprocher à ces études leur caractère statique. En effet, les contrôleurs de gestion doivent-ils posséder l'ensemble de ces compétences dès le début de leur carrière ? Certaines sont-elles plus recherchées lorsqu'ils sont jeunes ? Peu d'études se sont ainsi attachées à donner à ces informations un caractère plus dynamique. La section suivante nous permet de porter notre attention sur les travaux qui esquissent (Francis et Minchington, 1999 ; Sorensen, 2008) ou développent plus précisément (Bots *et al.*, 2009) cette évolution des compétences au cours de la carrière des contrôleurs de gestion.

3.2.3. Des compétences en fonction de l'état d'avancement de la carrière

Les études précédentes montrent que les contrôleurs de gestion doivent maîtriser de nombreuses compétences, elles ne mettent pourtant pas en évidence à quel(s) moment(s) de leur carrière ils sont censés les acquérir. Nous nous intéresserons tout d'abord aux formations suivies par les « jeunes » contrôleurs de gestion, ce qui permet de connaître en partie ce qu'il peut être attendu d'eux (3.2.3.1.). Puis, dans une seconde partie, nous présenterons les évolutions des compétences attendues en fonction de leur ancienneté dans l'organisation (3.2.3.2.).

3.2.3.1. Les formations des contrôleurs de gestion

Comme nous l'avons évoqué dans la section 1.2., selon les pays, être contrôleur de gestion c'est appartenir à une profession au sens strict. Ainsi, contrairement aux contextes français et allemand, le contrôle de gestion dans les pays anglo-saxons s'organise autour d'instituts et d'associations professionnelles tels le *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) et l'*Institute of Chartered Accountants*

in England and Wales (ICAEW) pour la Grande-Bretagne ou l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) pour les États-Unis :

Dans les pays anglo-saxons tels que le Royaume-Uni, le Canada, les États-Unis, les contrôleurs de gestion forment une profession, au sens organisée, dont le diplôme est délivré par une association de membres. Le cursus initial des contrôleurs est extrêmement varié : forts d'une licence d'histoire, de philosophie, de psychologie, ou de mandement, ils s'engagent, parallèlement à leurs débuts en tant que contrôleurs, à suivre un cursus qui sera sanctionné in fine par un examen de leurs aptitudes professionnelles en comptabilité et en contrôle. (Lambert et al., 2010, p. 161)

Ainsi, avant de devenir contrôleurs de gestion, les membres anglo-saxons ont le plus souvent suivi des études à l'université dans des filières non économiques et commerciales (Ahrens et Chapman, 2000). Les contrôleurs de gestion ne s'en sentent d'ailleurs pas stigmatisés. Par la suite, en devenant membre d'une association, les contrôleurs de gestion doivent acquérir de deux à quatre années d'expérience professionnelle au sein d'organisations. Pendant ces années, ils peuvent suivre des cours, et après avoir passé un examen et validé leurs années d'expérience, ils sont « qualifiés » et reconnus comme de véritables « professionnels ».

En France, depuis peu, l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG) propose le « 1er certificat de Contrôleur de gestion » :

En partenariat avec Afnor Certification, la DFCG propose le 1er Certificat de contrôleur de gestion normalisée ISO 17024. Totalement indépendante, cette certification vous permet de valoriser rapidement votre niveau de connaissance. Selon votre profil et votre projet, nous vous proposons deux niveaux de certification :

- « Contrôleur de gestion » : *si vous exercez ce métier depuis quelques années ou que vous ne possédez pas de diplôme dans ce domaine.*
- « Contrôleur de gestion Senior » : *vous possédez une bonne expérience du contrôle de gestion et vous cherchez à valoriser votre expertise dans ce domaine et à vous différencier par l'obtention d'une reconnaissance à forte valeur ajoutée.*

Pré-requis pour la certification initiale « Contrôleur de gestion ». Pour pouvoir se présenter aux évaluations le candidat devra répondre, au minimum, aux pré-requis suivants :

- *Posséder un Niveau III de formation et 2 années d'expérience en comptabilité/gestion (expérience acquise dans les 5 dernières années) ;*
- ou*
- *Posséder un Niveau IV de formation et 5 années d'expérience en comptabilité/gestion (expérience acquise dans les 8 dernières années).*

Pré-requis pour la certification initiale « Contrôleur de gestion senior ». Pour pouvoir se présenter aux évaluations le candidat devra répondre, au minimum, aux pré-requis suivants :

- *Posséder un Niveau II de formation et 5 années d'expérience en comptabilité-gestion (expérience acquise dans les 8 dernières années) ;*

ou

- Posséder un Niveau III de formation et 7 années d'expérience en comptabilité/gestion (expérience acquise dans les 10 dernières années);

ou

- Posséder un Niveau IV de formation et 10 années d'expérience en comptabilité/gestion (expérience acquise dans les 15 dernières années). (DFCG²⁴)

Ce certificat offre ainsi depuis peu une possibilité pour les contrôleurs de gestion de se faire reconnaître comme étant un « professionnel » du contrôle de gestion. Il n'est toutefois pas obligatoire pour détenir le titre de contrôleur de gestion. De plus, lorsque l'attention se porte sur le descriptif du métier, nulle mention de la nécessité de posséder ce diplôme n'apparaît :

Diplômes requis

Écoles de Commerce : toute école avec une spécialisation finance contrôle de gestion, management et contrôle de gestion...

Master 2 spécialité contrôle de gestion de l'institut d'économie et de management de Nantes- IAE ; master système d'information et contrôle de gestion de l'IGR-IAE ; master 2 finance et contrôle de gestion de l'université Lyon 2...

Master en Comptabilité-Contrôle-Audit (CCA), finance, sciences du management, stratégie d'entreprise : Master CCA de l'université Paris-Dauphine ; Master 2 sci-ences du management spécialité finance d'entreprise de l'université d'Evry val d'Essonne...

Diplômes comptables : DCG (Diplôme de Comptabilité et de Gestion), DSCG (Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion).

Double formation technique et gestion : école d'ingénieur et 3e cycle de gestion notamment pour la spécialisation de contrôleur de gestion industriel.

Institut d'études politiques section économie et finance. (APEC²⁵)

Cet emploi/métier est accessible avec un Master (M1, DSCG, Master professionnel, diplôme de grandes écoles, ...) en comptabilité, contrôle de gestion, gestion financière, gestion d'entreprise. (Pôle Emploi²⁶)

Le métier de contrôleur de gestion est ainsi présenté, sur les sites de recherche d'emplois, comme accessible aux personnes ayant suivi un cursus de second cycle orienté vers les thématiques de la finance. Ces informations mettent en avant l'acquisition des compétences en techniques financières, compétences explicites puisque sanctionnées par un diplôme. Néanmoins, même si cela n'est pas forcément la norme, il a aussi été montré, dans certains cas, que les contrôleurs de gestion pouvaient être d'anciens opérationnels qui acquièrent « sur le tas » des compétences en techniques comptables et financières (Redslob, 2012).

24. Source : <http://dfcg-formation.fr/certification-en-contrôle-de-gestion/>, en date du 16 mai 2014.

25. Source : <http://annuaire-metiers.cadres.apec.fr/>, en date du 9 avril 2014.

26. Source : <http://recrutement.pole-emploi.fr/>, en date du 9 avril 2014.

3.2.3.2. Évolution des compétences attendues en fonction de l'ancienneté

Sorensen (2008) et Francis et Minchington (1999) s'intéressent aux compétences attendues chez les « jeunes » contrôleurs de gestion²⁷. Ces derniers doivent principalement maîtriser des compétences techniques, avoir une éthique irréprochable et être doués d'une capacité d'écoute. De leur côté, Stone *et al.* (2000) montrent que les connaissances techniques sont jugées comme plus importantes pour les jeunes contrôleurs de gestion que pour les seniors. La capacité à résoudre des problèmes est importante quel que soit le niveau d'exercice du métier. Enfin, les connaissances industrielles sont plus développées et considérées comme importantes chez les contrôleurs de gestion seniors que chez les juniors.

Le travail de Bots *et al.* (2009) est quant à lui plus poussé et repose sur un modèle théorique de classement des compétences²⁸. Nous souhaitons expliciter le découpage simplifié des compétences qu'ils proposent puis, nous présenterons leurs résultats.

Dans un premier temps, il est distingué les compétences cognitives des compétences comportementales. Les compétences cognitives sont subdivisées en compétences techniques, compétences analytiques (littéraires, analytiques, planification *etc.*) et compétences critiques (réceptivité, perspectives multidisciplinaires *etc.*). Les compétences comportementales regroupent quant à elles les compétences personnelles (flexibilité, curiosité, moralité *etc.*), les compétences inter-personnelles (communication, travail d'équipe *etc.*) et organisationnelles (négociation, connaissances de l'activité, management *etc.*). Dans un second temps, quatre étapes professionnelles pour les contrôleurs de gestion sont identifiées : le novice, l'assistant, le compétent et l'expert.

Bots *et al.* (2009), testant empiriquement ce modèle, mettent en évidence que les couples compétences / niveau d'expérience proposés sont valides. Ainsi, les contrôleurs de gestion novices, à la sortie de leur école, doivent maîtriser les techniques en comptabilité analytique et générale, certaines compétences analytiques (savoir rechercher l'information et la restituer) et des compétences personnelles (intelligence, flexibilité, impartialité et curiosité). Par la suite, les contrôleurs devront acquérir des compétences qui concernent les prévisions, l'analyse et la résolution de problèmes

27. Les deux études portent uniquement sur les jeunes contrôleurs de gestion. Il n'y a pas de comparaison avec les contrôleurs de gestion seniors, mais cela sous-entend bien une distinction.

28. Demandé en 2002 par l'*International Federation of Accountants* et dont les résultats sont contenus dans le rapport Birkett.

afin de pouvoir apporter de la valeur ajoutée. Les compétences organisationnelles sont les dernières à devoir être maîtrisées et concernent plus particulièrement la capacité à gérer des projets. Cette étude est intéressante car elle explicite, selon les postes et l'expérience, les attentes en termes de compétences que les organisations portent sur le métier de contrôleur de gestion. Néanmoins, celles-ci peuvent chercher à embaucher des contrôleurs de gestion possédant des compétences plus larges que les compétences demandées pour un poste précis ; les organisations anticipent par ce biais les évolutions de carrière possibles des contrôleurs de gestion et la nécessité de posséder d'autres types de connaissances (Ducrocq *et al.*, 2012).

En résumé

Il est demandé aux contrôleurs de gestion de maîtriser de plus en plus d'aptitudes complémentaires (Chiapello, 1990 ; Bescos, 2002 ; Azan, 2007). Quel que soit le rôle tenu, la maîtrise des techniques comptables et financières est importante mais les contrôleurs de gestion sont aussi appelés à les dépasser et doivent s'orienter *business*. Ils doivent chercher à mieux comprendre l'ensemble des fonctions de l'organisation (ressources humaines, marketing, achats, *etc.*) et donc, mieux connaître les processus organisationnels clés (Sorensen, 2008). En plus de ces compétences techniques, il est de plus en plus attendu des contrôleurs de gestion qu'ils développent des compétences interpersonnelles et plus particulièrement relationnelles. Ce n'est qu'en ayant de bonnes relations avec les opérationnels que les contrôleurs de gestion pourront apporter une réelle plus-value aux chiffres comptables (Bouquin, 2010). Toutefois, tous les contrôleurs de gestion ne doivent pas toujours maîtriser toutes les compétences ou tout du moins, elles ne sont pas d'égale importance. Celles-ci peuvent varier en fonction de leur rôle et de leur niveau d'expérience (Fornerino et Godener, 2006 ; Bots *et al.*, 2009, *etc.*).

Si les contrôleurs doivent adapter leurs pratiques aux différentes activités, cela signifie qu'une partie de leur savoir se construit dans l'organisation, par tâtonnement (Caron *et al.*, 2008) : ils doivent « acculturer » la comptabilité à l'organisation et c'est cela qui permettra aux contrôleurs de gestion « d'être compétents » aux yeux des opérationnels et de légitimer leur intervention. Les compétences constituent dès lors un levier sur lequel peuvent agir les contrôleurs de gestion et qui leur permettront de prouver concrètement la valeur des services qu'ils proposent (Lambert et Pezet, 2007). Un travail sur eux-mêmes peut d'ailleurs s'avérer nécessaire afin d'améliorer leur relationnel par exemple.

En France, contexte de notre étude, le métier de contrôleur de gestion n'est pas réglementé puisque pour devenir contrôleur de gestion, il n'est pas obligatoire de suivre un enseignement spécifique. Une personne exerçant des responsabilités opérationnelles peut tout à fait devenir contrôleur de gestion. Il est alors intéressant de

se demander si, dans ce contexte particulier, les organisations préfèrent recruter de jeunes contrôleurs de gestion possédant des compétences en techniques financières et comptables ou si elles préfèrent recruter des personnes ayant des connaissances sur les différents processus productifs. Il convient, pour ce faire, de s'intéresser aux trajectoires suivies par les personnes qui deviennent contrôleurs de gestion.

4. Les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion

Il est demandé aux contrôleurs de gestion de disposer de plus en plus de compétences afin d'exercer au mieux leurs rôles dans les organisations, et de devenir, si possible, un contrôleur de gestion *business partner*. Leurs interventions sur les zones de responsabilité des managers ne sont pas toujours les bienvenues et lorsqu'ils le sont, ils ne parviennent pas toujours à satisfaire ces derniers. Ceci nous amène à nous poser plusieurs questions : comment se développent les compétences des contrôleurs de gestion ? Les contrôleurs de gestion peuvent-ils devenir « directement » des conseillers, qu'ils soient conseillers avec une autorité forte ou faible ? Nous pensons que, pour répondre à ces questions, nous devons nous interroger sur la « généalogie » des personnes exerçant le métier. Cette généalogie est d'autant plus intéressante qu'elle met en jeu l'identité même des contrôleurs de gestion (Warren et Parker, 2009 ; Dubar, 2010) alors que les parcours des professionnels comptables sont assez peu étudiés (Armstrong, 1985).

C'est sans doute dans les recherches en audit que nous pouvons trouver le plus d'études s'y rapportant. Les trajectoires y sont pyramidales et institutionnalisées : les auditeurs commencent leur carrière en tant qu'assistants pour ensuite gravir les échelons un par un, et obtenir, pour les plus endurants, le titre valorisant d'associé (Grey, 1994). La carrière dans les métiers de l'audit est néanmoins semée d'embûches et de nombreux auditeurs n'arrivent pas au sommet (Dirsmith et Covaleski, 1985 ; Kornberger *et al.*, 2011). Devenir un auditeur nécessite en effet de suivre un modèle de progression idéal (Kosmala et Herrbach, 2006) : « on ne naît pas auditeur, on le devient ». Qu'en est-il pour les contrôleurs de gestion ? Quelles trajectoires suivent-ils ?

Nous verrons dans une première partie quelles peuvent être les trajectoires professionnelles pour les contrôleurs de gestion (4.1.), pour nous intéresser, dans une

seconde, aux facteurs pouvant expliquer ces choix (4.2.).

4.1. Quelle carrière pour les contrôleurs de gestion ?

En ce qui concerne les contrôleurs de gestion, leurs trajectoires professionnelles n'ont pas fait l'objet de beaucoup d'attention. Rappelons que dans les pays anglo-saxons les individus, avant de devenir contrôleurs de gestion, ont le plus souvent suivi des études à l'université dans des filières non économiques et commerciales (Ahrens et Chapman, 2000). En revanche, ils doivent obtenir un diplôme délivré par une association de membres²⁹, ce qui fait des « jeunes » contrôleurs de gestion des techniciens comptable et financier. En France, la situation peut être différente puisque les contrôleurs de gestion peuvent ne pas posséder de compétences financières à leur arrivée (Lambert, 2005 ; Redslob, 2012).

Au sein du contrôle de gestion, Morales (2009) évoque un début de carrière des contrôleurs de gestion comme techniciens afin d'apprendre le métier pour ensuite évoluer vers des postes de conseiller³⁰. Dans un manuel pédagogique destiné aux étudiants, Berland et de Rongé (2010) évoquent les mobilités offertes aux contrôleurs de gestion. Il existe une voie considérée comme légitime et classique pour les contrôleurs de gestion : l'évolution au sein de postes appartenant à la famille financière. Par la suite, les contrôleurs de gestion peuvent atteindre des postes de management financier (directeur contrôle de gestion ou directeur financier) ou d'auditeurs interne (Berland et de Rongé, 2010). Le poste de directeur administratif et financier semble être la continuité (et la finalité ?) la plus logique de la carrière de contrôleur de gestion (Berland et de Rongé, 2010). Aujourd'hui, les directeurs administratifs et financiers doivent avoir acquis un certain nombre de compétences : dépassant la seule maîtrise des techniques financières ils doivent être en mesure de mobiliser leurs compétences inter-personnelles et politiques (Baxter et Chua, 2008). Nous considérons que cela est fort proche de ce qu'il est désormais attendu des contrôleurs de gestion aujourd'hui, ce qui les rend tout à fait légitimes pour occuper ces postes.

Une étude plus récente fait transparaître les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion, dans un contexte particulier, celui des armées françaises (Redslob, 2012). L'auteure met en avant trois profils de contrôleurs de gestion :

29. Se référer à la partie 3.2.3.1. du présent chapitre pour davantage de détails.

30. L'idée est brièvement énoncée pour les contrôleurs de gestion chez Ultramarques.

- *Les contrôleurs de gestion institués* : militaires à l'origine, ils se sont vus attribuer la mission de mettre en place les dispositifs de contrôle de gestion. Refusant cette identité professionnelle, ils souhaitent retourner à des postes pour lesquels les tâches à mener sont purement militaires.
- *Les contrôleurs de gestion techniciens* : recrutés à l'extérieur des armées françaises, ils ont choisi cette orientation vers le contrôle de gestion. Dans la majorité des cas diplômés en finance, ils sont peu attachés à l'institution militaire et ne se privent pas d'envisager poursuivre leur métier en-dehors de celle-ci.
- *Les contrôleurs de gestion hybrides* : militaires qui s'impliquent dans le métier de contrôleur de gestion bien que fortement attachés aux valeurs de leur institution. Ils ne souhaitent pas, comme les contrôleurs institués, quitter le plus rapidement possible la fonction mais n'envisagent pas non plus de quitter les armées pour exercer le métier de contrôleur de gestion dans d'autres milieux.

Enfin le métier de contrôleur de gestion peut aussi être considéré comme un tremplin permettant d'atteindre d'autres fonctions dans les organisations (Dalton, 1950 ; Villette, 1975 ; Chiapello, 1990 ; Lambert, 2005 ; Berland et de Rongé, 2010). Les contrôleurs de gestion, en tant que membres du *staff*, peuvent chercher à atteindre des postes au sein de la *line* (Dalton, 1950) et leur orientation dépendra de leur spécialisation (Berland et de Rongé, 2010) : un contrôleur de gestion *usine* sera légitime pour obtenir le poste de directeur adjoint au directeur usine par exemple, mais non légitime pour obtenir celui d'adjoint du directeur commercial. En Angleterre, les contrôleurs de gestion juniors britanniques voient dans leur expérience en contrôle de gestion, une opportunité pour atteindre le plus rapidement possible des postes jugés plus intéressants que celui de contrôleur de gestion³¹ (Ahrens, 1997a). Dans ces cas, il y a, en quelque sorte, instrumentalisation du passage par la fonction contrôle de gestion.

4.2. Des facteurs explicatifs

Il a été montré que dans les organisations pour lesquelles l'autorité des contrôleurs de gestion est faible (et que leurs clients sont la direction générale), les directions générales favorisent la mobilité fonctionnelle des contrôleurs de gestion (Lambert, 2005) :

31. Ahrens ne précise cependant pas lesquels : direction financière, responsable du contrôle du gestion, postes opérationnels, *etc.* ?

Au niveau individuel, l'insatisfaction des contrôleurs de gestion liée à une absence notoire de reconnaissance et un fréquent sentiment d'inutilité est largement relativisée du fait des perspectives de mobilité fonctionnelle. Les « jeunes » contrôleurs de gestion prennent le parti d'appréhender leur passage au contrôle de gestion comme une « expérience parfois difficile mais riche d'enseignements », et les contrôleurs de gestion plus expérimentés capitalisent sur leurs expériences passées pour façonner leur activité. Du point de vue organisationnel, la mobilité fonctionnelle permet de satisfaire les individus en leur proposant des carrières variées où ils ne se sentent pas « enfermés ». En outre, cette mobilité permet également de former une élite dirigeante sensible à la complexité des problématiques et à la diversité des « cultures professionnelles » qui se côtoient dans des organisations aussi vastes et aussi composites que celles-ci. L'inconvénient majeur lié à cette mobilité fonctionnelle est d'entraver durablement la reconnaissance des fonctions support. Le turn-over se présente en effet comme un frein à l'établissement de méthodologies et à la formation des équipes. Ces entreprises font reposer leur succès sur la sélection et la formation en interne d'opérationnels ayant une connaissance approfondie de l'organisation. (Lambert, 2005, p. 439)

Dans ces organisations où la fonction contrôle de gestion est garde-fou, les contrôleurs de gestion souffrent d'un manque de reconnaissance. Ce manque de reconnaissance se traduit par un fort taux de rotation du personnel (Dalton, 1950 ; Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2009). Principalement, voire uniquement, cantonnés aux activités de gardien de l'enveloppe budgétaire, le passage par ce type de poste est une étape valorisée pour les futurs cadres dirigeants qui intègrent ainsi la logique financière. Mais « *si cette mobilité fonctionnelle est perçue comme un enrichissement personnel et une stratégie de formation des individus, elle [...] nuit à la construction de l'image de la fonction contrôle de gestion* » (Lambert, 2005, p. 338-339). Les organisations recrutent alors principalement, pour devenir contrôleurs de gestion, des opérationnels qui ont besoin d'acquérir certaines compétences financières pour continuer d'évoluer par la suite (Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2009). Il a également été montré que, dans ces organisations où les actions des contrôleurs de gestion sur les opérations sont perçues comme peu légitimes, chaque membre du *staff* sait que s'il aspire à atteindre les plus hauts niveaux de l'organisation, il doit entretenir de bonnes relations avec les hiérarchiques de la *line* pour pouvoir y trouver par la suite un poste (Dalton, 1950). Cette situation est alors source de conflit d'intérêts et nuisible pour l'organisation (Dalton, 1950).

Dans les organisations où la finance est omnipotente, les contrôleurs de gestion peuvent atteindre les postes de direction générale (Fligstein, 1987 ; Lambert, 2005) : « *les perspectives de carrière [pour les contrôleurs de gestion y] sont illimitées puisque le PDG lui-même était à leur place. Surveillants surveillés du panoptique, ils sont*

d'une loyauté sans faille pour la direction et imposent leurs normes aux opérationnels » (Lambert et Sponem, 2009, p. 134). Les contrôleurs de gestion, ayant été formés dès leurs études à la finance peuvent alors accéder aux postes de direction générale sans problème de légitimité puisque celle-ci provient de leurs compétences en finance.

Des facteurs personnels sont aussi à l'œuvre pour expliquer ces orientations de carrière. Redslob (2012) montre que les contrôleurs de gestion choisissent des orientations de carrière dans le but d'acquérir une identité professionnelle positive, même si celle-ci se traduit en dehors de la fonction finance. Enfin, Hopper (1980) avait émis, à la fin de son article, une hypothèse pouvant expliquer les choix des contrôleurs de gestion : ceux-ci dépendraient de leur appétence pour le rôle de technicien / *book-keeper* ou pour le rôle de conseiller / *business partner*. Les contrôleurs de gestion préférant être des techniciens sont intéressés par des promotions les hissant dans la fonction financière car ils « adorent » les chiffres. En revanche, les contrôleurs de gestion appréciant plus leur rôle de conseiller auront tendance à préférer des évolutions vers des postes non financiers.

Des questions restent toutefois en suspend : comment les contrôleurs de gestion perçoivent-ils ces différentes opportunités ? Comment justifient-ils de leur légitimité en différents postes ? Comment vivent-ils ces différentes expériences ? *etc.*

5. Stéréotypes des contrôleurs de gestion et création d'une identité professionnelle positive

Les interventions des contrôleurs de gestion ne sont pas toujours bien perçues dans les organisations. Ceci trouve en partie son explication dans les stéréotypes qui circulent sur ce métier, et plus généralement, sur les métiers de la finance. Or, pour exercer au mieux leur rôle de *business partner*, les contrôleurs de gestion doivent arriver à les dépasser et à se montrer sous un autre jour. Dans un premier temps, définissons la notion de stéréotype (5.1.). Dans un deuxième temps, nous mettrons en évidence les raisons qui nous poussent à nous intéresser aux stéréotypes lorsque nous décidons d'étudier un métier, une profession (5.2.). Enfin, les stéréotypes portant sur le métier de contrôleur de gestion seront exposés ainsi que les évolutions connues suite à la financiarisation de la société (5.3.).

5.1. Les stéréotypes comme substantifs neutres

Nous choisissons ici de citer deux extraits de l'article de Dorai (1988) afin de mieux comprendre la notion de stéréotype :

*À première vue, il peut sembler inutile de définir la notion de stéréotype, son sens paraît simple et surtout évident car ce terme est d'un emploi courant dans le langage quotidien. **La plupart des stéréotypes semblent se cristalliser autour de certains termes et notamment des adjectifs.** Ces termes inducteurs désignent des catégories plus ou moins larges et concernent : des races (les Noirs, les Jaunes...), des nationalités (les Chinois, les Allemands, les Japonais...), des professions, des classes et des groupes (les ouvriers, les métallos, les professeurs, les capitalistes, les immigrés...) et des personnes en tant que symbole d'une idéologie (Mao Tsé-Toung, Fidel Castro, Che Guevara, Adolf Hitler...). [...]*

*Le terme « stéréotype » provient de l'art de l'imprimerie. Il vient du grec stereos, solide, et de tupos, empreinte; un stéréotype est par suite une plaque d'imprimerie coulée dans un moule. Comme cette plaque est en métal, **il est difficile de la changer** lorsqu'elle est moulée. Chaque fois qu'elle imprime, elle produit la même impression, la même image. L'usage quotidien du terme a retenu les éléments essentiels de cette définition puisqu'il fait apparaître l'idée d'une répétition, d'une duplication du phénomène toujours identique à lui-même. Le dictionnaire anglais d'Oxford a repris cette signification : « ils (les stéréotypes) rendent (les choses) inchangeables, leur impriment une régularité monotone fixe dans tous les détails, formalisent... ». Cette définition statique contraste nettement avec la perception de la signification sociale notée par Stallybrass dans *The Fontana Dictionary of Modern Thought* qui a écrit que le stéréotype est « **une sur-simplification de l'image mentale de quelques catégories de personnes, institutions** ou événements qui est partagée dans ses traits essentiels par un grand nombre de gens. Ces catégories peuvent être larges (les Juifs, les gentils, les Blancs, les Noirs...) ou plus limitées (les socialistes, les royalistes, le mouvement de libération de la femme...). **Les stéréotypes sont ordinairement mais non nécessairement accompagnés par des préjugés** c'est-à-dire par une prédisposition favorable ou défavorable envers chaque membre de la catégorie en question ». La définition proposée a l'avantage de faire ressortir à la fois le mécanisme par lequel s'opère le stéréotype (simplification de l'image mentale) et la dimension des groupes ou agents catégorisants (un grand nombre d'individus). L'auteur mentionne dans la dernière partie de la définition l'accompagnement du stéréotype par une prédisposition éventuelle favorable ou défavorable envers ceux à qui il est adressé. (Dorai, 1988, p. 46)*

Les stéréotypes sont ainsi des images attribuées à un groupe d'individus et qui sont à la fois stables, simplifiées et partagées. Les stéréotypes peuvent être source de malentendus, de préjugés et sont potentiellement dangereux pour autrui (Carnegie et Napier, 2010). L'extrait ci-dessus nous fait prendre conscience que ce n'est pas le stéréotype en lui-même qui est négatif, il n'est qu'une simplification qui permet d'appréhender le monde qui nous entoure. Ce qui est négatif (ou positif), ce sont les

préjugés qui l'accompagnent et qui sont implicitement contenus dans les qualificatifs utilisés. *Ainsi, un stéréotype est, à la base, un substantif neutre* et il doit être déconstruit. Il nous paraît intéressant d'adopter à notre tour cette conception pour comprendre la littérature qui traite de la question des stéréotypes de la profession comptable, ce qui nous permet de distinguer les stéréotypes positifs, des stéréotypes négatifs.

5.2. Les stéréotypes comme facteurs influençant le choix et la façon d'exercer un métier

Il est important de connaître les stéréotypes ou images dont un métier fait l'objet. En effet, l'image influence le développement de la personnalité des individus (Hoffjan, 2004), la nature de son travail et des interactions qui y ont lieu (Friedman et Lyne, 2001). Les stéréotypes reflètent les attitudes que la société adopte face aux individus les possédant, ce qui modifie par là-même, le déroulement des interactions (Tajfel et Turner, 1979). Face à une exposition répétée aux stéréotypes négatifs, les individus peuvent alors être amenés à les intérioriser et à les reproduire, ce qui peut être problématique (Hoffjan, 2004), ou à les rejeter et à mettre en place des stratégies permettant de s'en éloigner (*cf.* figure 1.3).

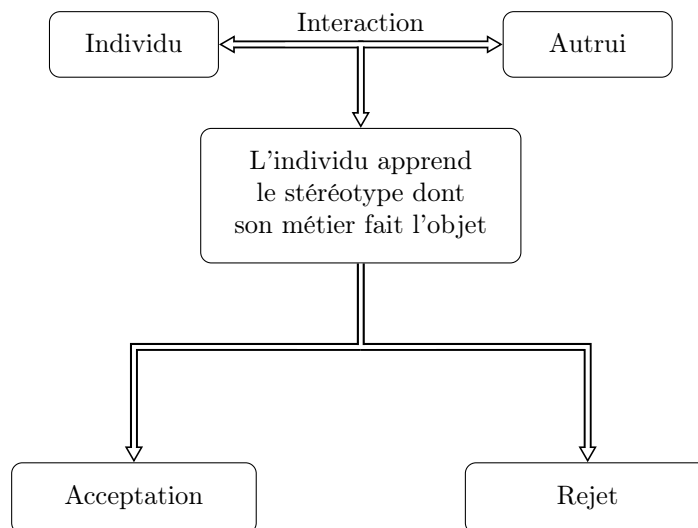


FIGURE 1.3 – Stéréotypes : entre acceptation et rejet (inspiré de Goffman (2010))

Les individus préfèrent appartenir à des groupes auxquels sont attribués des stéréotypes positifs, ce qui leur permet de se sentir plus légitimes dans les positions sociales qu'ils occupent. Ils influencent ainsi la construction de l'identité des individus (Tajfel et Turner, 1979 ; Goffman, 2010). Puisque nous souhaitons savoir qui

sont les contrôleurs de gestion, nous nous devons alors de connaître les stéréotypes dont ils font l'objet.

5.3. Des stéréotypes des métiers de la comptabilité et du contrôle de gestion

Afin de connaître les stéréotypes qui caractérisent le métier de contrôleur de gestion, nous nous permettons de nous référer à ceux qui circulent plus généralement sur la profession comptable au sens anglo-saxon du terme. Adopter ce point de vue est nécessaire puisque le substantif *accounting* fait à la fois référence aux métiers français de la comptabilité et du contrôle de gestion comme le rappellent DeCoster et Rhode (1971) et Redslob (2012). De plus, bien que les contrôleurs de gestion se distinguent des comptables lorsque nous les avons interrogés, ils nous ont expliqué être assimilés par les individus qui les côtoient à des comptables et souffrent donc des mêmes stéréotypes. Il est alors nécessaire de les prendre en considération³². Dans cette section, lorsque nous parlerons de profession comptable, il faudra entendre les métiers de la comptabilité au sens strict et du contrôle de gestion.

Afin de cerner les stéréotypes qui circulent sur la profession comptable, les chercheurs ont multiplié les sources d'étude allant de l'interrogation de différentes personnes à l'étude des annonces publicitaires (Hoffjan, 2004) ou des films dans lesquels ils apparaissent (Beard, 1994 ; Dimnik et Felton, 2006), *etc.* Le tableau 1.6 en page suivante offre un récapitulatif de ces différentes sources d'étude.

Nous allons dans un premier temps évoquer les stéréotypes négatifs et anciens qui caractérisent la profession comptable (5.3.1.). Puis, nous verrons dans une deuxième partie, que des actions ont été menées pour changer l'image traditionnelle du comptable, cherchant à le rendre plus avenant, plus séducteur (5.3.2.). Néanmoins, une image trop séductrice peut aller à l'encontre de son intégrité, et les derniers scandales financiers ont mené la profession à se recentrer autour d'anciens stéréotypes, mais qui sont cette fois teintés de préjugés positifs (5.3.3.). Enfin, nous verrons que plusieurs autres facteurs de contingence influencent également les stéréotypes attribués aux métiers de la comptabilité (5.3.4.).

32. Les contrôleurs de gestion se distinguent toutefois des comptables comme nous le verrons dans la partie empirique de ce travail.

Sujet d'étude	Auteurs
Films	Cory (1992) ; Beard (1994) ; Holt (1994) ; Smith et Briggs (1999) ; Dimnik et Felton (2006) ; Felton <i>et al.</i> (2008)
Littérature	Robert (1957) ; Stacey (1958) ; Cory (1992) ; Smith et Briggs (1999) ; Carnegie et Napier (2010)
Presse professionnelle	DeCoster et Rhode (1971) ; Cobbs (1976) ; Friedman et Lyne (2001) ; Ewing <i>et al.</i> (2001) ; Lambert et Sponem (2005)
Annonces publicitaires (images et / ou textes)	Ewing <i>et al.</i> (2001) ; Hoffjan (2004) ; Baldvinsdottir <i>et al.</i> (2009)
Autre public (étudiants, cadres...)	Hakel <i>et al.</i> (1970) ; Imada <i>et al.</i> (1980) ; Daidone (1991) ; Cory (1992) ; Cohen et Hanno (1993) ; Burns et Yazdifar (2001) ; Hunt <i>et al.</i> (2004)
Managers et contrôleurs	Taylor et Dixon (1979) ; Russell <i>et al.</i> (1999) ; Pierce et O'Dea (2003) ; Feeney et Pierce (2007)

Tableau 1.6 – Sources de l'étude sur les stéréotypes

5.3.1. Les stéréotypes négatifs du métier

Il n'a pas été observé de réels changements de l'image du métier de contrôleur de gestion à travers le temps et celle-ci reste principalement négative (Smith et Briggs, 1999 ; Ewing *et al.*, 2001 ; Friedman et Lyne, 2001, *etc.*). En effet, que ce soit dans la littérature, les films ou les annonces publicitaires, le contrôleur de gestion n'est pas épargné et fait l'objet de caractéristiques dévalorisantes.

En tant que membres d'une fonction transverse, représentant d'un langage intégrateur, les comptables devraient savoir communiquer avec tous :

[Pourtant] *trop de comptables sont comme les vieux teneurs de comptes, devenus légendaires grâce aux blagues, teneurs de comptes qui représentent tout ce qu'un comptable devrait être. Tous les jours, le teneur des comptes s'assoit dans son bureau aux parois en verre. Son bureau possède sur sa gauche une fenêtre et sur sa droite, un mur longeant un couloir. De jeunes clerks très actifs sont alignés les uns à la suite des autres et remplissent des registres qu'ils tendent régulièrement au comptable. Le comptable ne laissera alors passer aucune erreur ; ses comptes sont toujours impeccables, il représente l'autorité suprême. Cela est la source même de sa fierté. Il a juste une curieuse habitude : tous les matins lorsqu'il arrive au travail, il déverrouille le tiroir de son bureau, en sort une petite feuille de papier et debout, les yeux clos, remuant les lèvres, il semble réciter une sorte de prière. Les clerks pensent que sur ce papier est inscrit un message, source d'une grande inspiration et à valeur hautement morale : une sorte de précepte sur lequel l'on pourrait fonder toute une vie d'honnêteté et de responsabilités. Enfin, un jour, le comptable quitte son bureau pour aller déjeuner en oubliant de fermer son tiroir à clé. Les jeunes clerks ne perdent pas un instant, et se précipitent pour récupérer ce morceau de papier et lire ce qui y est inscrit. Ils y lisent : débit - côté fenêtre ; crédit - côté couloir. Ceci est, et j'en suis bien navré, la façon dont la majorité des comptables ex-*

plique ce qu'ils font et les principes qui régissent la comptabilité. Et croyez-moi, ceci renvoie une très mauvaise image. Cela crée un climat de suspicion probablement injustifié ainsi que de l'incompréhension [...] Les réponses que vous donnez aux questions que l'on vous pose pour comprendre ce que vous faites sont trop « professionnelles ». Elles montrent que les comptables ne peuvent être compris que par les autres comptables et que la communication avec les non comptables ne peut se faire qu'à travers une récitation de termes traditionnels et codifiés. [...] La majorité des comptables ne peut donc expliquer ce qu'elle fait en des termes qui seraient compréhensibles par tous. (Cobbs, 1976, p. 95-96).

Comme nous le montre cet extrait, les contrôleurs de gestion sont perçus comme des personnes incapables de communiquer, enfermés dans leur tour d'ivoire et employant un vocabulaire compréhensible par leurs seuls collègues de la fonction finance (Cobbs, 1976 ; Holt, 1994). Dans les organisations, les relations qu'ils entretiennent avec les managers sont d'ailleurs jugées trop peu nombreuses (Pierce et O'Dea, 2003) et lorsqu'ils entrent en communication, ils sont perçus comme des êtres sociaux (Cory, 1992), timides (Imada *et al.*, 1980), insensibles (Aranya *et al.*, 1978) et inflexibles (Holt, 1994 ; Hoffjan, 2004).

De leur côté, les comptables et contrôleurs de gestion ont du mal à gérer les situations émotionnelles (Segal, 1991) et préfèrent suivre les règles et procédures et donc être prudents (Robert, 1957 ; Cory, 1992) pour régler ces situations. Cela les rend ennuyeux, sombres et monotones aux yeux de la société (Robert, 1957 ; Cory, 1992 ; Beard, 1994 ; Dimnik et Felton, 2006, *etc.*) à tel point qu'ils en deviennent des personnages inintéressants pour les écrivains (Stacey, 1958) à moins qu'ils ne deviennent les « méchants » de l'histoire (Robert, 1957).

Garants des comptes pour les actionnaires (Corning, 2000), ils sont à la recherche de la moindre erreur (Cobbs, 1976 ; Cory, 1992 ; Hoffjan, 2004 ; Dimnik et Felton, 2006) et « incarnent l'épargne » dans l'organisation selon l'expression de Hoffjan (2004). Les contrôleurs de gestion sont alors ceux qui grincent des dents lorsque le budget est dépassé (Cobbs, 1976). Cela montre la tendance à les percevoir comme étant principalement orientés sur la chasse aux coûts (Dimnik et Felton, 2006) et la recherche d'efficacité. Ils sont vus comme des surveillants au service de la direction générale par les opérationnels (Sathe, 1978 ; Boisvert, 1994 ; Jablonsky et Keating, 1995, *etc.*) et ce, quel que soit leur rôle (Fornerino et Godener, 2006). Ces activités de recherche d'efficacité les éloignent d'un rôle ayant une dimension plus stratégique et orienté client ce qui les amène à être régulièrement affublé de l'image de compteurs de haricots. Cette image est d'ailleurs le qualificatif le plus présent lorsque l'on

évoque le métier de contrôleur de gestion que ce soit auprès des membres de l'organisation qu'auprès du grand public (Beard, 1994 ; Smith et Briggs, 1999 ; Friedman et Lyne, 2001 ; Feeney et Pierce, 2007). Ils fournissent ainsi des informations financières apportant peu de valeur pour la gestion du *business* et dont la production devient une fin en soi. Ne comprenant pas les opérations, ils répriment toutes formes d'initiative et de changement, entravant la créativité des membres de l'organisation (Cory, 1992 ; Hoffjan, 2004 ; Holt, 1994).

Enfin, le comptable n'est pas épargné dans les caractéristiques physiques qui lui sont attribués : petit, vieux et dégarni ayant une apparence stricte (Cory, 1992 ; Bougen, 1994), il ne donne pas envie de travailler avec lui (Cory, 1992 ; Holt, 1994). Son caractère rigide et ses traits physiques en font alors un personnage burlesque dans les films (Beard, 1994 ; Bougen, 1994). Nous offrons dans le tableau 1.7 un récapitulatif des images négatives que nous avons pu recenser dans la littérature, et que nous classons selon 4 catégories : son relationnel, ses principaux traits de caractère, le point de vue général sur son métier et enfin, son aspect physique.

Catégories	Caratéristiques
Relationnel	<ul style="list-style-type: none"> ● Faible relationnel avec les autres membres de l'organisation (Cobbs, 1976 ; Beard, 1994 ; Holt, 1994 ; Pierce et O'Dea, 2003) ● Inflexible et autoritaire (Taylor et Dixon, 1979 ; Beard, 1994 ; Hoffjan, 2004 ; Hunt <i>et al.</i>, 2004) ● Insensible (Aranya <i>et al.</i>, 1978 ; Dimnik et Felton, 2006) ● Associatif et timide (DeCoster et Rhode, 1971 ; Taylor et Dixon, 1979 ; Imada <i>et al.</i>, 1980 ; Cory, 1992 ; Smith et Briggs, 1999)
Traits de caractères	<ul style="list-style-type: none"> ● Ennuyeux et monotone (Stacey, 1958 ; Cory, 1992 ; Beard, 1994 ; Ewing <i>et al.</i>, 2001 ; Dimnik et Felton, 2006) ● Pédant (Cobbs, 1976) ● Pointilleux (Cobbs, 1976 ; Taylor et Dixon, 1979 ; Cory, 1992 ; Hunt <i>et al.</i>, 2004) ● Manipulateur (Beard, 1994 ; Holt, 1994 ; Dimnik et Felton, 2006 ; Jeacle, 2008)
Son travail, ses activités et tâches	<ul style="list-style-type: none"> ● Inintéressant et non stimulant (Cory, 1992 ; Hunt <i>et al.</i>, 2004) ● Chasseur de coûts (Cobbs, 1976 ; Cory, 1992 ; Dimnik et Felton, 2006) ● Surveillant, policier (Sathe, 1978 ; Segal, 1991 ; Cory, 1992 ; Boisvert, 1994 ; Holt, 1994 ; Jablonsky et Keating, 1995 ; Smith et Briggs, 1999 ; Fornerino et Godener, 2006) ● Compteur de haricots (Bougen, 1994 ; Friedman et Lyne, 2001 ; Feeney et Pierce, 2007) ● Entrave la créativité (Cory, 1992 ; Hoffjan, 2004 ; Holt, 1994)
Aspect physique	<ul style="list-style-type: none"> ● Absence de beauté (Robert, 1957 ; DeCoster et Rhode, 1971) ● Petit, vieux et dégarni (Cory, 1992) ● Sans expression (Cory, 1992) ● Strict (Beard, 1994 ; Bougen, 1994)

Tableau 1.7 – Récapitulatif des stéréotypes négatifs du métier

Les métiers de la comptabilité ne font donc pas rêver (Jeacle, 2008), d'autant plus qu'ils sont considérés comme des métiers appartenant au bas de l'échelle sociale (DeCoster et Rhode, 1971 ; Cory, 1992). Ceci peut se révéler problématique tant pour le recrutement que d'un point de vue identitaire.

5.3.1.1. Image négative et problème de recrutement

Lorsque les chercheurs évoquent l'image négative des métiers comptables, ils en viennent, le plus souvent, à évoquer les problèmes de recrutement qui y sont liés (Smith et Briggs, 1999 ; Hoffjan, 2004 ; Anderson-Gough *et al.*, 2001 ; Friedman et Lyne, 2001 ; Jeacle, 2008) :

Il est vital de déterminer si les stéréotypes présents dans les esprits des gens se font au détriment ou au bénéfice d'une profession donnée. Quand il apparaît évident que les stéréotypes acceptés inhibent la capacité de la profession à représenter précisément ses membres et à attirer de nouvelles recrues, il devient alors nécessaire de contrer ces stéréotypes. (Ewing et al., 2001, p. 26-27)

Or les images traditionnelles qui circulent font de la comptabilité et du contrôle de gestion des métiers ennuyants aux yeux des étudiants. Il est alors difficile d'y attirer et d'y garder les meilleurs (Smith et Briggs, 1999 ; Anderson-Gough *et al.*, 2001 ; Ewing *et al.*, 2001). Il faut donc que les comptables se battent pour construire une image plus « colorée » (Dimnik et Felton, 2006 ; Jeacle, 2008) de leurs activités afin de modifier les perceptions que s'en font les individus non-comptables (Ewing *et al.*, 2001).

5.3.1.2. Image négative et problèmes identitaires des contrôleurs de gestion

Si les contrôleurs de gestion ne sont vus que comme des policiers au service de la direction générale, alors ils ont du mal à devenir des *business partners* (Morales, 2009). Au quotidien, ils cherchent à se débarrasser des tâches de production des données pour se focaliser sur l'interprétations de ces mêmes données et sur les missions de conseil (Morales, 2009). En quelque sorte, ils refusent certaines tâches techniques de leur métier (*reporting* par exemple), qui représentent le côté policier de leur métier puisqu'il les amènent à produire des informations pour le compte de la direction générale. Les contrôleurs de gestion nient alors une partie de qui ils sont sensés être et donc une partie de leur identité professionnelle. Ceci est problématique pour le suivi de la performance et peut remettre en question leur neutralité vis-à-vis des décisions opérationnelles.

À l'opposé, à force d'être exposés de manière répétée à certaines images, les individus finissent souvent par les assimiler et les reproduire, ils se conforment donc aux stéréotypes du métier (Fischer, 2010). Les contrôleurs de gestion dans ce cas, s'éloigneraient de ce qu'ils souhaitent être, des *business partners*, pour ne devenir que des contrôleurs de gestion policiers, n'apportant que peu de valeur ajoutée aux managers. Ceci mènerait les managers à se détourner d'eux pour la recherche d'informations et de conseils (Hoffjan, 2004). En effet, si les managers estiment que les contrôleurs de gestion sont bornés et qu'ils ne tiennent pas compte de leurs besoins opérationnels, alors ils n'accorderont que peu d'importance aux informations offertes. Dès lors, l'identité et l'utilité des contrôleurs de gestion s'en trouveront affectées. Si ces stéréotypes perdurent, les organisations chercheront à déléguer les activités importantes des contrôleurs de gestion à d'autres professions plus avantagées, compétentes et créatives (Friedman et Lyne, 1997). Cooper (1996) ou bien Friedman et Lyne (1997) y voient un danger majeur. En ôtant leurs activités nobles

aux contrôleurs de gestion et en les transférant à d'autres professions, cela risque de mener les contrôleurs de gestion et les comptables à mettre en place des pratiques brutales et peut être peu louables pour maintenir leurs revenus et leurs positions dans les organisations. Une perte graduelle du statut de la profession semble alors se dessiner si ces stéréotypes perdurent (Friedman et Lyne, 2001), pouvant mener à la mort du contrôleur de gestion Cooper (1996)

Dans un monde où la financiarisation des organisations ne cesse d'avancer (Fligstein, 1990), où l'existence de fonctions contrôle de gestion partenaire ou omnipotente est avérée (Lambert, 2005), où les contrôleurs de gestion offrent des informations diversifiées pour ne plus être de simples compteurs de haricots (Friedman et Lyne, 1997 ; Pierce et O'Dea, 2003), des actions ont été mises en place pour revaloriser les métiers de la comptabilité.

5.3.2. Des actions pour revaloriser l'image des métiers de la comptabilité

Récemment une partie de la communauté comptable a montré une volonté de promouvoir une image plus positive de la comptabilité et des comptables (Ewing *et al.*, 2001 ; Baldvinsdottir *et al.*, 2009). Les représentations des professionnels comptables évoluent dans le temps et ils sont de plus en plus présentés comme des personnes décontractées et sportives, ce qui est à l'opposé de leur image de personnes formelles, engoncées dans des costumes et enfermées dans leur bureau (Ewing *et al.*, 2001). Les brochures de recrutement traduisent cette tendance en brossant un portrait dynamique et excitant des carrières dans le milieu financier (Anderson *et al.*, 1994). Des sites internet humoristiques et des campagnes publicitaires sponsorisés par le CIMA (Baldvinsdottir *et al.*, 2009) ont aussi été menés afin de casser cette image traditionnelle du comptable. Par exemple, une publicité, pour parodier l'attitude stricte des contrôleurs de gestion, fait apparaître une femme en tenue de latex rouge. L'image des comptables dans les publicités pour les logiciels de gestion intégrés a aussi évolué (Dimnik et Felton, 2006). Dans les 1970-1980, les comptables sont considérés comme des hommes certes intelligents et responsables mais dépassés par les quantités d'informations qu'ils doivent fournir aux management pour prendre des décisions rationnelles, ils ont alors besoin d'un outil informatique pour les aider dans leur mission d'aide à la décision. Dans les années 1990, où la technologie est prise pour acquise, les comptables sont présentés au contraire comme des aventuriers en quête de sensations, on passe ainsi de l'homme rationnel à l'homme émotionnel. Le comptable est désormais une personne qui part à l'exploration du *business*, mais toujours pour diminuer les coûts. Enfin, dans les années 2000, les publicités mettent

en avant un discours plus hédoniste, où c'est le logiciel qui fait le « sale boulot » pendant que le comptable lui s'amuse dans son travail. L'utilisation des outils devient alors un pur plaisir. Toutes ces évolutions s'inscrivent dans les changements sociaux plus généraux connus dans notre société (Dimnik et Felton, 2006) et montrent que l'on souhaite offrir une autre image des métiers de la comptabilité, plus séduisante, plus dynamique.

Les films offrent aussi des stéréotypes différents : bien qu'ils présentent encore pour certains une image négative du métier (Hunt *et al.*, 2004), leur rôle dans la reproduction des stéréotypes négatifs est cependant à nuancer puisqu'ils véhiculent désormais des images positives (Cory, 1992 ; Beard, 1994 ; Dimnik et Felton, 2006). Les contrôleurs de gestion n'y sont pas toujours présentés comme étant serviles, maussades ou bien encore inaptes aux interactions sociales. Au contraire, **les comptables et contrôleurs de gestion y sont considérés comme des experts dans un domaine souvent méconnu dans les années 1970 (Cobbs, 1976) : celui de la finance**. Dans ce monde qui se financiarise, ces experts, de par leurs connaissances financières, offrent désormais des informations pertinentes permettant de résoudre des intrigues (Beard, 1994). Ils sont du côté de la justice, garants de l'exactitude et de l'honnêteté des transactions et ce, même si les chiffres qu'ils fournissent sont parfois un peu flous (Cobbs, 1976). C'est donc leur loyauté envers l'organisation et leur rectitude dans le suivi des performances et des règles financières qui pourraient expliquer, tout du moins en partie, pourquoi ils sont considérés comme des personnes serviles (Hoffjan, 2004). Dimnik et Felton (2006) ont mis en évidence 5 stéréotypes véhiculés dans les films : allant du comptable rêveur au comptable méchant. Ces stéréotypes, résumés dans le tableau 1.8, montrent toute la complexité des images qui entourent ces professionnels.

Stéréotypes	Caractéristiques
Le rêveur	Naïf, vit en-dehors de la réalité, timide et ayant une faible autorité
Le bosseur	Sobre et travailleur, pessimiste et anxieux, faible autorité
L'excentrique	Homme ringard, névrosé et instable
Le héros	Sensible, sincère, honnête et généreux, drôle et cherchant les opportunités de devenir un héros
Le méchant	Puissant, inflexible, froid et sûr de lui, insensible, cupide et impatient

Tableau 1.8 – Les stéréotypes de la profession comptable dans les films (Dimnik et Felton, 2006)

Bien que de nombreuses actions aient été menées pour « redorer » l'image des comptables, les récents scandales financiers ont provoqué la réappropriation par les comptables de certains stéréotypes anciens, mais qui sont cette fois perçus comme étant positifs.

5.3.3. Les scandales financiers et le regain d'intérêt pour une image conservatrice

Suite à l'affaire Enron, Carnegie et Napier (2010) montrent que les images traditionnelles du comptable ne correspondent plus à ce qu'il fait réellement. Pour le « comptable traditionnel », le client n'a pas toujours raison. Il adopte alors un comportement prudent face à lui et aux opérations qu'il a effectuées. En revanche le « comptable professionnel du *business* » voit dans la comptabilité un objet commercial sur lequel il peut valoriser son savoir. La comptabilité devient un moyen d'offrir une certaine valeur ajoutée au client et le comptable se transforme en conseiller. Les métiers de la comptabilité peuvent dès lors être associés à la manipulation et à la corruption, ce qui a pour conséquence un questionnement de l'intégrité de la profession (Bougen, 1994 ; Carnegie et Napier, 2010). Des scandales tels ceux d'Enron et de Parmalat sont à la base des stéréotypes modernes des comptables qui seraient malhonnêtes, non respectables et calculateurs (Dimnik et Felton, 2006 ; Jeacle, 2008).

Or les professionnels comptables sont les responsables des fonds monétaires, des comptes financiers et de la performance financière de la firme (Hopper, 1980 ; Corning, 2000 ; Hoffjan, 2004). Ils doivent donc s'assurer que les ressources sont utilisées de façon efficace et efficiente (Anthony, 1988). Il est alors attendu des comptables qu'ils soient conservateurs, terre-à-terre et prudents par nature (Bougen, 1994 ; Corning, 2000). Ils ne peuvent pas non plus se permettre d'être trop généreux en autorisant des dépenses inutiles (Hoffjan, 2004) et leur créativité peut être assimilée à de la duperie (Friedman et Lyne, 2001). Au contraire, au compteur de haricots est associé l'honnêteté, la respectabilité et la méthode ce qui renforce la crédibilité de la profession (Dimnik et Felton, 2006 ; Jeacle, 2008).

La crédibilité même de la profession est donc liée à l'image d'un gardien, personne de confiance pour gérer les actifs. Il est ainsi utile et nécessaire de conserver cette image de personne prudente et conservatrice (Corning, 2000), afin de rassurer les clients et les actionnaires mais aussi d'attirer les personnes les plus talentueuses (Carnegie et Napier, 2010, citant Buffini et Cornell, 2005). Ces caractéristiques sont d'autant plus

importantes dans des périodes de troubles économiques : elles en deviennent mêmes des stéréotypes positifs puisqu'elles sous-entendent que la profession est digne de confiance malgré ses défauts (Ewing *et al.*, 2001). Des critères considérés par certains comme négatifs peuvent alors être recherchés afin de renforcer la crédibilité d'une profession et devenir dès lors un stéréotype positif.

Les évolutions récentes de la société valorisent ainsi le retour à d'anciens stéréotypes de la profession comptable. La prochaine et dernière section met en évidence d'autres facteurs de contingence des stéréotypes de la profession comptable, ce qui permet aussi d'en montrer une vision plus nuancée qu'il n'y paraît de prime abord.

5.3.4. Les facteurs influençant les images du métier

Il a été mis en évidence deux autres facteurs de contingence pour expliquer les stéréotypes : la population interrogée d'une part, la place qu'occupe les contrôleurs de gestion dans l'organisation d'autre part. Hakel *et al.* (1970) puis Imada *et al.* (1980) montrent que les étudiants, les vieux comptables et quelques recruteurs perçoivent les comptables comme des « agneaux » : conservateurs, timides et tatillons ayant une activité demandant peu d'effort physique. Au contraire, les jeunes comptables et les autres recruteurs voient les comptables comme des « tigres » : expressifs, aventureux et plein d'entrain (Ewing *et al.*, 2001), ce qui est en lien avec le développement de la finance dans la société. La majorité des étudiants des écoles de commerce pensent que les contrôleurs de gestion sont certes des professionnels mais qu'ils sont aussi inflexibles, tatillons et ennuyeux (Hunt *et al.*, 2004). En revanche, ceux ayant opté pour l'option comptabilité portent un regard plus favorable sur leur métier et se voient comme des leaders et des supports d'aide à la prise de décision. De son côté, Cory (1992) montre que bien que le métier soit considéré par les étudiants comme plus terne que celui de banquier ou de procureur général par exemple, ils ont tendance à décrire les comptables en termes positifs ; les comptables sont d'ailleurs considérés comme étant des personnes plus intègres que celles exerçant dans d'autres professions (Yeager, 1991).

Du point de vue des professionnels, des études montrent que les cadres supérieurs voient les comptables comme des personnes honnêtes, intelligentes et compétentes. Ils sont alors admirés pour leur capacité à contribuer à la profitabilité de l'organisation (DeCoster et Rhode, 1971 ; Dimnik et Felton, 2006). La presse professionnelle, quant à elle met, en avant l'image du contrôleur de gestion *business partner*, ce bras droit du management, acteur de l'équipe de direction et le présente comme l'avenir

de la profession (Lambert, 2005).

L'image que les membres de l'organisation se font du contrôleur de gestion varie selon la capacité de ce dernier à influencer leurs actions et opérations : plus une personne peut être influencée par les contrôleurs de gestion, plus elle en a une image négative (Friedman et Lyne, 2001). Les stéréotypes dépendent par exemple de la localisation physique des contrôleurs de gestion dans l'organisation (Sathe, 1978 ; Imada *et al.*, 1980 ; Yazdifar *et al.*, 2008) mais aussi de leur rattachement hiérarchique (Godener et Fornerino, 2005 ; Fornerino et Godener, 2006). Plus précisément, les contrôleurs de gestion occupant des fonctions centrales, c'est-à-dire ayant peu de contacts avec les opérationnels, sont affublés d'une image plus négative que celle des contrôleurs de gestion décentralisés (Sathe, 1978 ; Imada *et al.*, 1980 ; Friedman et Lyne, 1997 ; Russell *et al.*, 1999). En effet, pour ces auteurs, la localisation physique au plus près des opérationnels et l'apprentissage des processus qui en découle permettent aux contrôleurs de gestion de dépasser l'image du policier au service de la direction générale, pour d'obtenir, *in fine*, une image positive d'avocat au service de l'activité (Jablonsky et Keating, 1995 ; Pierce et O'Dea, 2003). D'autres études paraissent cependant plus réservées sur ce point (Fornerino et Godener, 2006 ; Yazdifar *et al.*, 2008) puisque pour ces auteurs, les images de surveillant et de compteur de haricots sont renforcées pour les contrôleurs de gestion décentralisés. Ce sont d'ailleurs les managers du siège qui ont plutôt tendance à percevoir les contrôleurs de gestion comme étant des partenaires (Yazdifar *et al.*, 2008).

Pour le contrôleur de gestion centralisé, le rattachement à la direction financière le fait apparaître comme un émissaire financier (Jordan et Ardoin, 1979). En ce qui concerne le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion décentralisés, les contrôleurs de gestion qui dépendent du contrôleur de gestion siège sont, pour les opérationnels, des surveillants mandatés par la direction générale (Giraud *et al.*, 2002). Toutefois, une étude récente de Fornerino et Godener (2006) n'a pas été en mesure d'établir un lien significatif entre le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion décentralisés et leur image auprès des opérationnels. Les auteurs ont néanmoins montré que l'image d'organe de surveillance est corrélée positivement au rattachement à la direction générale. Ceci peut sans doute s'expliquer par le soutien de la direction générale dans les missions du contrôleur de gestion décentralisé (Fornerino et Godener, 2006).

Enfin, nous pouvons conclure en mettant en évidence que l'image des contrôleurs

de gestion est influencée par leur attitude face aux managers (Chiapello, 1990 ; Friedman et Lyne, 1997 ; Godener et Fornerino, 2004 ; Hoffjan, 2004). S'ils sont actifs dans les processus de gestion, qu'ils sont de bon conseil, qu'ils ont une bonne écoute, qu'ils fournissent de l'information pertinente, alors les managers en ont une image positive. L'image est donc satisfaisante lorsque la qualité de la relation est bonne entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion. Les compétences relationnelles sont ici en jeu lorsque l'on évoque la question de l'image des contrôleurs de gestion (Lambert, 2005), puisque c'est ainsi que peut se développer la confiance entre les deux acteurs (Bollecker, 2003).

En résumé

Les stéréotypes entourant les métiers de la comptabilité forment un tout complexe et paradoxal. Pour les contrôleurs de gestion, le rôle de conseiller est doté d'une image positive là où les activités de suivi de la performance financière sont associées à du « flicage ». Leurs stéréotypes sont aussi en rapport avec leur localisation physique et leur rattachement hiérarchique. Toutefois, ce sont bien les stéréotypes négatifs qui prédominent (Friedman et Lyne, 2001 ; Dimnik et Felton, 2006).

Bougen (1994) suppose que cette complexité provient de l'interdépendance qui existe entre la comptabilité — dans sa généralité — et la tenue des comptes, une des activités qui forme la comptabilité. En effet, bien que celle-ci requiert une certaine expertise, de l'imagination et de la créativité, l'activité de tenue des comptes est ennuyeuse et routinière ; le contrôleur de gestion doit quant à lui remplir les activités de *reporting* mais aussi créer de nouveaux indicateurs et tableaux, conseiller, *etc.*, autant d'activités porteuses de stéréotypes variés. **Les stéréotypes sont néanmoins à relativiser en fonction des interactions, des personnes interrogées, de la situation financière des organisations, etc.** Au final, le contrôleur de gestion est souvent craint et mal aimé, il n'aspire pourtant qu'à devenir le bras droit des managers (Danziger, 2000). Il peut alors chercher à se débarrasser le plus possible des activités possédant des connotations négatives pour ne garder que celles pour lesquelles il considère apporter une valeur ajoutée (Morales, 2009).

De plus, avec l'influence grandissante de la finance dans les organisations des images plus positives se sont développées et ont été exposées. **Dans le même temps, des actions ont été menées pour changer cette image traditionnelle du comptable.** Il est alors devenu plus dynamique, plus avenant, plus séducteur. Néanmoins, cette image trop séductrice **peut aller à l'encontre de son intégrité, et les derniers scandales financiers ont mené la profession à se recentrer autour d'anciens stéréotypes, mais qui sont cette fois teintés de préjugés positifs.**

Carnegie et Napier (2010) considèrent dès lors qu'il existe trois stratégies lorsque les membres d'un groupe pensent qu'ils sont victimes de stéréotypes négatifs : le quitter, ce qui est parfois impossible ; travailler à les changer ; les ignorer. La littérature sur les stéréotypes des comptables met en évidence une quatrième voie, celle de s'appuyer sur ce que d'autres appellent des « stéréotypes négatifs » afin de renforcer la crédibilité de leur profession et de leurs interventions.

6. Conclusion du chapitre

L'objectif de ce chapitre était de découvrir qui sont les contrôleurs de gestion. Quelles sont les attentes vis-à-vis d'eux ? Quels stéréotypes entourent leur profession ? Quelle légitimité ont-ils dans les organisations ? *etc.*

Nous avons ainsi mis en évidence qu'à partir des années 1960, les financiers ont gagné en pouvoir et en légitimité dans les organisations ce qui modifie le mode de contrôle dominant dans les organisations. Les métriques comptables sont, en effet, de plus en plus placées au cœur des processus de responsabilisation des managers, et d'interprétation des événements organisationnels. Les outils comptables et de contrôle de gestion servent alors à diffuser la financiarisation vers les plus bas niveaux de l'organisation. Certaines résistances envers celle-ci sont observées. Les contrôleurs de gestion, en tant qu'interface entre la direction générale et les opérations, sont chargés de diffuser et de faire accepter la financiarisation. Ils sont ainsi agents de changement (Bouquin, 2010).

Il est aussi attendu d'eux qu'ils remplissent deux rôles, celui de garant des compte d'une part ; celui de conseiller d'autres part. La littérature appelle les contrôleurs de gestion à devenir davantage des conseillers, voire des *business partners*. Les contrôleurs de gestion quant à eux et certains managers souhaitent également cette évolution. Toutefois, et ce malgré la financiarisation, les interventions des premiers n'est pas toujours souhaitée et bien accueillie par les seconds. La puissance et l'influence des contrôleurs de gestion auprès des managers ne passent alors pas par l'usage d'un pouvoir opérationnel. Ils doivent agir stratégiquement pour faire adhérer les opérationnels à leurs interventions et orientent les comportements de manière plus informelle. C'est alors par la persuasion, la communication ou par la redéfinition de problèmes opérationnels en termes financiers que les contrôleurs de gestion gagnent leur place aux côtés des opérationnels.

Pour remplir leurs rôles, les contrôleurs de gestion doivent maîtriser de nombreuses compétences : techniques comptables et financières, techniques opérationnelles mais aussi inter et intra-personnelles. Elles constituent dès lors un levier sur lequel peuvent

agir les contrôleurs de gestion qui leur permettront de prouver concrètement la valeur des services qu'ils proposent.

Les contrôleurs de gestion doivent aussi dépasser certains stéréotypes négatifs. Les stéréotypes qui entourent le métier de contrôleur de gestion forme un ensemble complexe et paradoxal, teinté de positivité et de négativité. Ils dépendent de nombreux facteurs tels que le rattachement hiérarchique, les personnes interrogées, les rôles ou bien encore de la situation financière de l'organisation, *etc.* Finalement, comme nous le rappelle Danziger (2000), les contrôleurs de gestion sont souvent craints et mal aimés alors qu'ils n'aspirent qu'à devenir les bras droit des managers. Ils tentent donc de chercher à se débarrasser des activités considérées comme du « sale boulot » (Morales, 2009). Des campagnes ont même été lancées pour redorer l'image des professionnels de la comptabilité. Toutefois, suite aux scandales financiers récents, la profession s'est recentrée autour d'anciens stéréotypes tels que la rigueur, mais qui sont cette fois-ci teintés de préjugés positifs.

Comme nous l'avons évoqué dans l'introduction, l'ensemble de ces travaux offrent une perspective dynamique de l'évolution des métiers, compétences, stéréotypes, *etc.* mais à l'échelle des pratiques en contrôle de gestion. Elles passent alors sous silence comment le contrôleur de gestion travaille sur lui-même pour faire évoluer sa pratique au cours de son expérience professionnelle. Les travaux plus récents de Redslob (2012) ou de Demaret (2014) tentent de dépasser cette vision et nous inscrivons notre thèse dans leur suite. Étudier les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion permettra en effet d'approfondir notre connaissance de leur métier.

CHAPITRE 2

La construction de l'identité professionnelle : catégorisation, identification et influence d'autrui

Sommaire

1.	Qu'est-ce que l'identité ?	90
1.1.	L'identité comme reflet de paradoxes	90
1.2.	Un focus sur une identité sociale : l'identité professionnelle	96
2.	La construction de l'identité professionnelle	97
2.1.	L'identification dans la construction identitaire	98
2.2.	Les objets de l'identification au travail	105
2.3.	Entre identification pour soi et identification pour autrui, la construction de l'identité dans l'interaction	113
3.	Présentation de notre cadre d'analyse	130
4.	Quelle mobilisation des travaux identitaires dans les re- cherches en comptabilité ?	133
4.1.	L'identité professionnelle des auditeurs	134
4.2.	Les contrôleurs de gestion à la lumière des théories de l'identité	138
5.	Conclusion du chapitre	142

La question de l'identité est commune à de nombreuses disciplines. Les travaux précurseurs se développent dans le champ de la psychologie puis se diffusent en sciences sociales. Plus récemment, ce sont les sciences de l'organisation qui se sont appropriées cette notion. Nous pouvons alors appliquer le concept d'identité aussi bien à un individu, qu'à une organisation ou à une profession, *etc.* (Dubar, 1992). Nous choisissons dans notre travail de porter notre attention une partie de l'identité des individus qui se construit lorsqu'il est au travail.

Traiter de l'identité professionnelle et de sa construction permet de mieux comprendre les comportements adoptés par les individus dans l'organisation mais aussi lorsqu'ils agissent au nom de celle-ci (Golden-Biddle et Rao, 1997). L'identité suggère en effet quoi faire et penser (Ashforth et Kreiner, 1999). Dans la première partie de ce chapitre nous présentons le concept d'identité (section 1.) pour ensuite chercher à comprendre comment elle se construit dans le milieu professionnel (section 2.). Ceci nous permet de présenter notre cadre d'analyse (section 3.). Enfin, nous terminerons ce chapitre en présentant les travaux comptables ayant mobilisé les théories de l'identité (section 4.).

1. Qu'est-ce que l'identité ?

Définir l'identité est commun à de nombreuses disciplines : nous n'avons donc pas la prétention ici d'être exhaustive concernant la revue de la littérature qui traite de cette question. Nous en offrons plutôt une vue générale qui nous permet de nous positionner et d'éclairer ce que nous entendons dans notre travail lorsque nous parlons d'identité. Nous verrons ainsi que l'identité se construit autour de paradoxes (1.1.). Puis, nous proposerons notre définition de l'identité professionnelle (1.2.).

1.1. L'identité comme reflet de paradoxes

Lorsque nous répondons à la question « qui suis-je ? » nous exprimons notre identité. Les réponses que nous formulons s'articulent autour de trois paradoxes. Le premier repose sur une identité qui est à la fois stable et changeante. Le second montre que l'individu est à la fois comme les autres mais aussi différent. Enfin, l'identité résulte d'un équilibre à trouver entre l'identité que l'on s'attribue à soi-même et l'identité que les autres nous attribuent.

1.1.1. Entre stabilité et changement : l'identité comme équilibre instable

L'identité est-elle stable dans le temps ? Pour les chercheurs qui appartiennent au courant essentialiste, l'identité est stable et unique dans le temps comme nous le rappelle Pezé (2012). En ce sens, l'identité d'un individu lui est donnée une fois pour toute dès sa naissance : il possède alors un certain nombre de caractéristiques inaltérables dans le temps et l'espace. Nous n'adhérons pas à cette vision statique et immuable de l'identité. Toutefois, nous pensons qu'une partie de l'identité est stable, mais nous définissons la stabilité différemment. Celle-ci peut en effet se comprendre comme la **recherche d'une cohérence du *Soi* dans le temps** (Tap, 1998 ; Dubar,

2010), comme un fil directeur dans l'histoire de l'individu qui permet à ce dernier d'avoir le sentiment d'être le même. Pour construire une cohérence temporelle qui lui permet de savoir qui il est dans le présent, l'individu fait un récit de qui il est (Dubar, 2010). Pour ce faire, il reconstruit son passé et anticipe son futur.

Dans le même temps, l'identité réagit en permanence à la structure du système social, aux expériences vécues par le sujet et aux réactions d'autrui face à ses comportements (Sainsaulieu, 1988 ; Dubar, 2010). L'identité est alors en **construction permanente et dynamique** (Dubar, 1992, 1998 ; Alvesson, 2003 ; Alvesson *et al.*, 2008 ; Watson, 2008 ; Dubar, 2010, *etc.*), elle comprend donc une dimension temporelle (Dubar, 1992, 1998 ; Alvesson et Kärreman, 2004). **L'identité est également située**, c'est-à-dire que les individus sont capables de donner des récits différents d'eux-mêmes selon les interactions qu'ils ont avec autrui (Watson, 2008 ; Goffman, 2011), ils s'adaptent aux situations : le *Soi* narré dépend donc de l'environnement social dans lequel l'individu évolue (Turner, 1985 ; Tajfel et Turner, 1986 ; Goffman, 2011). Par exemple, l'identité de médecin peut être utilisée si la situation requiert une comparaison avec un autre groupe professionnel comme les infirmières. En revanche, entre médecins, ils se définissent plutôt selon leur service d'appartenance..

L'identité implique donc deux dimensions : celle de l'ipséité d'une part où le *Soi* demeure fondamentalement le même à travers tous les changements de l'existence ; celle d'une expérience dynamique dans sa construction d'autre part, lorsque l'individu entre en interaction avec les individus composant son environnement (Sainsaulieu, 1988). Ces deux dimensions sont fondamentales pour comprendre toute activité et expérience humaines (Chanlat, 1998a). L'identité est donc le reflet d'un ensemble de caractéristiques à la fois stable et changeant dans le temps et l'espace (lieu de l'interaction) : certaines caractéristiques changent, d'autres demeurent.

1.1.2. L'identité : être à la fois unique et semblable

Réponde à la question « qui suis-je ? » reflète deux besoins humains fondamentaux qui sont en constante tension l'un avec l'autre (Brewer, 1991) : un besoin de singularité — en quoi suis-je différent des autres et unique ? — et un besoin d'inclusion — en quoi suis-je semblable aux autres ?

L'individu ne peut dire qui il est que si les « autres » existent. Ces autres servent de référentiels et sont nécessaires au processus d'identification. L'autre est tour à tour soutien, adversaire, modèle, lors de la construction identitaire de l'individu (Chanlat,

1998b). **L'identité se construit alors autour d'un nouveau paradoxe puisqu'elle se crée par la confrontation et la similitude en même temps, par la différenciation et l'identification** (Tap, 1998 ; Dubar, 2000). S'identifier, c'est se référer à une appartenance commune, se définir à partir de point commun à une classe d'éléments (Tajfel et Turner, 1979 ; Dubar, 2000). Mais l'identité, c'est aussi la différence, ce qui permet à l'individu de se distinguer des autres et de se sentir unique (Tajfel et Turner, 1979 ; Dubar, 2000). Deux acceptations de la différence et de la similitude s'affrontent et font l'objet des deux prochaines sous-sections.

1.1.2.1. La théorie de l'identité sociale : une identité scindée

Cette dualité apparaît dans la théorie de l'identité sociale (Tajfel et Turner, 1979 ; Tajfel, 1982) sous les concepts d'identité personnelle et d'identité sociale. L'identité d'un individu est scindée entre une identité personnelle et une identité sociale qui sont indépendantes l'une de l'autre (cf. figure 2.1).

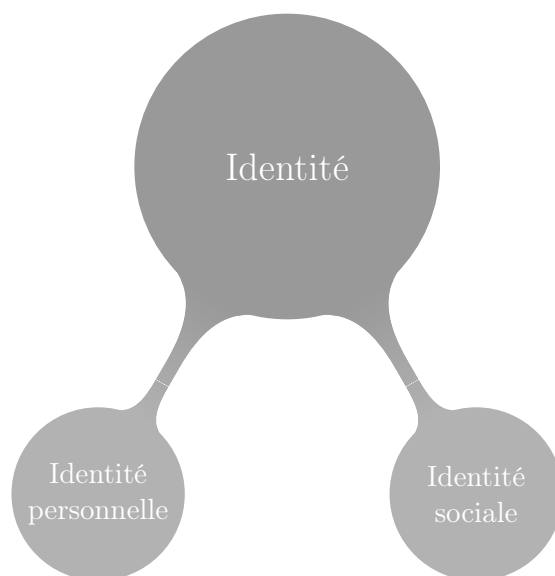


FIGURE 2.1 – L'identité individuelle scindée

L'identité personnelle représente le *Soi*, les caractéristiques idiosyncrasiques qui permettent à un individu de se distinguer des autres, de le rendre unique (Tajfel et Turner, 1979) comme lorsqu'une personne déclare « je suis ambitieux(se) » ou « je suis sûr(e) de moi » (Ashforth et Kreiner, 1999). Ce sont les attributs qu'un individu présume ne pas partager avec les autres et qui ne dériveraient pas de son appartenance à des groupes sociaux (Alvesson *et al.*, 2008). Au contraire, l'identité sociale est, selon Tajfel (1982), « *cette partie du moi d'un individu qui découle de son*

appartenance à un groupe social (ou à des groupes sociaux) et des valeurs et significations émotionnelles qui lui sont rattachées » (*Ibid.*, p. 24). Elle fait ainsi référence à ce qui nous rend semblable aux autres ou plutôt à certains autres. Les groupes sociaux, dits aussi catégories sociales, sont décrits à partir de caractéristiques qui sont, par la suite, utilisées par leurs membres pour s'identifier et se définir à leur tour (Tajfel et Turner, 1979).

Cette vision de l'identité, scindée entre une identité personnelle, non influencée par les différents acteurs sociaux, et une identité sociale, est en opposition avec une seconde acception de la similarité et de la différence comme nous allons le voir dans la sous-section suivante.

1.1.2.2. L'identité comme somme d'identités sociales

Dans la perspective nominaliste, il n'est pas possible de considérer qu'il existe une partie de l'identité d'un individu qui serait indépendante du contexte social dans lequel il évolue, des groupes sociaux auxquels il appartient.

Dans cette acception, l'individu appartient également à différents groupes sociaux ou catégories sociales mais ces groupes sociaux influencent *toute* son identité (Dubar, 2010 ; Goffman, 2010). Chaque groupe propose une identité sociale particulière que l'individu peut choisir d'incorporer ou non dans sa propre identité individuelle : en ce sens, ici aussi, l'individu se différencie et se trouve semblable aux membres de ces différents groupes. Pourtant, la différenciation des autres n'est pas ce qui rend l'individu unique comme pour les théoriciens de l'identité sociale. **Ce qui rend l'individu unique dans cette perspective, c'est l'imbrication des différentes identités sociales qui forment son identité :**

Chaque individu se laisse différencier de tous les autres, et autour de ces éléments de différenciation, c'est un enregistrement unique et ininterrompu de faits sociaux qui vient s'attacher, s'entortiller, comme de la barbe à papa, comme une substance poisseuse à laquelle se collent sans cesse de nouveaux détails biographiques. (Goffman, 2010, p. 74)

Le « Je » est alors une combinaison unique d'identités sociales (Cheney, 1983 ; Goffman, 2010) comme explicité dans la figure 2.2.

Pour ces auteurs, il y a donc autant d'identités sociales chez un individu que de groupes auxquels il s'identifie. L'identité est ainsi composée d'un ensemble d'identités sociales qui peuvent de plus varier en fonction du contexte dans lequel un individu se trouve (Alvesson *et al.*, 2008 ; Dubar, 2010). **L'identité est ainsi multiple.** Nous

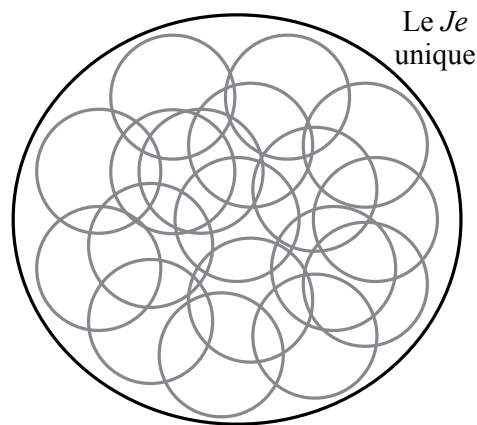


FIGURE 2.2 – L'identité comme multiplicité d'identités sociales

situons nos travaux dans le prolongement de cette approche. Nous considérons en effet que toute identification de la part d'un individu fait appel à des discours, des catégories, des références produits dans le monde social qui entoure l'individu. En ce sens, l'identité personnelle (au sens de la théorie de l'identité sociale) doit faire corps avec l'identité professionnelle et il n'est plus possible dès lors de les distinguer. En effet, derrière leur apparente différence, les deux identités sont étroitement entremêlées voire indissociables (Alvesson *et al.*, 2008).

La prochaine section est consacrée au dernier paradoxe qui compose l'identité puisque pour atteindre une cohérence, l'individu doit réussir à conjuguer qui il est pour lui et qui il est pour les autres, deux visions de lui qui peuvent être contradictoires.

1.1.3. Entre une identité pour soi et une identité pour autrui

Répondre à la question « qui suis-je ? » ne peut résulter du seul jeu des individus. Elle est aussi le reflet, le résultat de deux points de vue sur l'individu : celui qu'il porte sur lui-même et celui que les autres portent sur lui (Dubar, 2010 ; Goffman, 2010). D'une part, Goffman (2010) part du principe que nous posons constamment des hypothèses sur qui devrait être l'individu qui nous fait face, nous formulons des exigences sur lui, nous avons des présupposés sur qui il devrait être : nous lui attribuons une identité sociale virtuelle appelée aussi identité pour autrui dans les travaux de Dubar. Elle est donc une identité attribuée par les autres et le résultat de processus d'attribution d'identités par les acteurs et les institutions avec lesquels l'individu entre en interaction (Dubar, 2010).

D'autre part, il existe une identité pour soi, qui est l'identité revendiquée par l'in-

dividu lui-même (Dubar, 2010 ; Goffman, 2010). Elle est par essence subjective, réflexive et nécessairement ressentie par l'individu. Elle fait référence aux identifications revendiquées pour soi et est le reflet de l'intériorisation de traits identitaires narrés dans une histoire ; « s'identifier à » signifie alors intégrer certaines caractéristiques que l'on attribut à une autre personne dans son identité pour soi. Cette identité pour soi est elle-même scindée, pour Dubar (1992, 2010), entre une identité forgée ou héritée qui reflète la façon dont l'individu se définit actuellement, et une identité visée qui est celle qu'il souhaite atteindre. Comme cette identité est subjective, le chercheur doit s'intéresser à la façon dont l'individu se raconte, à la manière dont il rend compte de son parcours qu'il soit professionnel ou familial par exemple. L'identité pour soi est ainsi définie comme une histoire intériorisée (Dubar, 1998, 2010). Cette histoire ou biographie ou identité pour soi, reconstruite *a posteriori*, permet d'assurer l'unicité dans l'identité, d'assurer la cohérence des trajectoires vécues (Goffman, 2010). Ces pendants de l'identité sont schématisés dans la figure 2.3.

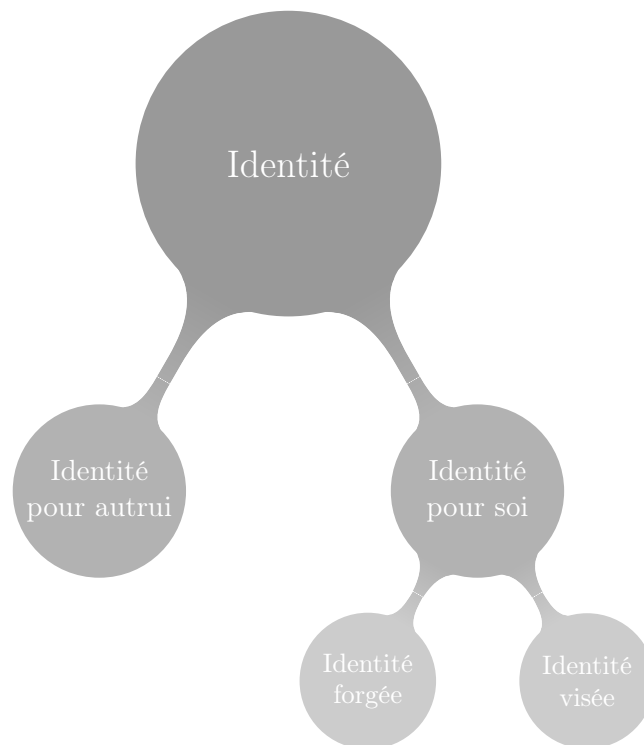


FIGURE 2.3 – Identité : entre une identité pour soi et une identité pour autrui

L'identité pour soi et l'identité pour autrui peuvent diverger, et peuvent être contradictoires (Dubar, 2010 ; Goffman, 2011). **Le concept d'identité recouvre alors ce champs des rapports humains où le sujet s'efforce d'opérer une synthèse entre ce qu'il est pour lui et ce qu'il est pour les autres** (Sainsaulieu,

1988 ; Dubar, 2010). Selon cette perspective, que nous adoptons pour notre travail, la construction de l'identité est donc une négociation permanente entre son identité pour soi et les identités pour autrui, point que nous développerons dans la suite de ce chapitre.

1.2. Un focus sur une identité sociale : l'identité professionnelle

L'importance du travail dans la définition de soi est mise en évidence lorsqu'il est demandé à une personne de se présenter : la grande majorité des répondants se définit à partir de l'activité professionnelle exercée (Welnowski-Michelet, 2008). Ce point est d'autant plus central que lorsqu'un individu perd son emploi, une partie de son identité est remise en question (Dubar, 2000). **Le travail, en tant que lieu de vie, est donc un espace essentiel dans la construction identitaire** (Sainsaulieu, 1988 ; Ashforth et Mael, 1989 ; Barley, 1989 ; Dubar, 1992 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Hughes, 1996 ; Dubar et Tripier, 2010, *etc.*). L'environnement professionnel permet en effet de dépasser les références données par les premières institutions fondatrices de la société que sont l'école et la famille (Sainsaulieu, 1988 ; Dubar, 2010). En ce sens le travail peut être considéré comme une source de socialisation secondaire au sens de Berger et Luckmann (1986) et devient producteur d'une identité : l'identité au travail ou identité professionnelle est alors une des facettes de l'identité sociale d'un individu (Dubar, 1992 ; Kreiner *et al.*, 2006 ; Walsh et Gordon, 2008, *etc.*).

S'intéresser à l'identité professionnelle c'est se demander, par exemple, si un médecin se définit tout d'abord comme un employé de son hôpital puis comme appartenant au corps médical ou inversement, si un avocat se définit avant tout comme un associé ou comme un membre du barreau (Walsh et Gordon, 2008). **L'identité professionnelle reflète donc les caractères principaux revendiqués par les individus lorsqu'ils remplissent leur fonction et progresse dans leur carrière.** Il convient alors de chercher à comprendre la façon dont les individus s'expriment à leur sujet dans le cadre de leur travail (Dubar, 2010 ; Dutton *et al.*, 2010). Cette conception intentionnellement large permet d'englober les diverses activités, tâches, rôles, groupes et appartenances que les individus peuvent utiliser pour se construire (Dutton *et al.*, 2010). Ainsi, **l'identité professionnelle peut se définir comme l'ensemble des attributs, groupes, rôles, expériences professionnelles par lesquels les individus se définissent au travail** (Ibarra et Petriglieri, 2007 ; Dutton *et al.*, 2010).

En résumé

D'un point de vue général, la façon dont nous avons construit cette première partie nous permet de définir l'identité comme une réponse narrative et réflexive à la question « qui suis-je ? » comme l'ont fait avant nous Sveningsson et Alvesson (2003) ou bien encore Pezé (2012).

L'identité d'un individu est composée d'un ensemble d'identités sociales qui le rend à la fois semblable aux autres mais aussi, différent et unique. L'identité individuelle, n'est pas non plus donnée une fois pour toute au moment de la naissance. Elle se construit dans le temps et l'espace. Elle est donc dynamique et en construction permanente. Néanmoins, les individus, à travers les récits qu'ils donnent d'eux, offrent une conception cohérente du Soi dans le temps qui leur permettent d'avoir le sentiment d'être les mêmes dans le temps. En ce sens, l'identité est stable. Enfin, il existe une identité revendiquée et des identités attribuées par autrui qui peuvent être contradictoires. Notre approche de l'identité nous amène alors à considérer qu'elle est le « *le résultat à la fois stable et provisoire, individuel et collectif, subjectif et objectif, biographique et structurel, des divers processus de socialisation* » (Dubar, 2010, p. 105). L'identité est donc une histoire intériorisée qui évolue et qui résulte d'une appropriation sélective par l'individu du passé, présent et futur (Dubar, 2010 ; Ibarra et Barbulescu, 2010).

Enfin, nous concluons cette partie en précisant que nous nous intéressons plus particulièrement à la construction d'une identité sociale particulière : l'identité professionnelle définie comme l'ensemble des attributs, groupes, rôles et expériences professionnelles par lesquels les individus se définissent au travail et répondent à la question « qui suis-je ? » au travail.

2. La construction de l'identité professionnelle

Nous nous intéressons dans cette partie à la construction de l'identité professionnelle. Nous souhaitons plus particulièrement en expliciter deux aspects : l'identification par le sujet lui-même d'une part, et la prise en compte du regard d'autrui d'autre part. Dans une première partie, nous nous intéresserons à l'identification et à son rôle dans la construction identitaire (2.1.). Nous porterons ensuite notre attention sur les principales sources d'identification au travail (2.2.). Enfin, nous étudierons comment autrui influence la construction identitaire d'un individu (2.3.).

2.1. L'identification dans la construction identitaire

L'identification traduit les besoins d'affiliation et de sécurité des individus (Sainsaulieu, 1988 ; Ashforth et Mael, 1989) en réponse aux divisions et à l'incertitude qui règnent dans la société (Cheney, 1983 ; Turner *et al.*, 1987) et donne sens à leur environnement social (Pettigrew, 1986). Elle est ainsi un concept clé dans toute théorie tentant de faire état du Soi et de ses fonctionnements au sein d'une structure sociale donnée (Becker, 2006 ; Dubar, 2010) :

[Il est] *utile de déconstruire le concept d'identification pour retrouver ses composants, pour permettre des comparaisons et pour fournir des instruments plus fins d'analyse des problèmes spécifiques de la structure sociale et du développement personnel* [des individus]. (Becker, 2006, p. 243)

Pour répondre à la question « qui suis-je ? », les individus font appel à des catégories, des termes spécifiques offerts par la société et par les groupes auxquels ils appartiennent (Strauss, 1992 ; Becker, 2006 ; Goffman, 2010 ; Dubar, 2010). Plus précisément, l'identification permet de répondre à la question : comment est-ce que j'arrive à savoir qui je suis à travers mes relations aux autres (Pratt, 1998), que ces autres soient humains ou non humains (Cheney, 1983). En se définissant à partir des caractéristiques offertes par ces groupes d'autres, les individus considèrent ces dernières comme leurs (Strauss, 1992 ; Becker, 2006). Ce faisant, ils acquièrent un ensemble de représentations sur qui ils sont et comment ils devraient se comporter (Becker, 2006). Chaque individu agit donc en s'identifiant à certaines cibles : personnes, famille, groupes, collectivités et dans une moindre mesure valeurs, objectifs, connaissances, activités, objets pour créer de la cohérence. **L'identité est ainsi le résultat d'identifications contingentes** (Dubar, 2000).

Dans une première partie, nous verrons que la construction de l'identité repose sur deux processus : la catégorisation et l'identification (2.1.1.). Nous verrons dans une seconde partie que l'identification est conduite par la recherche d'une identité sociale positive (2.1.2.). Nous concluons en mettant en évidence l'existence de différents niveaux d'identification à une cible (2.1.3.)¹.

1. Dans les prochaines sections nous allons surtout nous fonder sur les travaux issus de la théorie de l'identité sociale pour comprendre le concept d'identification, qui est commun à toutes les recherches faisant état du Soi. Ces dernières années, les travaux issus de ce courant se sont intéressés à ce concept et nous pensons qu'il serait difficile de nous en dispenser pour comprendre la construction identitaire. Néanmoins, nous souhaitons rappeler aux lecteurs que nous n'adhérons pas, d'une part, à leur vision scindée de l'identité comme nous l'avons évoqué précédemment. D'autre part, pour ces auteurs, l'identification ne résulte que du jeu de l'individu. L'influence d'autrui n'est pas prise en considération dans la construction identitaire (une nuance est toutefois à apporter puisque les travaux récents commencent à s'intéresser à ce dernier aspect (*cf.* Ibarra (1999))). Comme nous le verrons par la suite, nous n'adhérons pas non plus à ce positionnement.

2.1.1. Catégorisation et identification

Selon les théories de l'identité sociale et de l'auto-catégorisation qui s'inscrit dans sa suite, l'identité sociale est la résultante de deux processus : la catégorisation d'une part et l'identification d'autre part (Tajfel et Turner, 1979 ; Tajfel, 1982 ; Turner, 1985 ; Tajfel et Turner, 1986). Ainsi, sans catégorisation préalable, pas d'identification possible.

L'individu évolue dans un système complexe. Pour le rendre cohérent et pouvoir mieux l'appréhender, l'individu « *l'ordonne, le systématise et le simplifie* » (Tajfel, 1982, p. 21). Il peut, pour se faire, s'aider et s'appuyer de catégories déjà présentes et proposées par son environnement (Dubar, 2010). Par cet exercice mental, l'individu segmente ce qui l'entoure en catégories auxquelles il attribue des caractéristiques spécifiques. Les caractéristiques attribuées sont diverses et variées et peuvent par exemple être l'âge, le genre, des valeurs et croyances, *etc.* (Tajfel et Turner, 1979 ; Hogg, 2000). La catégorisation c'est aussi ce que l'on retrouve en filigrane chez Goffman lorsqu'un individu distingue les stigmatisés des non stigmatisés ou encore chez Becker lorsqu'il nous parle des déviants.

Les groupes sociaux ainsi formés sont des prototypes. Ceux-ci sont des ensembles flous d'attributs qui définissent les membres d'un groupe à partir des caractéristiques de ses membres les plus représentatifs, caractéristiques qui incarnent au mieux le groupe et ses idéaux-types (Hogg et Terry, 2000). Ce sont, finalement, des stéréotypes² qui permettent à l'individu de clarifier les frontières entre les membres d'un groupe social spécifique et les non membres (Hogg, 2000 ; Carnegie et Napier, 2010). Un individu attribue les stéréotypes à toute personne dont il pense qu'elle appartient à un groupe spécifique (Carnegie et Napier, 2010). Une fois cette segmentation faite, l'individu classe les autres dans ces différents groupes et devient à même de différencier des individus appartenant à des groupes sociaux différents (Tajfel, 1972 ; Pettigrew, 1986). L'ensemble de ces étapes, de la catégorisation au classement des individus, forme ce que Turner (1985) appelle : le processus de catégorisation. L'individu met ainsi en place un « *système d'orientations qui crée et définit la place particulière d'un individu dans la société* » (Tajfel, 1972, p. 293). Les membres d'un groupe social possèdent donc des caractéristiques communes et ce groupe, appelé endogroupe, n'acquiert de significations et d'existence pour les individus que parce qu'il existe d'autres groupes (appelés exogroupes) (Tajfel, 1972).

2. Nous rappelons qu'une discussion de ce terme peut être trouvée dans la section 5.1. du chapitre 1.

Forme alors un groupe social l'ensemble des individus qui se perçoivent eux-mêmes comme étant membres de ce groupe, partageant certains liens émotionnels, et atteignant un certain degré de consensus social sur l'évaluation de leur groupe (Tajfel et Turner, 1979).

L'identification résulte du classement de l'individu dans un ou plusieurs groupes sociaux et peut se définir comme le sentiment d'appartenance d'un individu à un ou plusieurs groupes sociaux (Tajfel et Turner, 1979 ; Ashforth et Mael, 1989 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Dukerich *et al.*, 2002). L'identification, c'est alors la consubstantialité, c'est-à-dire « *une sorte de zone de chevauchement — réelle ou perçue — entre deux individus ou entre un individu et un groupe fondée par exemple sur l'existence de valeurs ou d'intentions communes* » (Cheney, 1983, p. 146). L'idée est la même chez Dubar pour qui les individus se fondent sur des « *catégories particulières visant à identifier les autres et à s'identifier soi-même* » (Dubar, 2010, p. 110). Pour qu'il y ait identification deux composantes sont jugées nécessaires : une cognitive, c'est-à-dire la reconnaissance de son appartenance à un groupe ; une évaluative, dans le sens où la reconnaissance est liée à certains jugements de valeur (Tajfel, 1982). Les individus n'ont alors pas besoin d'interagir avec les membres de l'endogroupe et **il y a identification dès qu'un individu se définit comme appartenant à un groupe** (Pratt, 1998).

L'identification a pour conséquence la maximisation des différences qu'un individu perçoit entre les membres de l'endogroupe et ceux des exogroupes. En revanche, les membres des exogroupes sont perçus d'une manière relativement similaire comme des sujets indifférenciés. Dans le même temps, l'identification provoque une certaine dépersonnalisation du soi qui fait que l'individu se sent « identique » aux membres de son endogroupe (Tajfel et Turner, 1979).

Cette approche de l'identification en fait un concept statique puisque présentée sous la forme d'un état final. Des critiques se sont alors élevées et les travaux se situant dans le prolongement des théories de l'identité sociale l'ont alors définie comme les processus par lesquels les individus choisissent de s'identifier à un groupe (Hall *et al.*, 1970 ; Cheney, 1983 ; Ashforth, 1998 ; Ibarra, 1999 ; Suddaby *et al.*, 2007 ; Walsh et Gordon, 2008). Par exemple, Ibarra (1999) propose une vue processuelle de l'identification³ et montre que les consultants et les banquiers d'investissement « essayent »

3. Nous remarquons ici l'introduction d'autrui dans les travaux se situant dans le prolongement des théories de l'identité sociale.

des identifications provisoires en interaction, incorporant des éléments du collectif, ils voient si ces éléments conviennent et en changent au besoin. L'identification est alors l'acte ou les actes qui rendent identiques un individu aux autres individus (Pratt, 1998). Elle s'apparente à ce que d'autres chercheurs appellent négociation identitaire qui est un processus par lequel l'individu aligne son identité à celle du groupe social (Kreiner *et al.*, 2006).

Alors que des études se sont attachées à distinguer état et processus, dans d'autres, comme celles de Dubar et de Sainsaulieu, les auteurs ne font pas de différences et évoquent indistinctement l'identification comme un état ou un processus. Par exemple, Sainsaulieu (1988) définit l'identification comme « *le modelage en pensée, sentiment ou action de quelqu'un sur une autre personne* » (*Ibid*, p. 305), c'est-à-dire comme un processus alors qu'un peu plus loin dans sont écrit, il considère que s'identifier revient à reconnaître en l'autre une part de soi-même, l'identification est alors perçue comme un état.

Dans notre travail, **nous considérons, tout comme notre vision de l'identité, que l'identification est à la fois stable et provisoire. Elle est en construction permanente et elle est donc à la fois état et processus.** Nous utiliserons le terme identification dans cette double acception.

En catégorisant son environnement et en choisissant de s'identifier à des groupes spécifiques, l'individu s'engage dans un processus de comparaison aux autres. Il n'est cependant pas possible de comprendre la catégorisation et l'identification sans considérer le fait que les individus souhaitent appartenir à des groupes socialement valorisés (Tajfel, 1982), comme nous allons le montrer dans la section suivante.

2.1.2. La comparaison sociale et la recherche d'une identité sociale positive

L'un des principes fondamentaux de la théorie de l'identité sociale pose que les individus cherchent à atteindre ou à maintenir une identité sociale positive (Tajfel, 1972 ; Tajfel et Turner, 1979 ; Tajfel, 1982). Les individus attachent de l'importance au statut de l'endogroupe, puisqu'ils pensent que les qualités et le statut de ce dernier leur permettent d'améliorer l'estime et l'image qu'ils ont d'eux-mêmes (Ashforth et Mael, 1989 ; Dutton *et al.*, 1994). **L'identification aux groupes est donc conduite par un besoin de valorisation :**

De même que les individus acquièrent ou maintiennent une estime de soi positive en se comparant positivement à d'autres individus, ils ne peuvent acquérir

une identité sociale positive qu'en se comparant positivement aux membres d'autres catégories sociales. (Licata, 2007, p. 25)

L'identité sociale positive se fonde ainsi, en partie, sur des comparaisons favorables établies entre l'endogroupe et des exogroupes considérés comme pertinents. Par la suite, les membres de l'endogroupe pratiquent une « différenciation positive », c'est-à-dire qu'ils valorisent les comportements et les caractéristiques de son groupe et dévalorisent ceux des exogroupes (Turner, 1985). Ce faisant les individus tentent d'améliorer, de préserver ou d'atteindre l'identité sociale souhaitée de leur groupe d'appartenance. La comparaison entre groupes sociaux a ainsi pour objectif de confirmer ou d'établir une distinction favorable entre les membres de leur groupe d'appartenance et ceux des non membres, comparaison motivée par un besoin constant d'amélioration de l'estime de soi (Turner, 1985).

Les caractéristiques des groupes sociaux ne sont pas toutes positives. Un même groupe se voit attribuer des caractéristiques positives mais aussi négatives (Ashforth et Kreiner, 1999), mais l'individu choisit de s'identifier à partir des caractéristiques positives du groupe. Ainsi, si les qualités perçues du groupe priment sur les négatives, et permettent à l'individu d'améliorer son image ou son statut, il s'y identifie (Ashforth et Mael, 1989 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Walsh et Gordon, 2008). Ces conceptions, positives ou négatives, émises sur un groupe social sont, par nature, relationnelles et comparatives (Tajfel, 1982) puisque les individus estiment la valeur de leur groupe en le comparant à d'autres groupes (Tajfel et Turner, 1979). Les membres d'un groupe peuvent se sentir valorisés par rapport à un deuxième, mais dévalorisés par rapport à un troisième, ce qui rend **les comparaisons sociales contextuelles**. Autrui est donc significatif pour forger les caractéristiques d'un groupe ainsi que l'identité des membres de ce dernier.

Ce n'est pourtant qu'en 2010 que les chercheurs s'interrogent sur les facteurs qui rendent une identité sociale positive aux yeux des individus. Dutton *et al.* (2010), en prenant pour exemple la positivité de l'identité professionnelle, identifient quatre perspectives pour qualifier une identité sociale de positive. Dans un premier temps, la perspective « vertueuse » considère qu'une identité au travail est positive lorsque ses caractéristiques identitaires sont imprégnées de qualités vertueuses, de traits moraux. Il s'agit de valeurs telles la bonté, le courage, la justice, l'humanité, l'honnêteté, *etc.* La deuxième perspective, dite « évaluative », s'intéresse aux regards que les individus portent sur leur propre identité au travail. En général, les individus aiment se sentir « bien dans leurs baskets » et sont motivés pour se distinguer posi-

tivement des autres. Une identité sera positive si elle est regardée favorablement en termes de compétences ou de capacités. En troisième lieu vient la perspective « évolutive ». L'identité change au cours du temps et elle devient positive si l'individu se rapproche de plus en plus de son identité idéale ou de standards qu'il s'est fixé. Enfin, la perspective « structurelle » considère que l'identité est composée de multiples facettes qui forment un équilibre. Une identité est positive lorsque l'individu arrive à équilibrer ces facettes qui forment l'identité personnelle et l'identité sociale.

Nous pouvons conclure cette partie en nous demandant comment les individus réagissent lorsque qu'ils jugent que l'identité sociale de l'endogroupe est insatisfaisante. Tajfel et Turner (1986) expliquent que les individus peuvent adopter deux comportements. Soit ils se dés-identifient de l'endogroupe et rejoignent un groupe positivement évalué. Soit ils tentent de rendre leur groupe plus favorablement distinct : par exemple des stratégies cognitives peuvent être développées (redéfinition des caractéristiques du groupe, proposer des dimensions de comparaison plus avantageuses, *etc.*)

2.1.3. Des niveaux d'identification variables

Les individus appartiennent et s'identifient à différents groupes sociaux. Toutefois, toutes ces appartenances ne contribuent pas de la même façon à la définition de soi (Stryker et Serpe, 1982) et le niveau d'identification aux différents groupes sociaux est propre à chaque individu (Ashforth et Mael, 1989 ; Dukerich *et al.*, 2002). Il a aussi été montré que **le degré d'identification à un groupe varie au gré des situations et des interactions** (Ashforth et Mael, 1989 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Kreiner *et al.*, 2006 ; Dubar et Tripier, 2010 ; Goffman, 2011). Ainsi, chaque membre d'un groupe, *a priori* homogène, peut s'identifier à des degrés différents à certaines caractéristiques de ses endogroupes (Dutton *et al.*, 1994 ; Dubar, 2010). Par exemple, en 1994, Dutton *et al.* montrent que les médecins — qui se définissent dans un premier temps comme médecins — peuvent s'identifier à des degrés différents à un organisme de santé particulier. Alors que certains se définissent en partie par leur affiliation au système public, d'autres y trouvent peu de signification, et s'identifient plutôt à leur appartenance à une clinique privée.

2.1.4. L'identification par distinction ou *dis-identification*

Il est parfois plus facile pour un individu de se définir à travers les groupes sociaux auxquels il n'appartient pas (Elsbach, 1998 ; Elsbach et Bhattacharya, 2001). Les individus peuvent ainsi comprendre qui ils sont en définissant qui ils ne sont pas. Par

exemple, ils peuvent se présenter comme étant non fumeurs. Dans cette acception, les individus peuvent se sentir distinct de groupes auxquels ils n'appartiennent pas même s'ils ne se définissent pas comme appartenant à un groupe opposé. Elsbach et Bhattacharya (2001) parlent alors de « *disidentification* » que nous choisissons de traduire ici par identification par distinction⁴.

Les deux auteurs définissent l'identification *organisationnelle* par distinction comme « *une perception de soi fondée (1) sur une séparation cognitive faite par l'individu entre son identité propre et la perception qu'il a de l'identité de l'organisation, et (2) une catégorisation relationnelle négative entre lui et l'organisation* ». (Elsbach et Bhattacharya, 2001, p. 397). Alors qu'elles l'utilisent pour traiter de l'identification organisationnelle, nous considérons que nous pouvons utiliser le concept pour toute catégorie d'identification qu'un individu rejette. L'identification organisationnelle par distinction indique ainsi le degré par lequel une personne se définit comme n'ayant pas les mêmes caractéristiques que celles qu'elle attribut à une organisation : il n'y a alors pas de chevauchement entre son identité individuelle et celle de l'organisation.

Avec l'identification par distinction, c'est un sentiment de rejet qui affecte l'individu (Elsbach, 1998) et qui se traduit par une différenciation active entre un individu et une entité (Dukerich *et al.*, 1998). Cette définition de Soi peut résulter par exemple d'un conflit perçu entre les valeurs de l'individu et celles de l'organisation (Elsbach et Bhattacharya, 2001) ou d'un rejet de ce qu'un individu n'aime pas faire (Elsbach, 1998). Mais elle est aussi un état temporaire entre deux identifications (Elsbach, 1998). L'individu peut ainsi ne pas être un étudiant, ne pas être un environnementaliste, *etc.*, cela ne signifie pas qu'il y a identification par distinction, sauf s'il spécifie et indique clairement lorsqu'il parle de lui qu'il n'est pas étudiant et environnementaliste. **L'identification par distinction est donc un processus actif de mise à distance** qui se fonde généralement sur des perceptions simplifiées et extrêmes (donc des stéréotypes) des caractéristiques d'autrui (Elsbach et Bhat-

4. Nous tenons à expliquer ce choix dans la traduction. Dans un premier temps, nous avons choisi de traduire ce terme par celui de « dés-identification ». Cependant ce terme est utilisé par des auteurs français comme (Pezé, 2012) pour désigner un mouvement de résistance face à des identités imposées. La dés-identification peut aussi faire penser au fait que l'individu c'est d'abord identifier à la cible pour ensuite s'en séparer (réflexion qui nous a été faite lors d'une présentation de notre état d'avancement). Nous ne pouvons pas non plus utiliser l'expression « non identification » puisque cette dernière signifie que l'individu est indifférent ou passif, n'ayant pas d'opinion sur l'objet de l'identification, ce qui n'est pas le cas ici (Dukerich *et al.*, 1998 ; Elsbach et Bhattacharya, 2001). Enfin, nous ne pouvons pas non plus utiliser l'expression dé-identification qui correspond à un niveau d'identification faible et dilué (Elsbach, 1999).

tacharya, 2001). Elle peut aussi être vue par certains comme une stratégie visant à réduire l'incertitude de l'identité et à améliorer l'estime de soi (Ashforth *et al.*, 2008).

En résumé

Le concept d'identification est commun à de nombreuses théories. Trois aspects sont importants à retenir du point de vue de la théorie de l'identité sociale :

- Les individus n'ont pas besoin d'interagir avec les personnes du groupe auquel ils se sentent appartenir. Il y a donc identification dès qu'un individu se reconnaît appartenir à un groupe. Les cibles d'identification sont dès lors les croyances qu'un individu se fait d'un groupe, d'un objet d'identification. Ainsi, un contrôleur de gestion qui se définira comme un *business partner* sera pour nous un contrôleur de gestion *business partner* (identification pour soi) même si pour les autres (identification pour autrui), il ne l'est pas.
- L'identification a des conséquences en termes de comportements et de perception. Souvent les individus se conforment aux normes et stéréotypes de comportement de leur endogroupe. Les différences parmi les membres du groupe sont minimisées et celles avec les non membres amplifiées.
- Les individus veulent appartenir à des groupes socialement valorisés, qui leur permettent de construire une identité positive. Une fois dans un groupe, ils se comparent à des groupes qui permettent de protéger et d'améliorer leur identité sociale. Ils peuvent d'ailleurs mettre en œuvre des stratégies pour garder cette image positive ou quitter leur groupe d'appartenance s'ils considèrent que celui-ci nuit à la positivité de leur identité. Plus l'objet de l'identification sera considéré comme prestigieux, plus l'identification sera facile.

Nous avons également abordé le thème de l'identification par distinction qui résulte d'une définition du Soi par la non appartenance à certains groupes. Avec l'identification par distinction, c'est un sentiment de rejet qui affecte l'individu et qui se traduit par une différenciation active entre un individu et un autre groupe.

Dans la suite de notre travail, nous allons porter notre attention sur les objets à partir desquels un individu se définit dans le cadre de son travail : à quoi fait-il référence lorsqu'il parle de lui ? À qui ?, *etc.*

2.2. Les objets de l'identification au travail

Sainsaulieu (1988) est le premier chercheur à introduire les concepts d'identité et d'identification chez l'acteur en situation de travail. Un peu plus tard, les travaux issus de la théorie de l'identité sociale ont été également introduits par Ashforth et Mael (1989) pour étudier les comportements organisationnels. L'identité et l'identifi-

cation sont donc des constructions enracinées dans l'organisation et l'environnement de travail dans le sens où toute « entité » a besoin de savoir qui elle est, qui sont les autres entités et comment elles sont reliées entre elles (Albert *et al.*, 2000).

Des recherches ont été menées pour déterminer quelles pouvaient être les sources d'identification dans l'environnement de travail (Sainsaulieu, 1988 ; Ashforth et Mael, 1989 ; Barley, 1989 ; Bhattacharya *et al.*, 1995 ; Ibarra et Barbulescu, 2010, *etc.*). Cette section sera consacrée à ces travaux⁵.

2.2.1. De l'identification à l'organisation et de ses conséquences

L'identification organisationnelle fait l'objet de la majorité des études portant sur la thématique de l'identification (Alvesson *et al.*, 2008). Nous verrons dans une première partie ses différentes acceptions (2.2.1.1.) pour ensuite appréhender les facteurs qui l'influencent (2.2.1.2.). Enfin, nous nous intéresserons aux risques mais aussi aux avantages provenant de cette identification à l'organisation (2.2.1.3.).

2.2.1.1. L'identification organisationnelle L'organisation en tant qu'espace de construction identitaire est considérée comme une source d'identification lors de la construction de l'identité professionnelle (Ashforth et Mael, 1989 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Dukerich *et al.*, 2002 ; Becker, 2006 ; Dubar, 2010, *etc.*). Parmi l'ensemble des travaux développés sur ce concept, nous avons pu distinguer trois définitions différentes de l'identification organisationnelle qui dépendent de la vision que les auteurs se font de l'organisation. Néanmoins, toutes ces définitions ont un point commun : l'identification est une connexion cognitive entre les perceptions des membres concernant leur identité sociale et une conception de leur organisation (Walsh et Gordon, 2008).

Certains auteurs, lorsqu'ils traitent de cette question, appréhendent l'organisation comme un ensemble de groupes sociaux : départements, divisions, équipes de travail constituées, mais aussi syndicats professionnels ou équipes pour déjeuner, *etc.* (Cheney, 1983 ; Ashforth et Mael, 1989 ; Hogg et Terry, 2000 ; Ashforth *et al.*, 2008 ; Walsh et Gordon, 2008). L'organisation est alors perçue comme un ensemble de groupes internes structurés, groupes qui sont localisés dans des réseaux complexes de relations inter-groupes et caractérisés par des différences de pouvoir, de statut et de prestige (Hogg et Terry, 2000). L'identification organisationnelle est

5. Ceux-ci étant nombreux, nous nous excusons de ne pas être exhaustive.

définie comme les processus par lesquels les individus choisissent de s'identifier, non pas à l'organisation en tant qu'entité unique, mais aux sous-groupes qui composent l'organisation. Dans cette perspective, une personne peut être membre de tous ces sous-groupes, chacun offrant une identité sociale plus ou moins distincte Ashforth *et al.* (2008).

Au contraire, d'autres chercheurs appréhendent l'organisation comme un ensemble unique et singulier (Hall *et al.*, 1970 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Pratt, 1998 ; Dukerich *et al.*, 2002). C'est dans cette acception que nous situons nos travaux. Dans cette perspective, nous avons identifié deux sous-catégories. D'une part, les auteurs qui perçoivent l'identification organisationnelle comme un état et qui la définissent comme le lien cognitif établi entre la définition de l'organisation et la définition de soi (Dutton *et al.*, 1994 ; Dukerich *et al.*, 2002). Il y a identification à l'organisation quand l'individu se définit à partir des mêmes termes que ceux qu'il utilise pour définir l'identité de l'organisation (Mael et Ashforth, 1992). Pratt (1998) parle d'identification organisationnelle par « affinité » car cet état résulte d'une reconnaissance de valeurs identiques. L'identification ne provoque à ce moment pas de changement dans l'identité professionnelle d'un individu (Pratt et Foreman, 2000). D'autre part, en tant que processus, l'identification organisationnelle est définie comme le processus par lequel les buts des individus et ceux de l'organisation deviennent congruents et intégrés (Hall *et al.*, 1970). S'identifier devient alors un acte qui rend identique par l'incorporation des valeurs de l'identité dans sa propre identité et Pratt (1998) la nommera identification organisationnelle par « imitation » puisqu'elle implique un changement d'identité.

2.2.1.2. Des facteurs influençant l'identification à l'organisation Si s'identifier à l'organisation est un moyen d'améliorer l'estime et l'image que les individus ont d'eux-mêmes, alors les organisations ayant une image et une identité attractives engendrent une identification de la part des individus plus forte (Dutton et Dukerich, 1991 ; Dutton *et al.*, 1994). Ces auteurs distinguent deux types d'image :

- l'image que les individus se font des caractéristiques identitaires de l'organisation à laquelle ils appartiennent. À mesure que les perceptions qu'ils posent sur l'identité de l'organisation s'éloignent de leurs objectifs et valeurs individuelles, la force de leur identification organisationnelle décroît (Dutton *et al.*, 1994).
- l'image externe construite, qui se réfère à la façon dont les membres de l'orga-

nisation pensent que les non membres perçoivent l'organisation. Par exemple, Dutton et Dukerich (1991) montrent que les employés de l'autorité portuaire de New-York sont sensibles à l'avis des non membres sur la « gestion » des sans-abris. Plus l'image externe perçue sera négative, moins les individus s'identifieront à l'organisation.

Si l'identité organisationnelle (perçue ou construite à partir des regards externes) est considérée comme attractive, cela renforce la force de l'identification organisationnelle et améliore dans le même temps l'identité individuelle.

Le métier exercé influence également l'identification possible à une organisation ou à un ensemble d'organisations (Becker, 2006). En effet, Becker, le métier tend à spécifier les types d'organisation et de poste dans lesquels l'individu peut s'identifier et évoluer, donc les lieux considérés comme les plus appropriés et les plus attractifs pour construire son identité professionnelle. Un individu peut donc se sentir plus ou moins proche d'une seule organisation, d'un nombre restreint ou d'un grand nombre d'organisations selon le métier qu'il exerce (*cf.* tableau 2.1).

Objet de l'identification	Métier	Degré d'identification
Organisations ou institutions particulières	Physiologues	Identification à un ensemble plutôt restreint d'organismes dans lesquels ils se voient exercer : universités et instituts de recherche
	Ingénieurs	Identification à toutes organisations dont les activités sont industrielles et pas à <i>un</i> type précis d'organisation
	Philosophes	Pas d'idée claire sur l'organisation ou l'institution. Identification à un poste qui permet en revanche de continuer une activité intellectuelle

Tableau 2.1 – Degré d'identification à une organisation selon son métier (Becker, 2006)

2.2.1.3. Des conséquences pour l'organisation De nombreuses études se sont également interrogées sur l'influence de cette identification pour l'organisation :

L'identification organisationnelle a été liée à la fois théoriquement et empiriquement à chaque attitude, comportement et résultat au travail, incluant la motivation, la satisfaction, les performances, les orientations de rôle et les conflits, les interactions et la force de l'engagement. L'étude de l'identification organisationnelle peut nous aider à expliquer l'impact d'un ensemble de politiques et d'activités organisationnelles, incluant la socialisation (à la fois formelle et informelle), la sélection du personnel, les formations, les promotions et transferts. (Pratt, 1998, p. 184)

Il a été montré que l'identification organisationnelle permet de réduire les conflits entre les différents groupes présents dans l'organisation, implique des comportements coopératifs facilitant l'échange d'informations, motive les individus et diminue le *turn-over* (Mael et Ashforth, 1992 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Tyler, 1999 ; Bartel, 2001 ; Dukerich *et al.*, 2002 ; Ashforth *et al.*, 2008, *etc.*). Elle améliore, finalement, la performance financière de l'organisation (Thakor et Joshi, 2005 ; Millward et Postmes, 2010) puisque ceux qui s'y identifient vont tout faire pour renforcer ses succès (Bouquin, 2010). Ainsi, tout changement dans l'identité de l'organisation peut modifier les comportements de ses membres et par là-même leur degré d'identification à celle-ci (Djabi et Chanlat, 2014).

Un manque d'identification à l'organisation de la part de ses membres peut être néfaste. Dans cette situation, les individus peuvent perdre leur motivation au travail et l'organisation instaure par conséquence des dispositifs de contrôle organisationnel plus coercitifs (Dukerich *et al.*, 1998). Dans les cas les plus extrêmes les individus peuvent provoquer des actes de sabotage et adapter des comportements agressifs et virulents envers les tiers (Dukerich *et al.*, 1998). Mais la sur-identification est également néfaste. Les individus peuvent perdre dans ce cas leur capacité à être critique, à remettre en question les actions de l'organisation d'un point de vue légal et éthique, couvrant les mauvaises intentions de leur organisation (Mael et Ashforth, 1992 ; Dukerich *et al.*, 1998 ; Elsbach, 1999). Par exemple, une identification extrême des contrôleurs de gestion à leur rôle de chasseurs de coûts pourrait provoquer des ruptures de stocks au sein des entités. Les individus doivent alors réussir à trouver un juste milieu dans leur degré d'identification (Dukerich *et al.*, 1998 ; Elsbach, 1999) pour éviter ces dérives.

2.2.2. Une identification par son titre professionnel, son métier et les tâches qui y sont associées

Le métier est également une source d'identification contribuant à la création de l'identité professionnelle des individus (Ashforth et Kreiner, 1999 ; Walsh et Gordon, 2008 ; Dubar et Tripier, 2010). Dans ce cas, les individus se définissent par leur appartenance à une communauté de valeurs (caractérisant leur métier) et de pairs au sein desquels ils veulent progresser (Dubar, 2010). Dans une organisation, il est d'ailleurs considéré comme un badge identitaire majeur pour y situer un individu (Ashforth et Kreiner, 1999).

Cette identification pourrait être considérée comme une lapalissade et pourtant, les

individus peuvent tout à fait construire une identité professionnelle sans attacher une grande importance au métier qu'ils exercent. Ils construiraient leur identité professionnelle à partir d'autres groupes sociaux tels l'équipe dans laquelle ils travaillent, l'organisation, *etc.* (Walsh et Gordon, 2008). C'est par exemple le cas pour des individus qui considèrent que leur travail n'est qu'un moyen de percevoir un salaire, et pour qui le métier, en tant que tel, ne fournit aucune ressource identitaire (Walsh et Gordon, 2008 ; Dubar, 2010).

Pour Becker (2006), se définir à partir du métier sous-entend une identification à partir de tâches spécifiques à effectuer ou de méthodes de travail. Il peut alors exister une et unique façon d'effectuer une tâche, les autres façons étant rejetées ou inversement. De même, les individus peuvent considérer qu'ils ne peuvent exercer qu'une liste bien définies de tâches, les autres ne relevant pas de leurs fonctions. Ainsi, les individus se définissent également à partir des tâches, activités ou rôles qu'ils jouent au quotidien (Bhattacharya *et al.*, 1995 ; Dubar, 2010).

Enfin, un individu au travail peut s'identifier aux titres professionnels offerts par les organisations et par la société (Becker, 2006). Ces titres sont porteurs d'une idéologie, contiennent des significations symboliques telles que les qualités qui sont apparemment requises pour pouvoir le porter. Les individus sont dès lors évalués à partir de des attentes contenues dans ce titre professionnel. Le titre avec ses implications peuvent alors faire l'objet d'un attachement ou d'un évitement (*cf.* tableau 2.2).

Objet de l'identification	Métier	Degré d'identification
La tâche	Physiologues	Identification à un ensemble de tâches précises et de manière de les exécuter
	Ingénieurs	Aucune identification à un ensemble de tâches précises. Ils peuvent travailler dans tous les domaines nécessitant des compétences en ingénierie
	Philosophes	Pas d'attachement fort puisqu'ils ne connaissent pas eux-même les tâches qu'ils sont susceptibles exercer par la suite
Le titre professionnel	Physiologues	Faible identification à leur titre professionnel, ils appartiennent à un groupe plus large qui est dévoué à la construction de la science
	Ingénieurs	Forte identification au titre qui traduit leur capacité à raisonner rationnellement et efficacement
	Philosophes	Forte identification au titre qui signifie leur appartenance au champs des intellectuels

Tableau 2.2 – Degré d'identification à une tâche et au titre professionnel (Becker, 2006)

2.2.3. L'identification aux pairs et aux puissants

En s'appuyant sur les travaux menés en psychanalyse pour expliquer l'identification⁶, Sainsaulieu (1988), dans *L'identité au travail*, montre qu'il se développe constamment dans les organisations « *des phénomènes d'identifications projective ou imitative, en fonction des moyens que l'on a de prendre de la distance avec les chefs ou de collaborer avec les collègues* » (*Ibid*, p. 304).

Plus précisément, Sainsaulieu (1988) a étudié l'identification et la différenciation des individus aux pairs (identification horizontale) et aux puissants (les supérieurs hiérarchiques — identification verticale). Il met en évidence le fait que les individus ont tendance à se différencier de leurs subordonnés et à s'identifier à leurs supérieurs ou pairs. Cette identification et différenciation s'articulent autour de la notion d'accès au pouvoir : avec les inférieurs, les individus sont d'autant plus satisfaits d'exercer leur pouvoir et de se différencier d'eux (accentué par leur distance d'avec eux). Au contraire, les individus s'identifient d'autant plus à leur supérieur ou à leurs pairs qui sont proches et qui ont du pouvoir. Les résultats de son étude sont présentés dans le tableau 2.3.

Ainsi, Sainsaulieu (1988) montre des différences dans les niveaux d'identification

⁶ L'identification est l'introjction d'un modèle gratifiant, prestigieux et sécurisant et l'objet de l'identification doit être non dangereux et doit permettre de réduire l'anxiété.

Degré d'identification	Catégories ouvrières étudiées	Sources de la différence
<ul style="list-style-type: none"> • Forte identification verticale • Faible identification horizontale 	Ouvriers étrangers Femmes en usine Femmes au bureau	Absence de moyens de pression sur le monde du travail L'identification au puissant est le seul moyen d'affirmer sa différence
<ul style="list-style-type: none"> • Faible identification verticale • Forte identification horizontale 	Ouvriers de métier Cadres dominants	Contrôle sur la hiérarchie ouvrière et d'entreprise avec un fort accès aux ressources (au travail et dans la vie privée) Identification aux pairs qui permet de se différencier
<ul style="list-style-type: none"> • Identification verticale moyenne et identification horizontale « moyennes »	Ouvriers spécialisés	La double identification permet de se différencier

Tableau 2.3 – L'identification aux pairs et aux puissants d'après Sainsaulieu (1988)

aux pairs et aux supérieurs selon la catégorie ouvrière à laquelle les individus appartiennent. Dans cette perspective l'accès à des sources de pouvoir, et l'utilisation effective de ces sources, sont des conditions d'accès à l'identité (Dubar, 2010).

Le travail récent de Sluss et Ashforth (2007) s'attache également à comprendre comment la définition de Soi peut être influencée par les relations avec autrui au travail. Les auteurs montrent qu'il existe un nouvel objet d'identification pour les individus dans leur environnement professionnel : la relation de rôles qui les unie aux autres, et plus particulièrement aux subordonnées et aux supérieurs. En effet, les individus peuvent prolonger leur sens de soi pour inclure la façon dont ils interagissent avec les autres. Dans le cadre de notre travail, nous nous interrogeons sur la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion.

En résumé

L'identité professionnelle est le reflet d'un ensemble d'identifications issues de l'environnement de travail. Les individus doivent alors manager de multiples sources d'identification. Les chercheurs ont particulièrement consacré leurs recherches à l'étude de l'identification d'un individu à l'organisation (Ashforth et Mael, 1989 ; Barley, 1989 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Hogg et Terry, 2000, *etc.*), que celle-ci soit perçue

comme un tout unique et singulier ou comme un ensemble d'individus et d'entités physiques (équipes de travail, département, *etc.*). D'autres études se sont intéressées à d'autres sources d'identification comme la profession, les tâches exercées, le titre professionnel, *etc.* Une distinction entre les identifications à des individus (famille, groupe, collectivité, personne *etc.*) et les identifications à des objets non humains (valeurs, buts, *etc.*) peut alors être mise en évidence Cheney (1983).

Les niveaux d'identification à ces cibles sont différents, ce qui explique que les individus aient des identités professionnelles différentes. Le choix des cibles d'identification n'est d'ailleurs pas neutre pour l'individu puisque celui-ci s'identifie à des objets valorisés. Toutefois, l'identification n'est pas seulement influencée par la recherche d'une identité sociale positive, elle l'est aussi par la participation à différents groupes organisés qui affecte l'expérience et l'image de soi (Becker, 2006). Les identités et les identifications sont ainsi définies et redéfinies lorsque les individus interagissent et s'associent aux autres (Walsh et Gordon, 2008). Nous ne pouvons alors comprendre les choix d'identifications, sans considérer autrui et ses demandes ou attentes identitaires.

2.3. Entre identification pour soi et identification pour autrui, la construction de l'identité dans l'interaction

Nous avons exposé précédemment l'existence du processus d'identification dans la construction identitaire ainsi que les sources d'identification au travail. Nous allons maintenant mettre en évidence que la construction identitaire n'est pas la seule résultante d'une identification pour soi et qu'elle nécessite la prise en compte du regard d'autrui.

2.3.1. Le rejet d'une construction de l'identité dans la solitude

Bien que les travaux des théoriciens de l'identité sociale éclairent les phénomènes de catégorisation et d'identification, ils traitent ces deux phases de la construction identitaire comme si elles étaient les seules résultantes d'un choix individuel. L'influence et la pression du regard d'autrui lors de ces interactions sont alors négligées dans la construction identitaire : la négociation identitaire entre le regard pour soi et les regards pour autrui n'est ainsi pas présente (Alvesson, 2010). Or, il arrive très souvent que l'individu se situe dans des catégories et groupes qui ne correspondent pas à celles et ceux qu'autrui lui attribuent. La construction de l'identité repose alors sur une négociation entre ces identités attribuées et l'identité revendiquée (Dubar, 2010 ; Goffman, 2010).

Dès le début du XX^{ième} siècle Cooley (2013) mettait en évidence le fait que le *Soi* se forgeait à partir des interactions sociales. Dans les années 1930, Mead (2006) concevait le *Soi* comme une sorte de dialogue continu entre un *Je* réagissant aux attitudes d'autrui lors des interactions et un *Moi* défini par l'internalisation de ces mêmes attitudes d'autrui. Ainsi, en ce qui concerne l'identité, **l'individu ne la construit jamais seul** (Dubar, 2010), elle est constamment construite et négociée au cours d'interactions multiples entre différents acteurs (Alvesson *et al.*, 2008). En effet, nous posons constamment des hypothèses sur qui devrait être l'individu qui nous fait face, nous formulons des exigences sur lui (Goffman, 2010). Par exemple, les attentes culturelles généralisées dans la société, les attentes spécifiques de la famille et les attentes du groupe professionnel influencent l'identification et ainsi la construction de l'identité (Becker, 2006). Mais cela n'empêche pas l'individu de revendiquer une identité pour soi. Il peut alors se retrouver en situation de tensions identitaires lorsque ces différentes identités ne coïncident pas. Le regard et les jugements qu'autrui posent sur l'individu participent ainsi directement au processus de la construction identitaire du *Soi* (Haynes, 2006 ; Kreiner *et al.*, 2006 ; Dubar, 2010 ; Goffman, 2010) et les interactions sont à même d'infléchir, voire de convertir les identités antérieures de l'individu (Dubar, 1998).

Puisqu'identité pour soi et identité pour autrui coexistent, Dubar (1992, 2010), en s'inspirant des travaux de Durkheim et de Weber et en s'insérant dans la lignée des travaux de la sociologie interactionniste, propose le concept de « double transaction » pour expliquer la construction de l'identité professionnelle d'un individu. Deux dimensions doivent être considérées pour comprendre la formation de l'identité :

- la temporalité, héritage du courant de pensée durkheimien. Il convient de considérer que toute activité professionnelle doit être analysée comme un processus biographique (Hughes, 1996 ; Dubar, 2010 ; Dubar et Tripier, 2010). Cela signifie qu'elle s'inscrit dans une trajectoire professionnelle, dans une carrière, ce qui permet de comprendre comment un individu arrive là où il est (Hughes, 1996). L'essentiel est alors « *de pouvoir resituer une activité professionnelle dans une dynamique temporelle, dans une vie de travail qui inclut l'entrée dans le métier ou l'emploi, le déroulement de l'activité, les bifurcations, les anticipations, les réussites, les échecs* » (Dubar et Tripier, 2010, p. 89) (*cf.* 2.3.2.).
- la spatialité, héritage du courant wébérien : le travail est une activité relationnelle. Par l'interaction et sa participation à différents groupes organisés l'identité des individus est influencée par autrui. Par cette spatialité sont re-

jetées les approches qui font de la construction des identités un processus relevant uniquement de l'individu et d'un processus de catégorisation unilatérale. Les interactions sont au contraire une part importante de la construction identitaire et relèvent même d'une quête de la reconnaissance par autrui (Sainsaulieu, 1988) (*cf.* 2.3.3.).

L'identité se comprend donc comme la résultante d'un double rapport, à soi dans le passé et aux autres dans le présent et l'avenir anticipé (Dubar et Sainsaulieu, 1992).

2.3.2. La dimension temporelle et la transaction biographique

Nous avons défini, en section 1.1.3., l'identité pour soi — appelée aussi identité biographique — comme étant l'identité que l'individu revendique pour lui-même (Dubar, 1998, 2010). Cette identité pour soi se fonde sur l'identification à des catégories jugées attractives et protectrices et résulte d'un dialogue continu entre le passé d'un individu, contenu dans son identité héritée, et son avenir, contenu dans son identité visée. La transaction biographique est le processus qui permet à l'individu de construire une cohérence temporelle entre son identité héritée et son identité visée. Dit autrement, la transaction biographique est le processus au cours duquel les individus anticipent leurs avènements possibles à partir de leur passé. L'individu produit des justifications, narre une histoire intériorisée qui lui permet d'assurer dès lors une cohérence de son Soi dans le temps (Dubar, 1992, 2000).

Comme « *le passé ne détermine pas mécaniquement l'avenir* » (Dubar, 1992, p. 521), l'identité visée d'un individu peut être en continuité ou en rupture avec son passé (Dubar, 2010). D'un point de vue de l'identité professionnelle, si l'individu est en rupture avec son passé, il cherchera à changer d'espace de travail tandis que la continuité peut se faire dans le métier ou dans l'organisation⁷.

Cette dimension biographique est subjective (Dubar, 2010) et discursive (Gendron et Spira, 2010) puisqu'elle se réfère au sens que donne un individu de sa trajectoire individuelle. Il est engagé dans un discours de lui avec lui-même. Il se fonde ainsi sur les expériences qu'il a vécues et les met en relation avec des sois provisoires (Ibarra, 1999), des sois espérés (Dubar, 2010) afin de chercher à savoir qui il veut, temporairement, devenir. **La construction de l'identité pour soi nécessite donc de comprendre les trajectoires professionnelles des individus, leur carrière.**

7. L'individu, dans ce cas, cherche à rester dans l'organisation et à gagner en responsabilité et en pouvoir.

Considérer la carrière, c'est donc inclure une idée temporelle, une idée de changement dans les objets d'identification alors même que les recherches sont souvent considérées comme statiques (Ashforth *et al.*, 2008). Une schématisation de la transaction biographique est présentée dans la figure 2.4.

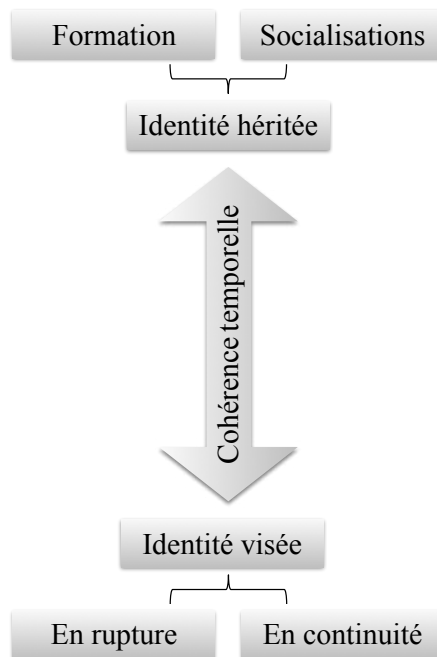


FIGURE 2.4 – La transaction biographique

Il convient toutefois de se demander de quel type de mobilité nous serons amenée à parler dans la suite de notre travail.

2.3.2.1. Prendre en considération la mobilité professionnelle pour comprendre la construction identitaire

Dans cette section, nous souhaitons définir ce que nous entendons par mobilité professionnelle et préciser quel type de mobilité nous étudierons dans notre travail.

Un bref retour sur la notion de carrière Dans la littérature en ressources humaines, le terme « carrière » est sujet à différentes définitions et les débats font rage. Les chercheurs préfèrent alors parfois utiliser les termes de « parcours ou trajectoires professionnel(les) ».

Pendant fort longtemps, les modèles de carrière ont été définis comme des systèmes normés et structurés, organisant la vie d'un individu au travail (Arthur *et al.*, 1989) assurant sa progression dans un espace déterminé (Monchatre, 2007). L'usage du terme « carrière » désigne alors un chemin à suivre et dont les étapes sont prédéterminées, ancrant la notion de réussite professionnelle dans l'ascension hiérarchique (Vardi, 1980). La mobilité professionnelle est alors très linéaire et les mouvements horizontaux, peu étudiés, sont qualifiés d'atypiques. La notion de carrière ne s'appliquerait ainsi qu'à ce type de mobilité. La trajectoire professionnelle suivie par les auditeurs en est un exemple assez parfait. Au contraire, les notions de parcours ou trajectoires professionnel(les) sont considérées comme s'inscrivant dans une démarche moins prescriptive et plus descriptive évoquant un « *cheminement professionnel libre de toute attache* » (Monchatre, 2007, p. 517), séparant possiblement le destin de l'entreprise de celui du salarié.

Ces modèles d'avancement de type pyramidal, qui augmentent l'autorité, le statut et le salaire lorsque l'individu gravit les échelons au sein d'un même métier, sont obsolètes (Cadin *et al.*, 1999) et des auteurs préfèrent alors ajouter un qualificatif au terme de carrière plutôt que d'utiliser la notion de trajectoire. Il peut ainsi être observé des carrières stables dans lesquelles les individus n'évoluent pas alors qu'ils acquièrent de nouvelles compétences (Louis, 1980) ou la carrière dite en spirale pendant laquelle les individus connaissent une succession de mouvements à travers des champs liés ou même assez différents (Louis, 1980). Cependant, même si des études mettent en évidence un accroissement des progressions de type non hiérarchique, il n'est pas possible de généraliser cette tendance à l'ensemble des groupes professionnels. Les modèles pyramidaux existent encore. Nous assistons ainsi à une diversification des trajectoires professionnelles effectives et non à un phénomène de remplacement ou d'éviction totale d'un modèle par un autre (Cadin *et al.*, 1999). Les qualificatifs attachés au substantif « carrière » font alors disparaître les frontières qui peuvent exister entre ce premier et les trajectoires professionnelles.

D'un point de vue encore plus général, les travaux de l'École de Chicago définissent le terme carrière comme le parcours d'une personne au cours de son cycle de vie (Hughes, 1996). Il n'y a alors, dans la majorité des cas, que des carrières informelles qui ne sont ni organisées, ni définies de façon consciente. Il existe cependant des régularités que le sociologue doit pouvoir découvrir et toutes les mobilités méritent d'être étudiées. Nous inscrivons notre travail dans cette perspective qui perçoit les carrières comme des successions de travail ou comme des accumulations d'expériences

de travail (Louis, 1980 ; Hughes, 1996). Nous emploierons ainsi indistinctement les expressions de carrière et de trajectoire professionnelle.

Quelle mobilité étudiée ? Lorsque nous décidons d'étudier les trajectoires professionnelles, une question se pose : quels sont, plus précisément, les mobilités que nous décidons d'étudier ? En effet, un individu qui déclare faire le même métier mais dans un environnement différent (une activité différente, lieu d'exercice, *etc.*) a-t-il connu une mobilité professionnelle ? Changer de mission est-ce synonyme de mobilité ? *etc.* S'y intéresser c'est alors porter son attention sur les transitions de carrières, ces moments de rupture. Ces instants peuvent recouvrir une réalité complexe ce qui explique que les recherches forment un tout si hétérogène. Les frontières de la mobilité étudiée sont ainsi à définir.

Certaines études décident d'appréhender la carrière au travers des changements de postes, qu'ils soient inter ou intra organisationnel(s) (Vardi, 1980), alors que d'autres adoptent un point de vue plus étroit comme (Chapoulie, 2000) qui préfère étudier les carrières du seul point de vue intra organisationnel. Dans une acception plus large, étudier les carrières revient à prendre en compte, en plus des changements de postes, tout changement dans l'orientation du poste de travail d'un individu (Louis, 1980 ; Nicholson, 1984 ; Roger et Ventolini, 2005). Les changements de mission ou les nouvelles tâches à effectuer au sein d'un même poste sont ainsi considérés comme des signes de mobilité professionnelle. Par exemple, Latack (1984) étudie la mobilité en tenant compte des modifications qui peuvent intervenir à la fois dans le poste, le statut hiérarchique, la fonction, la tâche et le domaine d'activité. Les mouvements de personnels sont dès lors plus difficiles à identifier et à observer.

Dans notre travail, nous nous intéresserons à ces différents types de changement. Néanmoins, nous ne pourrions être exhaustifs dans leur collecte. En effet, comme nous le verrons au chapitre suivant, notre méthodologie de recherche se fait par entretiens au cours desquels nous demandons aux contrôleurs de gestion de nous raconter leur histoire professionnelle. Leur mémoire nous permet de retracer assez fidèlement les changements de postes qu'ils ont vécus ; en revanche, ils ont davantage de mal à se souvenir des modifications dans leurs activités quotidiennes obtenues au sein d'un même poste, le plus souvent ils évoquent d'ailleurs une montée en responsabilité générale, sans plus de précision. Nous nous intéressons donc ici à ce que Dubar (1998) nomme « trajectoires sociales subjectives » qui sont une mise en

mots du parcours de l'individu et « *exprimées dans des récits biographiques divers au moyen de catégories indigènes* » (*Ibid*, p. 73). Ce parcours est mis en intrigue, argumenté puis reconstruit et résumé par le chercheur. Elles s'opposent aux trajectoires sociales objectives, qui sont une « *suite de positions sociales occupées durant la vie, mesurée au moyen de catégories statistiques* » (*Ibid*, p. 73). Toutefois, comme l'individu n'existe pas en-dehors des cadres sociaux dans lesquels il évolue, les catégories indigènes et subjectives qu'ils proposent reposent en partie sur les catégories offertes par les institutions, donc, sur les catégories objectives.

2.3.2.2. Considérer l'identité visée dans la construction identitaire

Les individus ne sont pas des sujets déterminés uniquement par leurs trajectoires antérieures. Comprendre son identité revient à considérer ses projections anticipées. L'individu vit des ajustements de soi, c'est-à-dire que pendant la création de son identité, il se rend compte de ses capacités, tant personnelles que physiques, et les met en relation avec les possibilités de carrière qu'il peut espérer dans le futur (Alter, 2006 ; Dubar, 2010). Il va ainsi identifier ses trajectoires futures possibles.

Appréhender la construction de l'identité d'un individu en tenant compte de ses projets d'avenir est une idée évoquée il y a déjà quelques années par Merton (1957) et Hughes (1996). Merton (1957) se pose une question : pourquoi certains individus, dans certaines situations, se définissent-ils ou se réfèrent-ils positivement à un groupe social qui n'est pas leur groupe d'appartenance ? La réponse se trouve pour lui dans le phénomène de socialisation anticipatrice qui se définit comme le « *processus par lequel un individu apprend et intériorise les valeurs d'un groupe (de référence) auquel il désire appartenir* » (Dubar, 2010, p. 59). Acquérir ces valeurs permettrait de faciliter l'adoption au sein du groupe, de s'y hisser. Bien qu'à l'origine la théorie de la socialisation anticipatrice de Merton (1957) s'applique aux groupes sociaux en général, les travaux de Hughes (1996) reprennent la même idée mais cette fois-ci appliquée au milieu professionnel. Pour celui-ci, l'anticipation des carrières est un des éléments clé qui participe à la construction de l'identité professionnelle, avec la conception que l'individu a de son rôle, l'image qu'il a de lui et la nature des tâches qu'il effectue. Les individus se projettent alors dans une carrière future et construisent leur identité en se référant au groupe professionnel auquel ils souhaitent appartenir. Ceci permet alors aux individus d'intérioriser par avance certains modèles de comportement. L'identité professionnelle actuelle se construit alors en lien avec celle souhaitée dans un avenir plus ou moins immédiat.

Il convient dès lors de repérer les trajectoires subjectives futures considérées comme les plus significatives par les salariés (Dubar, 1992). En effet, « *les identités salariales se construisent de plus en plus autour des anticipations de trajectoires subjectivement vécues comme normales, désirables ou possibles* » (Dubar, 1992, p. 332). L'identité professionnelle peut ainsi se concevoir comme l'ensemble des attitudes des salariés à l'égard de leur travail et de l'entreprise, mais aussi de leur passé et de leur avenir (Lastrée, 1989 reprise par Dubar et Tripier, 2010). Nous pouvons dès lors considérer qu'il existe des identifications possibles à des trajectoires professionnelles, à des carrières types (Ashforth *et al.*, 2008 ; Le Floch, 2009). Ceci met en évidence le fait qu'un individu se conçoit à travers ses antécédents et futurs professionnels. Néanmoins, cette transaction biographique ne peut se considérer en-dehors de la transaction relationnelle de soi vis-à-vis des autres.

2.3.3. La dimension spatiale et la transaction relationnelle

La transaction biographique ne peut se comprendre sans tenir compte de la transaction relationnelle. En effet, la relation biographique qui permet de créer une cohérence entre les identités héritées et les identités visées dépend également des modes de reconnaissance par les institutions légitimes de ces deux identités.

L'identité se construit au sein d'un « *espace de jeu structuré* » dans lequel l'individu entre en interaction avec d'autres acteurs (Dubar, 2010), que ces acteurs soient des personnes physiques ou non (organisation ou une institution) (Cheney, 1983). Ces interactions peuvent être verbales ou non verbales, réelles ou imaginées. Dans cet espace, autrui « étiquette » l'individu qui lui fait face, c'est-à-dire lui attribue des catégories d'appartenance et donc une identité sociale (Goffman, 2010). Lors de la transaction relationnelle, l'individu confronte l'identité qu'il revendique à l'identité qu'autrui lui attribue. L'individu n'est cependant jamais certain de l'identité qu'autrui lui attribue, car il ne peut être dans la peau d'autrui : la construction identitaire se fait donc toujours dans l'incertitude (Dubar, 2010) et se fonde sur l'interprétation par l'individu de l'identité pour autrui (Ashforth *et al.*, 2008). Ainsi, tout individu élabore son identité pour soi en relation avec l'identité que, de son point de vue, les autres lui attribuent.

La comparaison qui aboutit à la reconnaissance ou la non reconnaissance par autrui de l'identité pour soi s'avère essentielle dans la construction identitaire. C'est la transaction relationnelle qui vise « *à faire reconnaître ou non par les partenaires institutionnels la légitimité de ses prétentions, compte tenu des objectifs et des moyens*

«politiques» de l'institution » (Dubar, 1992, p. 521). Plus précisément :

[La transaction relationnelle] peut aboutir à une reconnaissance sociale ou à une non-reconnaissance. Dans le premier cas, il existe une institution légitimant l'identité visée par l'individu. [...] Dans le second cas, les prétentions à la reconnaissance ne sont pas acquises : l'avenir de l'institution ne coïncide pas avec l'avenir de l'individu. [...] En termes interactionnistes, la reconnaissance est le produit d'interactions positives entre l'individu visant son identité « réelle » et l'autrui significatif lui conférant son identité « virtuelle » ; la non-reconnaissance résulte au contraire d'interactions conflictuelles, de désaccords entre identités « virtuelles » et « réelles ». (Dubar, 2010, p. 232)

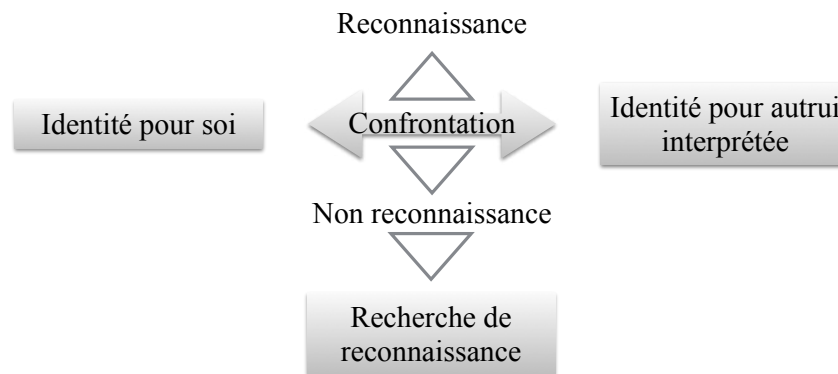


FIGURE 2.5 – La transaction relationnelle

La confrontation de ces différentes identités peut donc mener à la mise en évidence d'un décalage et l'individu se retrouve en situation de tensions identitaires (Kreiner *et al.*, 2006). Une schématisation de la transaction relationnelle est présentée dans la figure 2.5. Dans le cas d'une non reconnaissance, l'identité revendiquée est niée par autrui et, lorsque l'écart est important, l'individu devient un individu stigmatisé (Goffman, 2010). Le stigmaté est alors un attribut qui jette un profond discrédit sur l'individu et qui l'empêche d'être pleinement accepté et reconnu par autrui.

La transaction relationnelle ne se limite pas à une interaction entre l'individu et un seul partenaire, « elle engage toute une institution à travers les marchandages (*bargaining*) qui lient l'engagement (*commitment*) des individus pour une «politique», et leur contribution effective à sa réalisation, à la reconnaissance (*acknowledgement*) des institutions à l'égard des individus qui la servent, et notamment à la rétribution qu'elles leur accordent sur le plan matériel et symbolique (Becker et Strauss, 1970) » (Dubar, 1992, p. 522).

En résumé

Nous nous sommes intéressée, dans un premier temps, à la transaction biographique qui est le processus qui permet à l'individu de construire une cohérence temporelle, entre son identité héritée et son identité visée (Dubar, 2010). Sa résultante est l'identité pour soi qui est donc la narration que l'individu fait de lui-même pour se définir. Nous sommes arrivée à la conclusion que comprendre la construction de l'identité pour soi d'un individu nécessite de prendre en compte sa trajectoire professionnelle : à la fois celle qui est passée, mais aussi celle qui est anticipée et rêvée. Il existe dès lors une identification possible à des trajectoires professionnelles (Ashforth *et al.*, 2008 ; Le Floch, 2009). Plus précisément, dans notre travail, nous nous intéresserons aux trajectoires sociales subjectives des individus (Dubar, 1998). Celles-ci sont une narration argumentée et mise en intrigue du parcours professionnel de l'individu, qui repose sur des catégories objectives offertes par les institutions et les organisations.

Dans un second temps, nous avons explicité la dimension relationnelle de la construction identitaire. Cette dimension **a pour enjeu la reconnaissance par autrui de l'identité pour soi** d'un individu, identité qui est associée aux savoirs, compétences et images de soi qu'il propose (Dubar, 1992, 2010). Une fois que l'individu relève la non reconnaissance, il met en œuvre des stratégies visant à réduire l'écart perçu entre son identité pour soi et l'identité pour autrui. Mais, pour comprendre ces stratégies, nous avons tout d'abord besoin de mettre en relation les deux transactions précédemment évoquées.

2.3.4. La nécessaire interdépendance des deux transactions

Les transactions relationnelle et biographique sont certes hétérogènes (car subjective et objective, car spatiale et temporelle), mais nécessairement articulées entre elles (Dubar, 1992, 2010) :

Les deux transactions se trouvent dans une relation d'interaction : l'issue de chacune dépend de l'autre ; la construction des avenir possibles dépend partiellement des jugements des partenaires institutionnels ; inversement, la reconnaissance des prétentions individuelles par les « décideurs » dépend, en partie, de la manière dont les individus font valoir leurs capacités biographiques. Ainsi l'axe temporel du social peut-il toujours s'infléchir sous l'effet de nouvelles relations dans un espace stratégique ; inversement, les relations dans un espace social s'établissent toujours entre des individus ayant acquis des schèmes de perception préalables. Mais le passé ne détermine pas mécaniquement l'avenir, pas plus qu'un acteur « dominant » ne contraint un « dominé » à des pratiques déterminées. Il existe des zones d'incertitude et des marges de manœuvre plus ou moins importantes qui rendent plus ou moins probables la réussite des « politiques » institutionnelles comme la réalisation des « projets » individuels. (Dubar, 1992, p. 521)

La construction des avènements possibles d'un individu dépend en partie de la reconnaissance accordée par ses partenaires institutionnels. Quant aux partenaires, ils fonderont leur reconnaissance sur les trajectoires biographiques des individus. Ces deux transactions nécessitent compromis et ajustements. L'individu pèse le pour et le contre dans chaque situation. Lors de la transaction biographique, l'individu est en négociation avec lui-même. Il prend en compte les jugements, avis, impressions qu'autrui a pu avoir sur lui et les rapportent à ses capacités. Il peut sélectionner ce qui est présentable, et refouler ou nier ce qui ne l'est pas. L'individu choisit donc d'accepter et d'incorporer ou de refuser les identités attribuées dites aussi identités virtuelles (Dubar, 2000). En revanche, lors de la transaction relationnelle, l'individu est en négociation avec autrui et cherche la reconnaissance par ce dernier, de son identité revendiquée. Une première représentation de cette double transaction est offerte dans la figure 2.6.

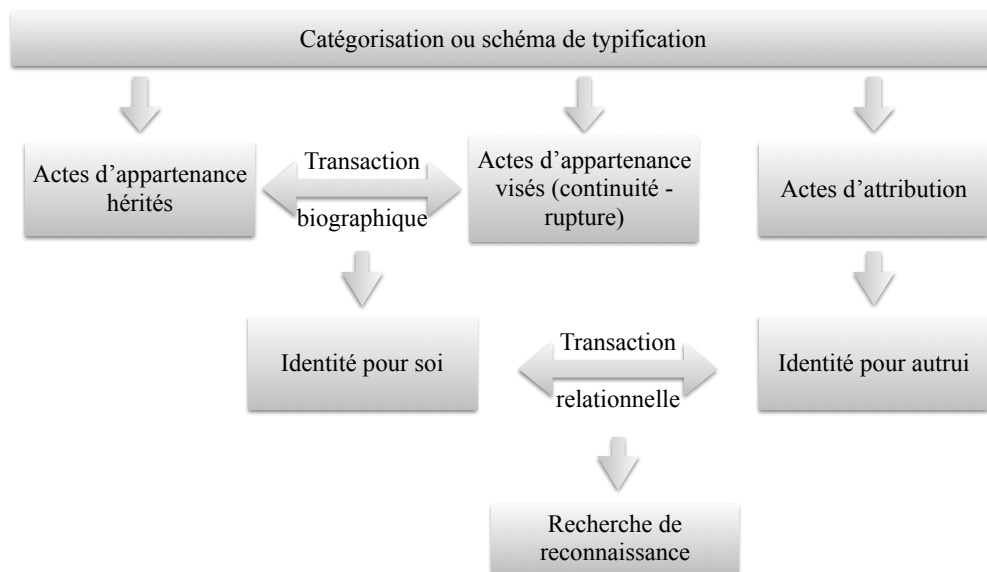


FIGURE 2.6 – La double transaction

De cette double transaction résulte quatre formes identitaires possibles qui sont définies comme des « *formes symboliques dans lesquelles [les individus] racontent, argumentent, expliquent leur parcours pour donner des définitions d'eux-mêmes* » (Dubar et Gadéa, 1998, p. 83). Elles ne sont ainsi en aucun cas utilisées pour traiter de la personnalité des sujets (Dubar et Gadéa, 1998). **Elles sont des types d'argumentation**, des logiques subjectives d'acteurs au travail et forment des identités professionnelles mettant en cohérence des trajectoires subjectives, des anticipations de parcours professionnel et des conceptions du savoir professionnel (Dubar et Tri-

pier, 2010). Les quatre formes identitaires sont explicitées dans le tableau 2.4⁸

Formes identitaires		Transaction relationnelle	
		Reconnaissance	Non Reconnaissance
Transaction biographique	Continuité	Identité d'entreprise <ul style="list-style-type: none"> • Stratégie d'emploi-formation • Savoir valorisé : savoir gestionnaire • Formation professionnelle : participation volontaire • Futur subjectif : promotion interne 	Identité de métier ou catégorielle <ul style="list-style-type: none"> • Travail instrumental • Savoirs valorisés : théorique et pratique (alternance) • Formation professionnelle : sceptiques • Futur subjectif : blocage
	Rupture	Identité de réseau <ul style="list-style-type: none"> • Logique de projet personnel • Savoir valorisé : théorique • Formation professionnelle : choisie par les individus eux-mêmes • Futur subjectif : mobilité externe 	Identité de hors travail <ul style="list-style-type: none"> • Le travail n'est pas un cadre identitaire • Savoir valorisé : pratique • Formation professionnelle : absente • Futur subjectif : menace d'exclusion

Tableau 2.4 – Les formes identitaires selon les travaux de Dubar

Ainsi, la transaction relationnelle se construit autour de la réussite ou de l'échec de la reconnaissance par autrui de l'identité pour soi, et la transaction biographique autour de la rupture ou de la continuité envers l'identité héritée :

Lorsque la transaction subjective s'établit que la base de la rupture [...] ou bien la rupture s'accompagne d'un conflit entre l'identité attribuée par l'institution et l'identité forgée par l'individu et l'on se trouve dans un processus d'exclusion sociale atteignant une identité menacée ; ou bien la rupture s'accompagne de confirmations légitimes par autrui de l'identité pour soi et l'on se trouve dans un processus de conversion atteignant une identité incertaine. [...] Dans les deux cas, l'identité se joue entre l'espace « interne » du travail, de l'emploi et de l'entreprise et l'espace « externe » du hors travail, du chômage ou de la formation. [...] Mais, dans un cas, le passage du travail au hors travail résulte d'un conflit et prend la forme d'un processus d'exclusion ; dans l'autre, le passage est volontaire et s'accompagne de formes de confirmations de sa légitimité par les institutions.

Lorsque la transaction subjective repose sur la continuité [...] ou bien la progression visée est reconnue, encouragée, confirmée et l'on se trouve dans un processus de promotion, concernant l'identité d'entreprise, ou bien la progression visée est invalidée, refusée, infirmée et l'on se situe dans un processus de blocage concernant l'identité de métier. Dans les deux cas, la construction de l'identité se joue dans un espace unique structurant la nature des compétences et les modes légitimes de reconnaissance : espace organisationnel de l'entreprise ou espace professionnel du métier⁹. (Dubar, 2010, p. 232-233)

Nous pouvons rapprocher ce concept de double transaction à celui de travail identitaire développé ces dernières années en théorie des organisations. En effet, le travail

8. Nous nous fondons sur les travaux de Dubar (1992) ; Dubar et Gadéa (1998) ; Dubar (2010).

9. Un résumé un peu plus détaillé des formes identitaires est présenté en annexe A.

identitaire est défini comme l'ensemble des processus plus ou moins conscients qui permettent à l'individu de construire, maintenir, soutenir voire réviser son identité afin d'assurer une cohérence identitaire (Alvesson et Willmott, 2002 ; Sveningsson et Alvesson, 2003 ; Watson, 2008). Le travail identitaire a donc pour objectif de réduire les incohérences entre différentes identités et se créer une identité positive (Sveningsson et Alvesson, 2003 ; Ibarra et Barbulescu, 2010) tout comme le modèle de la double transaction proposé par Dubar (2010) qui montre quant à lui que ce travail se fait sur soi (processus biographique) mais aussi sur autrui (processus relationnel).

Le processus de double transaction ou le travail identitaire est déclenché à partir du moment où l'identité d'un individu est menacée, déstabilisée, dès qu'il y a rupture d'équilibre entre les diverses composantes identitaires (Dubar, 2000). Pezé (2012) considère qu'il faut distinguer « *deux formes de travail identitaire : (1) une sorte de travail identitaire en "bruit de fond", à l'œuvre en permanence ; et (2) un travail identitaire plus marqué, déclenché par les événements de plus forte ampleur (susceptibles, par exemple, de provoquer des crises identitaires)* » (Ibid, p. 49, chapitre 1). Dans le deuxième cas, de nombreux facteurs déclencheurs peuvent exister comme la perte d'un titre professionnel (Thomas et Linstead, 2002), un changement de carrière (Ibarra et Barbulescu, 2010), un scandale dans la profession d'appartenance (Gendron et Spira, 2010), etc. Les facteurs peuvent être choisis — il y a « *tout un "cycle d'affiliation", suivant lequel l'individu en vient à accepter les occasions qui s'offrent à lui de participer au groupe ou bien de les rejeter alors qu'il les acceptait auparavant* » (Goffman, 2010, p. 52) — ou subis. Une fois ces déclenchements avérés, les individus développent des stratégies identitaires afin de retrouver une identité non menacée.

2.3.5. Des stratégies identitaires

L'individu est à la recherche d'une reconnaissance par autrui de son identité pour soi, ce qui rend son identité positive (Sainsaulieu, 1988 ; Dubar, 1992). Afin de l'obtenir, l'individu met en place des stratégies identitaires (Dubar, 2010) appelées aussi stratégies de management identitaire¹⁰ (Pratt et Foreman, 2000 ; Ibarra et Barbulescu, 2010) qui ont pour objet, rappelons-le, de diminuer la différence perçue entre les identités.

10. Les travaux portant sur les stratégies identitaires sont un courant de recherche émergent (Ibarra et Barbulescu, 2010).

Dubar (2010) considère qu'il existe deux types de stratégie identitaire. L'individu peut choisir d'assimiler une partie de l'identité pour autrui à son identité pour soi, alors il met en place un travail biographique pour intégrer la première à la seconde — cela signifie qu'il reconnaît et accepte l'identité pour autrui. Ce faisant, il crée une histoire pour rendre son choix cohérent et anticipe de nouvelles identités. Deux stratégies mises en évidence par Pratt et Foreman (2000) s'y rapportent : la stratégie de fusion qui consiste à fusionner en une identité unique des identités différentes et la stratégie d'effacement qui consiste à se débarrasser d'une identité dérangeante.

L'individu peut aussi chercher à accommoder l'identité pour soi et l'identité pour autrui, c'est-à-dire à gérer les tensions identitaires en tentant de modifier, dans une certaine mesure, les catégories attribuées (Watson, 2008 ; Dubar, 2010). Alors il travaille sur la transaction relationnelle et cela signifie qu'il rejette l'identité pour autrui. Nous pouvons rapprocher ce type de stratégie au travail d'Ashforth et Kreiner (1999). En partant du postulat que les individus cherchent à appartenir à des groupes socialement valorisés, les deux auteurs se demandent comment font les individus, dont le travail est assimilé par autrui à un *dirty work*, pour construire une identité professionnelle valorisée et être reconnus par autrui. Ashforth et Kreiner (1999) mettent en évidence trois stratégies. La stratégie de « reformulation » pour laquelle les individus transforment la signification attachée à la partie stigmatisée de leur travail. Lors de leurs interactions, ils nient les valeurs négatives de leur travail ou ils font du stigmaté une marque d'honneur¹¹. Les individus tentent dans ce cas de changer les caractéristiques de leur groupe d'appartenance et de les faire reconnaître par autrui. Ils peuvent aussi mettre en place une stratégie de « re-calibrage » de leur métier. Dans ce cas, les individus évoquent des situations qui seraient pires s'ils n'exerçaient pas leur métier¹². Enfin, ils peuvent développer des stratégies de « recentrage » : ils exposent les caractéristiques non stigmatisées de leur travail et tentent de minimiser les stigmatisées. Dans tous les cas, les individus, par ces stratégies, tentent de se faire percevoir différemment par autrui (Ashforth et Kreiner, 1999), et tentent de changer les identités attribuées.

Tant que l'individu n'atteint pas la reconnaissance souhaitée, le processus de double transaction se poursuit et les individus continuent de développer des stratégies identitaires. Au travail, les individus proposent, lors de ce cycle, des sois provi-

11. Par exemple les danseuses exotiques ne vendent pas leur corps, elles fournissent un service thérapeutique.

12. Les aides-soignants mettent en avant l'importance de leurs tâches pour que les patients ne tombent pas malade.

soires contenant des attitudes, compétences et routines possibles (Ibarra, 1999). Ils adaptent celles-ci au gré des réactions d'autrui jusqu'à atteindre l'assentiment de ces derniers, (Ibarra, 1999), leur reconnaissance (Sainsaulieu, 1988). La figure 2.7 présente une schématisation de cette quête de reconnaissance et des stratégies identitaires mises en œuvre pour atteindre cette dernière.

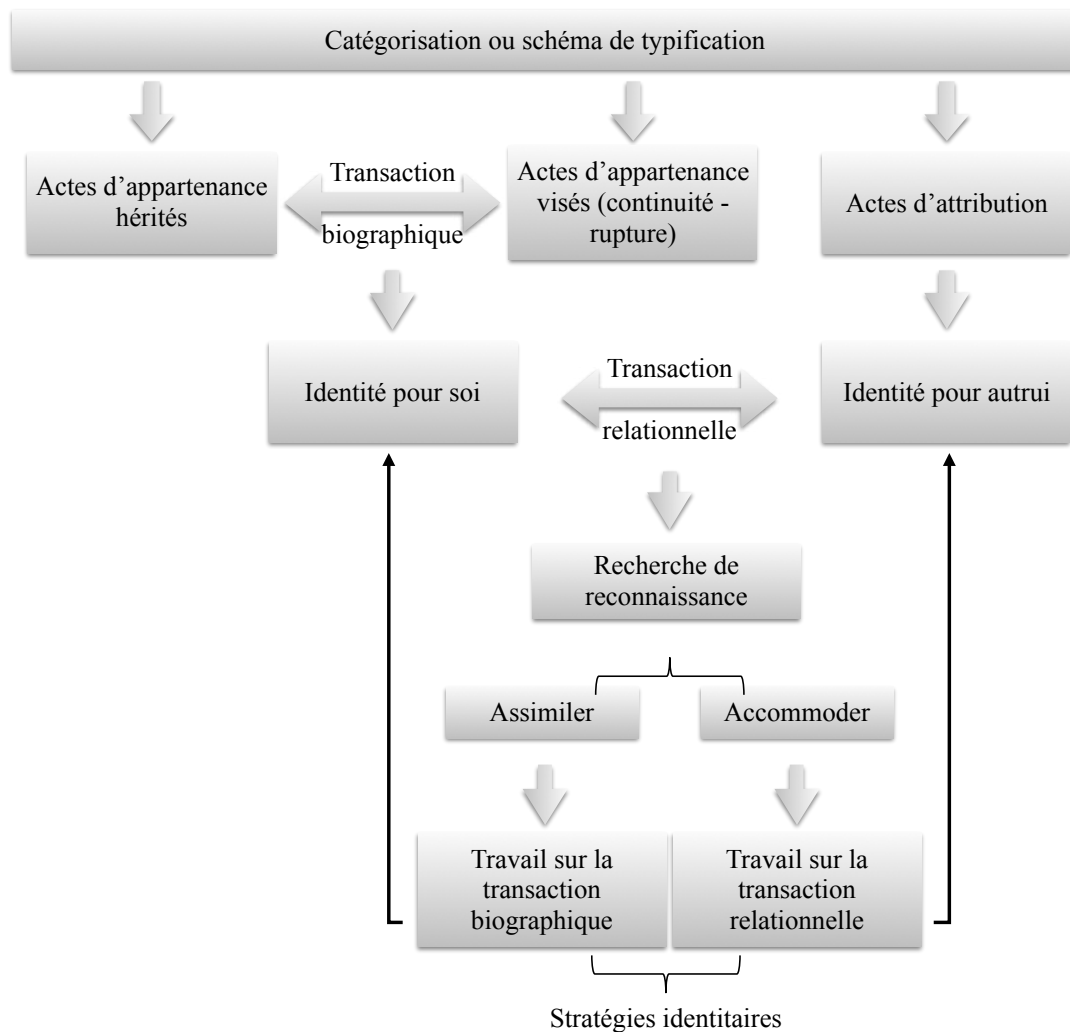


FIGURE 2.7 – Une double transaction perpétuelle jusqu'à la quête de reconnaissance

Toutefois, il se peut que dans certaines situations les individus n'atteignent pas la reconnaissance d'autrui et que leurs appartenances à des groupes ne leur permettent pas d'atteindre une identité sociale positive (Tajfel et Turner, 1986 ; Dubar, 2000, 2010). Si les individus ne perçoivent pas de mobilité sociale entre différents groupes sociaux, alors ils cherchent des sources de reconnaissance et construisent leur identité positive en dehors de la sphère professionnelle (Dubar, 2010). Ils peuvent aussi recourir aux actions collectives pour débloquer la situation et améliorer le statut de leur groupe professionnel (Tajfel et Turner, 1979 ; Dubar, 2010). Si les individus per-

çoivent au contraire que les frontières entre groupes sociaux sont perméables et que la mobilité sociale existe alors ils peuvent décider, individuellement, de quitter leur groupe d'appartenance (de se désidentifier) pour atteindre un groupe socialement valorisé (Tajfel et Turner, 1979 ; Dubar, 2010). Par exemple, pour (Dubar, 2010), les individus dont les choix ne sont pas reconnus par une organisation envisage la mobilité externe pour atteindre l'identité pour soi désirée.

Si la recherche d'une reconnaissance de l'identité pour soi par l'institution ou l'organisation est au cœur de la construction identitaire, cela implique l'existence de demandes identitaires émises de la part d'autrui. Ainsi, la non reconnaissance de l'identité pour soi par autrui sous-entend l'existence d'attentes et de pressions identitaires de la part de ce même autrui qui ne sont pas remplies par l'individu. Il faut alors voir la transaction relationnelle comme une rencontre entre des offres et des demandes d'identité, et non pas comme une transaction entre deux identités données. Bien que Dubar (2010) évoque brièvement cette idée lorsqu'il présente son modèle de double transaction, les pressions qui en résultent ne sont pas abordées dans les travaux de Dubar, ni même les résistances qui y sont liées. Ce sont ces notions que nous souhaitons traiter dans la partie suivante.

2.3.6. Les attentes identitaires et les dispositifs de contrôle identitaires

Si les identités pour autrui sont les identités attribuées par autrui pour nous définir, les demandes identitaires ou attentes identitaires sont les comportements à adopter pour qu'un individu soit reconnu comme étant « bon en tant que » (Haynes, 2006). La reconnaissance de l'identité professionnelle pour soi est donc influencée par les attentes identitaires provenant des organisations et des associations professionnelles mais aussi de la société, de la famille, *etc.* (Rivard, 86 ; Ibarra, 1999 ; Haynes, 2006 ; Kreiner *et al.*, 2006 ; Becker, 2006). Par exemple, Haynes (2006) montre que la construction de l'identité professionnelle des femmes comptables est fortement influencée par les attentes culturelles de la profession et par les attentes sociétales liées à leur rôle de mère ; Sluss et Ashforth (2007) mettent en avant qu'il est attendu des managers qu'ils sachent répartir le travail entre les membres de son équipe, faire des *feedbacks* et des plans stratégiques, *etc.* Parler des attentes identitaires revient à prendre en considération dans la construction identitaire ce que Katz et Kahn (1978) nomment *role expectations* ou ce que Merton (1957) et Mead (2006) entendent par rôle, c'est-à-dire des ensembles d'attentes comportementales associées à une position donnée dans une structure sociale, structure sociale qui est pour nous l'organisation.

Lorsque les individus intègrent les organisations, ils acceptent ainsi de sacrifier une partie de leur « autonomie identitaire » (Ashforth *et al.*, 2008). Ils décident en effet d'accepter certains intérêts de l'organisation et appréhendent en partie leur identité professionnelle en fonction de la perspective de l'organisation. Ils assument donc, dans une certaine mesure, le(s) rôle(s) que l'organisation attend qu'ils jouent et intègrent en partie ou complètement l'identité sociale attendue (Cheney, 1983 ; Ashforth *et al.*, 2008).

Les organisations tentent d'influencer quotidiennement leurs membres, tentent de gérer l'identité professionnelle de ces derniers¹³ (Alvesson et Willmott, 2002). Pour ce faire, elles mettent en œuvre un ensemble de dispositifs de contrôle organisationnel intentionnels visant à influencer la construction et la reconstruction identitaire, cette ensemble est appelé régulation identitaire (Alvesson et Willmott, 2002). Il va donc y avoir des pressions exercées pour que l'individu travaille son processus biographique et intègre les demandes identitaires dans son identité pour soi. La régulation de l'identité professionnelle provient principalement de pratiques rhétoriques, qu'elles soient écrites ou orales (Cheney, 1983 ; Alvesson et Willmott, 2002). Les organisations offrent ainsi fréquemment des objets d'identification comme des logos, des histoires et des mythes (Cheney, 1983 ; Pratt, 1998). Mais elles offrent aussi des normes concernant la façon dont l'individu doit se comporter dans l'organisation, se vêtir ou encore définit des compétences et savoirs à posséder (Pratt, 1998 ; Alvesson et Willmott, 2002 ; Empson, 2004). Ainsi, les conditions d'accès à certains postes (au moment du recrutement ou des promotions internes) sont également des dispositifs de régulation identitaire (Alvesson et Kärreman, 2007) qui font des qualifications et compétences un mode de socialisation spécifique à la sphère du travail (Rivard, 86 ; Dubar, 1992). Les sessions de formation qu'elles soient internes ou externes le sont également (Alvesson et Kärreman, 2007 ; Dubar, 2010) puisqu'elles sont des lieux de « *bataille identitaire* », *permettant de sélectionner les salariés dotés des qualités attendues et d'aider les autres à les acquérir* » (Dubar, 2000, p. 111). Officiellement présentées comme permettant de développer les compétences et la mobilité des salariés, les formations professionnelles sont ainsi souvent utilisées par les organisations pour changer les attitudes de leurs employés à leur égard et à celle de leur travail (Dubar et Tripiet, 2010).

Pourtant, malgré les efforts déployés par les organisations, cette influence peut être

13. Nous avons montré, par exemple, les effets bénéfiques de l'identification organisationnelle des individus en section 2.2.1.3. du présent chapitre.

vouée à l'échec puisque les individus peuvent résister à ces dispositifs de régulation identitaires (Alvesson et Willmott, 2002 ; Thomas et Davies, 2005). Résister, c'est revendiquer une identité ou des identités alternatives qui sont jugées supérieures à celles véhiculées par l'organisation (Pezé, 2012). La résistance peut alors se traduire par une identification par distinction¹⁴ aux identités offertes par l'organisation (Thomas, 2009). Ces résistances sont aussi sources des blocages dans la reconnaissance par autrui de l'identité pour soi, puisque l'individu refuse de s'aligner sur les demandes identitaires. Ceci peut amener, *in fine*, l'individu à quitter l'organisation.

En résumé

Lorsque les individus perçoivent un écart entre leur identité pour soi et l'identité que les autres lui attribue il peut déployer des stratégies identitaires visant à le réduire. Ainsi, l'individu peut, dans un premier temps, décider d'incorporer une partie de l'identité pour autrui dans son identité pour soi. Cela signifie qu'il reconnaît et accepte cette identité attribuée. Dans un second temps, il peut aussi mettre en place des stratégies visant à changer le regard qu'autrui porte sur lui. Par exemple, la stratégie de « recentrage » vise à exposer et parler des caractéristiques non stigmatisées d'un métier en tentant de minimiser les stigmatisées (Ashforth et Kreiner, 1999).

La construction de l'identité professionnelle ne peut se comprendre sans tenir compte de l'existence d'attentes identitaires (Haynes, 2006). Lorsque les individus intègrent une organisation, ils acceptent de sacrifier une partie de leur autonomie identitaire. Dans le même temps, quotidiennement, les organisations tentent d'influencer l'identité professionnelle de ses membres afin qu'ils adoptent les comportements souhaités. Pour cela, elles utilisent des dispositifs de régulation identitaire (Alvesson et Willmott, 2002 ; Alvesson et Kärreman, 2007) tels que la rhétorique, les sessions de formation, les codes vestimentaires à respecter, *etc.* Il est toutefois possible que les individus résistent à ces pressions identitaires.

3. Présentation de notre cadre d'analyse

Nous avons présenté dans les deux sections précédentes les travaux issus de différents courants de recherche qui s'intéressent à l'identité et à sa construction. À la fin de notre première partie, nous avons abouti à une définition de ce que nous entendons dans notre travail par « identité professionnelle » : elle est un ensemble d'attributs, groupes, rôles et expériences à partir duquel l'individu se raconte en situation de

14. Comme définie à la section 2.1.4.

travail et qui résulte d'une appropriation sélective par l'individu de son passé, de son présent et de son avenir.

La deuxième partie nous amène à proposer un cadre d'analyse qui permet de répondre à notre problématique de recherche, problématique qui porte sur la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans un milieu social donné. Notre cadre d'analyse est schématisé dans la figure 2.8 (en page suivante).

Communs à toute théorie tentant de faire état du Soi, nous avons présenté les processus de catégorisation et d'identification. Nous avons ainsi mis en évidence que les individus catégorisent leur environnement en groupes auxquels ils attribuent des caractéristiques prototypiques. Puis, ils s'y classent et y classent les autres individus. Ce faisant, ils s'identifient à partir des caractéristiques des groupes auxquels ils se sentent appartenir. Nous avons également mentionné l'existence d'une identification par distinction qui est un processus actif de mise à distance (Elsbach et Bhattacharya, 2001).

Les travaux de Dubar mettent en évidence que les identifications, qui permettent de définir l'identité pour soi, sont non seulement héritées — proviennent des socialisations passées — mais aussi anticipées — qui l'individu souhaite devenir. Une transaction biographique s'opère alors ayant pour objectif de mettre en cohérence l'identité héritée et l'identité visée. L'individu entre en discussion et en négociation avec lui-même et produit une histoire justificative de ses choix professionnels. Il offre ainsi une identité pour soi. La transaction biographique met au cœur de l'identité la notion de temporalité et la mobilité professionnelle devient dès lors un facteur important lorsque nous cherchons à comprendre la construction de l'identité professionnelle (Dubar, 1992 ; Sainsaulieu, 1994), elle peut même représenter un objet d'identification (Ashforth *et al.*, 2008 ; Le Floch, 2009). **Nous introduisons dans ce processus biographique la notion d'identification par distinction.** Celle-ci, combinée aux anticipations professionnelles des individus, nous amène à considérer que comprendre la construction de l'identité professionnelle des individus nécessite de s'intéresser aux orientations de carrière que les individus ne souhaitent pas, ou ne pensent pas réalisables.

L'individu ne construit jamais seul son identité et autrui exerce une influence ou régulation identitaire, plus ou moins directe, plus ou moins consciente, plus ou moins forte. Il attribue à l'individu une identité pour autrui. L'individu entre en interaction

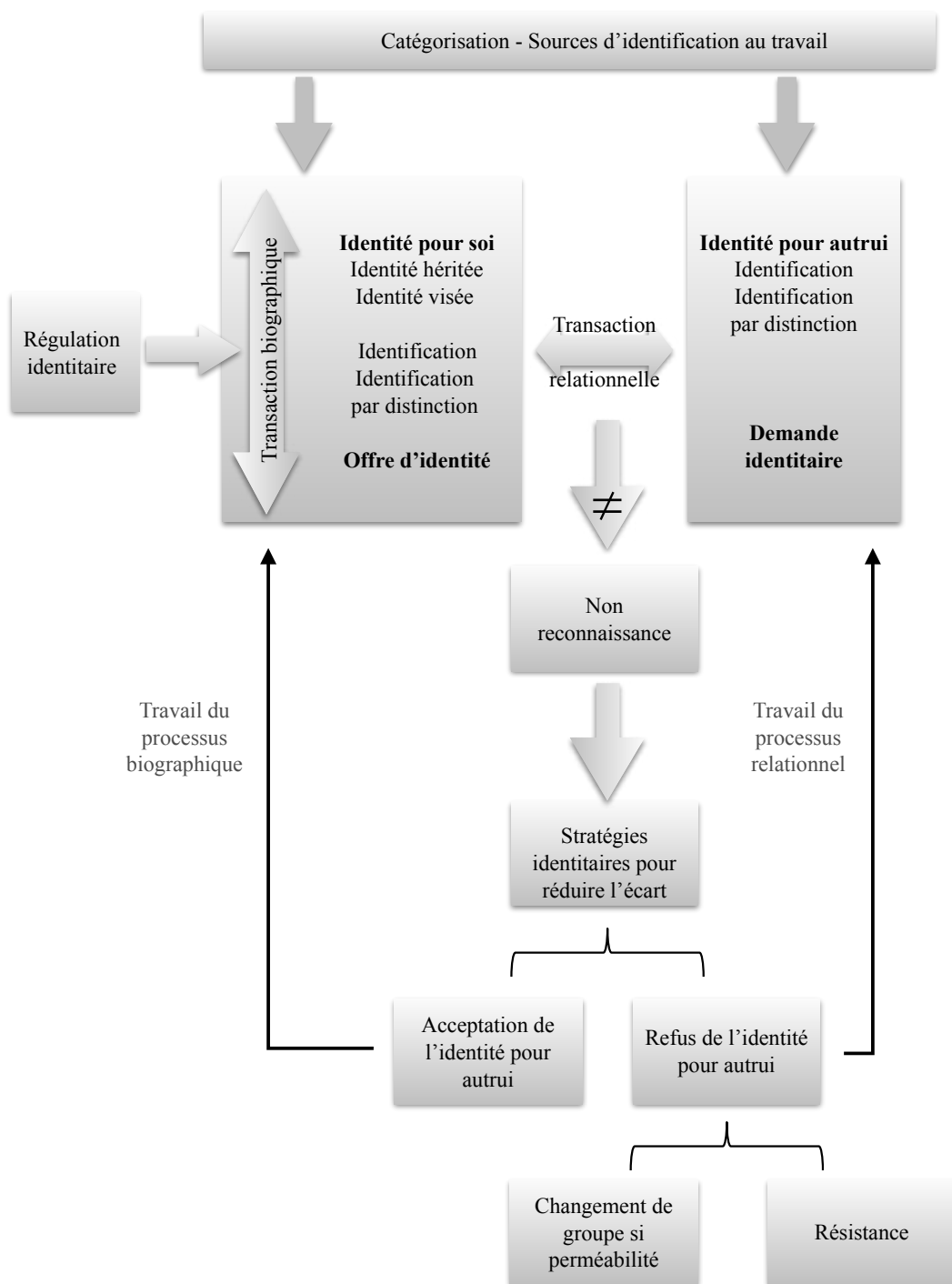


FIGURE 2.8 – Schématisation de notre cadre d'analyse

avec cette identité attribuée et les demandes identitaires qui y sont attachées : une transaction relationnelle s'opère alors dont **l'enjeu est la reconnaissance par autrui de l'identité pour soi**. Cette transaction est une discussion, une

négociation entre soi et les autres significatifs qui s'inscrit dans des rapports de force — dans le cas d'une organisation : entre un individu, ses pairs et la hiérarchie (Sainsaulieu, 1988).

Lorsque les deux identités ne sont pas concordantes, l'individu développe des stratégies identitaires qui ont pour objectif de réduire l'écart constaté entre l'identité revendiquée et l'identité attribuée. L'individu peut alors accepter l'identité qu'un autre lui attribue ou lui demande. Dans ce cas, il met en jeu la transaction biographique pour intégrer l'identité pour un autre à son identité pour soi. Mais il peut aussi refuser l'identité que l'autre lui attribue : la transaction relationnelle s'opère et il tente de faire changer l'identité qu'un autre se fait de lui. L'individu peut aussi, s'il perçoit la perméabilité entre les groupes sociaux, décider de changer de groupes sociaux auxquels il s'identifie et chercher d'autres autres qui le reconnaîtront. Il peut également s'engager dans des actes de résistance.

Il convient aussi de prendre en compte la régulation identitaire, dispositifs de contrôle intentionnels de la part de l'organisation et qui vise à influencer les identités professionnelles de ses différents membres (Alvesson et Willmott, 2002). Il va donc y avoir des pressions exercées pour que l'individu travaille son processus biographique et intègre les demandes identitaires dans son identité pour soi.

La construction de l'identité professionnelle est alors un processus de délimitation d'un espace professionnel permettant à la fois de se reconnaître dans un groupe particulier, et de se faire reconnaître comme en étant membre tout en se distinguant d'autres groupes tout en étant influencée par l'existence de régulations identitaires.

Maintenant que nous avons exposé notre cadre d'analyse, nous souhaitons, dans la prochaine partie, présenter les travaux en comptabilité qui ont mobilisé les théories de l'identité et comment celles-ci nous éclairent sur le métier de contrôleur de gestion.

4. Quelle mobilisation des travaux identitaires dans les recherches en comptabilité ?

Qui sont les professionnels comptables ? Comment se définissent-ils ? Comment construisent-ils leur identité professionnelle ? Quels sont les éléments constitutifs de l'identité des professionnels comptables ? Autant de questions qui suscitent de plus

en plus l'intérêt des chercheurs dans le domaine de la comptabilité (Empson, 2004 ; Warren et Parker, 2009). Traiter de ces questions permet alors de comprendre par exemple en quoi ils se différencient des autres membres de l'organisation — possession d'un savoir spécifique, intériorisation de certains comportements, *etc.* (Grey, 1998 ; Empson, 2004) — de s'interroger sur le degré d'assimilation des stéréotypes dans leur identité professionnelle (Warren et Parker, 2009) ou sur les difficultés liées à la possession de différentes identités sociales (Haynes, 2008), *etc.*

Il serait exagéré de penser qu'il existe une cohérence parfaite entre l'identité professionnelle des différents professionnels comptables (Empson, 2004) puisque les métiers de la comptabilité sont variés (audit, expertise comptable, contrôle de gestion, *etc.*). Les recherches se sont principalement concentrées sur l'étude de l'identité professionnelle des auditeurs (4.1.). Puis, nous verrons comment les théories de l'identité nous éclairent sur le métier de contrôleur de gestion (4.2.).

4.1. L'identité professionnelle des auditeurs

Tout comme l'existence d'un savoir technique n'est pas une condition nécessaire et suffisante pour expliquer l'implémentation institutionnelle d'une activité en tant que profession, Dirsmith et Covalleski (1985), Grey (1998) ou bien encore Anderson-Gough *et al.* (2005) montrent qu'il n'est pas suffisant de détenir un diplôme — garantissant une expertise en techniques comptable et financière — pour être considéré comme un professionnel de l'audit. Pourtant, la non obtention de ce diplôme vous empêche d'accéder à ce métier, ce qui en fait une condition nécessaire, mais non suffisante du professionnalisme en audit Grey (1998).

La présentation de soi, au sens de Goffman, est ainsi particulièrement importante pour être considéré comme un professionnel de l'audit : les individus doivent adopter les bonnes façons d'agir et de se comporter au gré des circonstances, et ce, de manière auto-disciplinée (Grey, 1994 ; Anderson-Gough *et al.*, 1998 ; Grey, 1998). Ainsi, les caractéristiques du professionnel : être vêtu de façon convenable, utiliser un langage adapté tant au cabinet que face aux clients, être ponctuel (Grey, 1994, 1998 ; Anderson-Gough *et al.*, 2000, 2001), *etc.* Mais pour être considérés comme des professionnels, les auditeurs doivent aussi posséder certaines caractéristiques plus personnelles / comme le fait d'être compétitifs, travailleurs, jeunes, *etc.*

Une question se pose : comment les individus deviennent des auditeurs profession-

nels ? Dit autrement, comment construisent-ils leur identité professionnelle ? La majorité des études, pour répondre à cette question, a porté son attention sur les auditeurs stagiaires et sur les façons dont ils deviennent (devrait-on dire, dont on les fait devenir ?) des professionnels disciplinés (Grey, 1998 ; Anderson-Gough *et al.*, 2000, 2001). Nous avons noté que deux éléments récurrents structurent la construction de l'identité professionnelle des jeunes auditeurs dans ces articles : le client d'une part et le temps d'autre part.

4.1.1. Le client et le temps, deux éléments clés dans la construction de l'identité professionnelle des auditeurs

Les recherches montrent que l'importance du client dans la construction de l'identité professionnelle s'explique par la mutation connue dans le secteur depuis quelques années. L'orientation commerciale est de plus en plus importante dans le domaine, et est venue concurrencer celle d'une profession au service du public (Anderson-Gough *et al.*, 2000 ; Kosmala et Herrbach, 2006). Le client devient alors un autrui significatif influençant la construction de l'identité professionnelle des auditeurs (Grey, 1998 ; Anderson-Gough *et al.*, 2000). Les auditeurs acquièrent et reproduisent ainsi différents comportements en se justifiant comme suit : « c'est ce que les clients attendent de nous ».

Cette importance du client apparaît dès les premiers instants de la vie de l'auditeur et explique les attentes que l'on a de lui. Les organisations par les brochures de recrutement qui sont construites autour du client et de sa satisfaction, par la mise en place de tutelles dès les premiers jours de travail, *etc.*, véhiculent cette centralité du client dans la construction de l'identité professionnelle des auditeurs (Anderson-Gough *et al.*, 2000). Par la suite, ce sont les discours des auditeurs stagiaires qui reprennent le leitmotiv : par exemple, les heures supplémentaires sont expliquées par les dates limites imposées par les clients, la tenue vestimentaire également.

Anderson-Gough et ses collègues (2000 et 2001) montrent que la construction de l'identité professionnelle des auditeurs s'articule aussi autour de la gestion du temps de travail. Au fur et à mesure de leur socialisation, les auditeurs stagiaires modifient leur conscience du temps : la frontière entre le temps consacré au travail et celui consacré au loisir devient plus permissive et plus floue, les heures supplémentaires deviennent une routine, les auditeurs régulent leur travail autour des heures directement imputables aux clients délaissant d'autres activités (Alvehus et Spicer, 2012), *etc.* Le temps, et les discours qui l'accompagnent, deviennent alors un élément

constitutif de l'identité professionnelle des auditeurs orientant leurs comportements dans les cabinets et donc la présentation qu'ils donnent d'eux-mêmes.

Les discours organisationnels autour des clients et du temps sont ainsi perçus comme des formes de contrôle managérial internes, invisibles (Anderson-Gough *et al.*, 2000), façonnant la construction de l'identité professionnelle des auditeurs. Quant aux auditeurs, en intériorisant et reproduisant inconsciemment ces idées, ils renforcent les caractéristiques supposées qui font des individus de « vrais » auditeurs professionnels. Il y a une véritable intégration des stéréotypes à l'identité professionnelle. Il n'est toutefois pas possible de considérer que les auditeurs sont des sujets passifs se conformant aux pressions sociales (Alvesson et Willmott, 2002). Acquérir l'identité professionnelle demandée par les organisations ne se fait pas sans heurts, et certaines études se sont intéressées aux conflits et résistances pouvant survenir.

4.1.2. Des conflits entre identités sociales

Anderson-Gough *et al.* (2005) et Haynes (2008) montrent que les identités sociales de femmes et de mères peuvent être, en partie, en contradiction avec l'identité professionnelle d'auditeurs. En effet, dans un milieu où les discours qui circulent sont teintés de masculinité, où la division du travail amène les femmes à occuper principalement des postes de tenue des comptes, les femmes connaissent des difficultés pour devenir auditeur. Dans un premier temps, les femmes sont incitées à renier une partie de leur identité et à adopter des caractéristiques dites masculines si elles veulent poursuivre leur carrière et atteindre des postes de managers ou d'associées (Anderson-Gough *et al.*, 2005). Par la suite, lorsqu'elles deviennent mères, les femmes connaissent de nouvelles tensions entre leur nouvelle identité sociale souvent idéalisée et leur identité professionnelle souhaitée : tensions qu'elles vont chercher à minimiser (Haynes, 2008). Cependant, cette redéfinition du Soi amène le plus souvent les femmes à abandonner d'elles-mêmes leur identité professionnelle d'auditeur (Anderson-Gough *et al.*, 2005 ; Haynes, 2008) ; si elles ne le font pas, les auteurs montrent que ce sont les évaluations de la performance faites par les cabinets qui les poussent à démissionner. Les identités ne sont pas simplement en opposition l'une par rapport à l'autre mais entremêlées dans des schèmes multiples et complexes (Haynes, 2008).

Il est problématique voire impossible, de concilier deux sous-identité de l'auditeur : celle de l'indépendant et celle de conseiller (Skaerbaerck, 2009). D'ailleurs, pour certains il est difficile d'accepter que leur métier puisse désormais être envisagé par leur

cabinet comme une activité orientée *business*, servant ses propres intérêts et laissant derrière elle la rhétorique de l'honnêteté et de la confiance (Kosmala et Herrbach, 2006). Les auteurs montrent alors que pour ces auditeurs, l'identification au métier d'auditeur tel qu'il est exercé dans la firme diminue. Ils ne rejettent cependant pas leur identité professionnelle d'auditeur telle qu'ils l'idéalisent. Cette identification aux caractéristiques idéales de la profession les amènent ainsi à continuer d'exercer leur travail provoquant chez eux des sentiments d'ambivalence : ils se sentent coupables s'ils n'arrivent pas à satisfaire les clients, alors qu'ils rejettent l'idée d'être au service du client. La distance vis-à-vis de l'organisation peut alors, paradoxalement, transformer les professionnels en employés dociles qui peuvent ne pas mettre en avant certains problèmes qui pourraient entraîner des conséquences nuisibles pour la firme, la profession ou le public.

Les auditeurs développent une idée, une compréhension commune de ce que signifie être un professionnel (Anderson-Gough *et al.*, 2000 ; Empson, 2004). Pourtant, la façon dont, par la suite, ils vont la mettre en pratique au quotidien dépend aussi de l'identité organisationnelle du cabinet pour lequel ils travaillent (Empson, 2004). L'auteur montre ainsi que selon les cabinets, les caractéristiques primordiales de l'identité professionnelle peuvent différer. Par exemple, dans certains cabinets, les auditeurs seront considérés comme de « vrais » professionnels s'ils sont capables d'offrir un service personnalisé aux clients alors que, dans d'autres, c'est leur capacité à fournir une expertise standardisée qui sera valorisée. La professionnalisation, et ce que signifie se définir en tant que professionnel, est alors largement construit au sein des cabinets comptables (Anderson-Gough *et al.*, 1998).

Mais devenir auditeur professionnel ne se comprend que dans la mise en lumière d'un parcours professionnel, d'une carrière. La carrière est alors un élément constitutif de l'identité (Anderson-Gough *et al.*, 2005). Parmi les jeunes stagiaires, certains ont du mal à accepter le sacrifice de la vie privée qui découle de l'appartenance à cette profession, mais leur projection de carrière les rappelle à l'ordre : le temps privé est disponible et au service de la firme et du client, si ce n'est pas le cas, alors ils ne pourront pas devenir auditeur (Anderson-Gough *et al.*, 2001). Offenser le client est d'ailleurs le pire dommage pour la progression de leur carrière (Anderson-Gough *et al.*, 1999 *in* Anderson-Gough *et al.*, 2001). Plus précisément, Kornberger *et al.* (2011) s'intéressent à une sous-identité sociale du métier d'auditeur : celle de manager (titre de l'auditeur qui se situe entre celui de junior et celui d'associé). Les auteurs montrent que devenir manager peut être considéré comme un rite de passage

sanctionnant la modification de l'identité professionnelle de l'auditeur. Ce rite de passage déstabilise mais forge aussi l'identité amenant l'auditeur à se dés-identifier du junior pour s'identifier progressivement à l'associé. Être manager est une étape professionnelle difficile que tout auditeur ne peut franchir pour arriver au sommet s'il ne parvient pas à modifier son identité professionnelle (Dirsmith et Covaleski, 1985 ; Kornberger *et al.*, 2011) et donc, sa façon d'être et de penser. L'identité professionnelle de l'auditeur est ainsi formatée sur un modèle de progression idéal (Kosmala et Herrbach, 2006) : on ne naît pas auditeur, on le devient. À la fin de sa carrière, l'auditeur devient ce modèle idéal de professionnel.

Gendron et Spira (2010) s'intéressent quant à eux aux conséquences de la faillite d'Arthur Andersen sur les évolutions des identités professionnelles des anciens auditeurs de ce cabinet. Vont-ils poursuivre leur carrière en tant qu'auditeur ou rejeter leur identité professionnelle ? Vont-ils en renier une partie ? Les auteurs dégagent quatre formes de travail identitaire engagé : la désillusion, l'amertume, la rationalisation et enfin l'espérance. Les auditeurs appartenant aux trois premiers groupes ont tous été amenés à remettre en question leur identité professionnelle. Tandis que les auditeurs désillusionnés sont critiques envers le nouvel esprit commerçant dans les cabinets et émettent des doutes sur le futur de la profession, les « amers » se dés-identifient du métier d'auditeur¹⁵. Les auditeurs engagés dans un travail identitaire « rationnel » questionnent l'identité professionnelle en général sans se positionner de manière ferme contre l'orientation de la profession vers le conseil. Les derniers quant à eux ne remettent pas en question leur identité professionnelle d'auditeur.

Nous nous sommes intéressée dans cette partie aux identités professionnelles des auditeurs. Quel éclairage nous fournissent maintenant les théories de l'identité sur le métier de contrôleur de gestion.

4.2. Les contrôleurs de gestion à la lumière des théories de l'identité

Quels professionnels souhaitent devenir les contrôleurs de gestion ? Notre revue de la littérature précédente nous apprend qu'ils revendiquent une identité pour soi, dans la grande majorité des cas¹⁶, de conseiller, de partenaire des opérationnels (Hop-

15. Ils rejettent l'identité professionnelle d'auditeur car ils n'acceptent pas les comportements des tiers dans cette affaire (média, politiciens).

16. Nous pensons au travail d'Ahrens et Chapman (2000) qui met en évidence les différences d'identité professionnelle entre les contrôleurs de gestion allemands et anglais.

per, 1980 ; Russell *et al.*, 1999), et les littératures professionnelle et académique les encouragent également sur cette voie (Siegel *et al.*, 2003 ; Lambert, 2005 ; Morales, 2009). Devenir un partenaire d'affaires est ainsi un projet professionnel, une identité à viser (Morales, 2009). Posséder cette identité professionnelle nécessite alors de maîtriser de plus en plus d'aptitudes et compétences supplémentaires et complémentaires (Chiapello, 1990). L'identité professionnelle des contrôleurs de gestion se fonde ainsi de plus en plus sur la notion de compétences (Dubar, 2010) et ce sont les compétences inter-personnelles et en techniques opérationnelles qui semblent leur permettre d'atteindre une identité professionnelle positive (Dutton *et al.*, 2010).

Pourtant, même si des études mettent en avant une évolution du métier vers plus de conseil (Russell *et al.*, 1999 ; Siegel, 2000), l'identité professionnelle de partenaire ne semble pas être la norme (Lambert, 2005). L'auteure montre que ce sont les fonctions contrôle de gestion garde-fou et discrète qui se révèlent être les plus nombreuses, fonctions qui souffrent d'un manque d'autorité auprès des opérationnels puisque non intégrées aux prises de décision opérationnelle, et donc d'un manque de reconnaissance de la part de ces derniers. Plusieurs facteurs peuvent être mis en évidence pour comprendre la difficulté des contrôleurs de gestion à atteindre cette identité professionnelle. Dans un premier temps, les contrôleurs de gestion souffrent toujours de stéréotypes négatifs au sein des organisations et dans la société en général (Warren et Parker, 2009). Avides, ennuyeux, inaptes aux relations sociales, solitaires derrière leur ordinateur, (trop ?) sérieux, sont autant de qualificatifs les décrivant comme étant des teneurs de compte et non des conseillers. Ces stéréotypes peuvent alors être intériorisés par les contrôleurs de gestion qui ne chercheront pas à les dépasser (Goffman, 2010), ce qui les maintiendrait dans leur identité professionnelle de contrôleurs de gestion teneurs de compte. Ceci ne voue pas les contrôleurs de gestion à une valorisation professionnelle. Ensuite, le positionnement de la fonction dans l'organisation en fait une fonction support, *a priori* sans autorité sur les processus de production et les opérationnels. Il a ainsi été montré que de nombreux opérationnels ne souhaitent pas que les contrôleurs de gestion interfèrent sur leur juridiction et deviennent des conseillers influents. Ils sont d'ailleurs vus comme des policiers au service de la direction générale en charge de la surveillance des opérations quotidiennes et de la diminution des coûts¹⁷. Il existe alors des conflits ouverts entre opérationnels et contrôleurs de gestion (Dalton, 1950 ; Bouquin, 2010). De

17. Dans leurs discours, les contrôleurs de gestion évoquent cette image de « chasseurs de coûts » et ils craignent de pâtir d'une image de surveillants au service de la direction générale (Lambert, 2005).

plus, pour les opérationnels qui souhaiteraient que les contrôleurs de gestion soient réellement des partenaires, il a été montré que ces derniers ont du mal à satisfaire aux attentes managériales : informations non pertinentes, qui arrivent en retard et dans un format non adéquat, temps passé sur les tâches de remontée d'informations au détriment du conseil, absence de compétences *business*, etc. Les contrôleurs de gestion souffrent ainsi, en général, d'un manque de valorisation. **Pour devenir des partenaires, les contrôleurs de gestion doivent susciter l'adhésion des managers (travail sur la transaction relationnelle) mais aussi modifier leur identité pour soi (travail sur la transaction biographique pour intégrer des attentes identitaires) ce qui peut être difficile puisqu'ils doivent dans le même temps satisfaire aux demandes identitaires provenant de la direction générale et de la profession.**

Avec la financiarisation, les modes de contrôle ont évolué et la sphère financière exerce un contrôle de plus en plus accru sur les activités managériales et stratégiques. Les métriques comptables sont de plus en plus placées au cœur des processus organisationnels, notamment de responsabilisation des managers, de justification hiérarchique et d'interprétation des événements opérationnels, modifiant les pratiques de management (Ezzamel *et al.*, 2008 ; Morales et Pezet, 2012). Les individus possédant un profil financier gagnent en légitimité et en pouvoir dans les organisations. Quant aux contrôleurs de gestion, ils sont en charge de la diffusion de la financiarisation vers les plus bas niveaux de l'organisation. La question est alors de savoir si les contrôleurs de gestion s'appuient sur ce phénomène pour asseoir leur position et leur interventions dans les organisations afin de devenir des partenaires d'affaires.

Bien que les travaux précédents portent une attention particulière à décrire le métier, les rôles, les tâches, les relations entretenues avec les opérationnels, etc. nous savons peu de chose sur la façon dont les contrôleurs de gestion développent et soutiennent leur identité professionnelle (Warren et Parker, 2009)¹⁸. Sans pour autant se revendiquer dans la lignée de cet appel, Redslob (2012) s'intéresse à la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans un environnement où la performance financière est en quête de légitimité. Elle montre que les contrôleurs de gestion institués revendiquent seulement leur identité professionnelle de militaire et souhaitent abandonner celle de contrôleur de gestion. Souffrant d'occuper les fonc-

18. Warren et Parker (2009) parlent des comptables en général. De plus leur papier est un appel pour le développement d'études utilisant les théories de l'identité et visant à répondre à ce type de questionnement. Leur article ne contient aucun résultat empirique.

tions de contrôleur de gestion, ils mettent en place des stratégies visant à affaiblir la fonction contrôle de gestion (dénigrement, faire les tâches aux derniers moments, utiliser leur grade pour gêner les autres contrôleurs de gestion, *etc.*). Les contrôleurs de gestion techniciens fondent leur identité professionnelle sur celle du métier et de leurs compétences. Toutefois, « *ils vivent un décalage entre ce qu'ils sont capables de faire et ce que l'institution leur impose de faire et deviennent hantés par leurs lectures passées dans lesquelles on leur apprenait que le contrôleur de gestion est un "partenaire opérationnel"* » (Redslob, 2012, p. 405). L'institution les empêchent de progresser dans leur carrière et ils vivent alors une atteinte à leur sentiment d'identité. Enfin, les contrôleurs de gestion hybrides acceptent les deux identités, mais ils connaissent des difficultés dans leurs processus relationnels lors de la construction de leur identité. Marginalisés par les militaires, ils sont aussi reniés par les contrôleurs de gestion techniciens. Ils tentent alors de faire fusionner les deux mondes en se ré-appropriant les outils de contrôle et en les traduisant en langage militaire.

En résumé

Depuis peu, les travaux comptables mobilisent les travaux sur l'identité pour appréhender et comprendre les professionnels comptables. Plus récemment encore, **l'identité professionnelle des professionnels comptables a été mise en relation avec la notion de carrière** (Anderson-Gough *et al.*, 2001 ; Gendron et Spira, 2010 ; Kornberger *et al.*, 2011 ; Redslob, 2012). Par exemple, nous avons évoqué le travail de Gendron et Spira (2010) qui s'intéresse à la façon dont la faillite d'Arthur Andersen a influencé l'identification des auditeurs du cabinet à la profession et son impact sur les trajectoires professionnelles qu'ils ont par la suite suivies. Redslob (2012) évoque quant à elle les stratégies mises en place par les contrôleurs de gestion pour atteindre une identité sociale positive dans un milieu où la performance financière est en quête de légitimité et intègre les anticipations de carrière pour ce faire.

Nous situons notre travail de thèse dans cette lignée de travaux sur les professionnels comptables mettant en lien les deux concepts que sont l'identité et les trajectoires professionnelles, et pour ce faire, nous utiliserons le cadre d'analyse présenté dans la section précédente.

5. Conclusion du chapitre

Dans ce chapitre, nous avons défini l'identité professionnelle comme l'ensemble des attributs, groupes, rôles et expériences professionnelles par lesquels les individus se définissent et répondent à la question « qui suis-je ? » au travail. Elle se construit en permanence et est ainsi « le résultat à la fois stable et provisoire, individuel et collectif, subjectif et objectif, biographique et structurel, des divers processus de socialisation » (Dubar, 2010, p. 105).

Nous avons ensuite montré que la construction de l'identité repose sur la notion d'identification, commune à de nombreuses théories de l'identité. L'identité professionnelle est alors le reflet d'un ensemble d'identifications issues de l'environnement de travail telles que l'organisation, la carrière, le titre professionnelle, le métier *etc.* (Ashforth et Mael, 1989 ; Dutton *et al.*, 1994 ; Becker, 2006 ; Ashforth *et al.*, 2008, *etc.*). Les choix des cibles d'identification ne sont pas neutres pour les individus qui cherchent à s'identifier à des objets valorisés qui leur permettent de se construire, *in fine*, une identité professionnelle positive.

Plus précisément, la construction de l'identité professionnelle résulte d'un ajustement entre les identifications qu'un individu donne de lui-même et les identifications que les autres lui attribuent. Elle résulte ainsi d'un processus que Dubar (2010) appelle double transaction qui met en relation la transaction biographique d'une part à la transaction relationnelle d'autre part. La première permet à l'individu de construire une cohérence temporelle entre son identité héritée et son identité visée. La résultante de cette cohérence temporelle est l'identité pour soi définie comme la narration qu'un individu donne de lui-même pour se définir. Cela nécessite alors de considérer la trajectoire professionnelle passée et anticipée. La seconde transaction a pour enjeu la reconnaissance par autrui de l'identité pour soi d'un individu. S'il existe un écart entre l'identité pour soi et l'identité attribuée, alors l'individu déploie des stratégies identitaires visant à le réduire. La construction de l'identité professionnelle ne peut toutefois se comprendre sans tenir compte de l'existence d'attentes identitaires qui sont les comportements à adopter pour qu'un individu soit

reconnu comme étant « bon en tant que » (Haynes, 2006). Dans le même temps, les organisations mettent en place des dispositifs de régulation identitaire (Alvesson et Willmott, 2002) pour influencer l'identité de ses membres tels les codes vestimentaires, les formations, *etc.* À la fin de cette revue de la littérature sur la construction de l'identité professionnelle, nous en avons proposé une schématisation au sein de la figure 2.8.

Nous avons terminé ce chapitre en présentant les travaux comptables qui ont mobilisé les théories de l'identité afin de présenter les professionnels comptables. Ce n'est ainsi que récemment que ces dernières ont été utilisées et encore plus récemment qu'elles y ont introduite la notion de carrière (Gendron et Spira, 2010 ; Redslob, 2012). Nous situons notre travail de thèse dans cette lignée de ces travaux.

CHAPITRE 3

Méthodologie et étude exploratoire

Sommaire

1. Pour une démarche de recherche qualitative par entretiens	146
1.1. Posture épistémologique	146
1.2. Une démarche de recherche qualitative et abductive	148
1.3. L'entretien comme principal outil de collecte des données	150
2. De l'étude de cas à l'étude de cas unique : un choix influencé par notre étude exploratoire	155
2.1. Étude de cas, importance du contexte et déséquilibres	156
2.2. De l'étude exploratoire à l'étude de cas unique	158
2.3. La collecte des données pour l'étude de cas unique	165
3. L'analyse des données et la validité de la recherche	173
3.1. La rhétorique de l'identification	174
3.2. Le traitement des données : le choix d'un codage multi-thématique et multi-nominal	175
3.3. Validité et fiabilité de la recherche	180
4. Conclusion du chapitre	183

Décrire, expliciter la façon dont un chercheur a mené sa recherche qualitative et son positionnement épistémologique est un maillon essentiel pour que sa recherche soit comprise, ses résultats crédibles (Drucker-Godard *et al.*, 2003). Ce chapitre a ainsi pour objectif de rendre compte de notre démarche de recherche et de son évolution pendant le processus de thèse. Ces précisions méthodologiques, épistémologiques et, plus largement, cette réflexivité permettront aux lecteurs, nous l'espérons, d'aborder les résultats de la recherche en toute connaissance de cause.

La première partie vise à expliciter le positionnement méthodologique que nous avons mené pour l'ensemble de notre travail de thèse. Nous expliquons ainsi les raisons qui nous ont conduite à mener notre recherche grâce à une méthodologie

qualitative (partie 1.) par étude de cas (partie 2.). Cette deuxième partie nous permet également de présenter certains résultats notre étude exploratoire qui nous ont amenée à entreprendre, pour la suite de notre travail, une étude de cas unique. Enfin, nous explicitons la manière dont nous avons analysé nos données et discutons de la validité de notre recherche (partie 3.).

1. Pour une démarche de recherche qualitative par entretiens

Dans cette partie nous positionnons notre recherche. Nous explicitons ainsi notre posture épistémologique (1.1.) puis, notre démarche de recherche (1.2.). La dernière partie est quant à elle consacrée à la méthode de collecte des données principalement utilisée pour l'ensemble de notre travail (1.3.).

1.1. Posture épistémologique

Trois grands paradigmes épistémologiques sont généralement identifiés (Perret et Seville, 2003) : les paradigmes positiviste, interprétativiste et constructiviste. Si le premier paradigme présuppose l'existence d'une réalité objectivement appréhendable, d'une réalité extérieure à l'individu et indépendante des interactions dans lesquelles il entre en jeu (Perret et Seville, 2003 ; Le Moigne, 2007), les deux autres paradigmes considèrent que « *la réalité reste inconnaissable dans son essence puisque l'on n'a pas la possibilité de l'atteindre directement* » (Perret et Seville, 2003, p. 19). Dans le premier cas, le chercheur doit repérer les lois immuables qui régissent la réalité, il y a indépendance entre la réalité et le sujet qui l'observe. Au contraire, les chercheurs constructivistes et interprétativistes ne peuvent accéder qu'aux représentations de la réalité qu'ils s'en font ou que les acteurs qu'ils étudient s'en font (Le Moigne, 2007) :

Pour les interprétativistes et les constructivistes, les individus créent leur environnement par leur pensée et leurs actions, guidés par leurs finalités. Dans ce monde où tout est possible, où rien n'est déterminé et où l'homme peut choisir (Le Moigne, 1994), il devient nécessaire de rejeter le déterminisme au profit de l'hypothèse intentionnaliste. La connaissance ainsi produite sera alors objective et contextuelle. (Perret et Seville, 2003, p. 20)

Nous proposons dans le tableau 3.1, les principales caractéristiques de ces trois paradigmes.

	Interprétativisme	Constructivisme	Positivisme
La réalité, chercher à...	La comprendre	La construire	L'expliquer
Question posée	Quelles motivations	Quelles finalités	Quelles causes
Nature de la réalité		Relativiste	Réaliste
Nature de la connaissance		Subjective	Objective
		Contextuelle	Acontextuelle
Vision du monde social		Intentionnelle	Déterminée
Lien entre sujet et objet		Dépendance	Indépendance

Tableau 3.1 – Positions épistémologiques et paradigme, inspiré de Perret et Séville (2003)

Nous situons notre recherche dans cette perspective où la réalité est socialement construite. Plus précisément, notre travail s'inscrit dans le paradigme interprétativiste et s'attache à comprendre le sens que les individus donnent à des situations vécues. Notre démarche et notre travail doivent « *prendre en compte les intentions, les motivations, les attentes, les raisons, les croyances des acteurs* » (Perret et Séville, 2003, p. 23). Nous nous intéresserons donc à la subjectivité des acteurs, aux représentations qu'ils ont du monde qui les entoure et dans lequel ils évoluent. Nous ne cherchons pas, comme les constructivistes, à changer et à construire la réalité. L'objectif de notre travail est ensuite de proposer un regard réflexif sur les pratiques et les représentations de ces acteurs (Ahrens *et al.*, 2008) et l'interprétation produite peut alors se comprendre comme une composition (Paillé, 2006) :

C'est une œuvre qui part d'un état de la question ou d'une tension et propose un montage inédit d'éléments de langage architecturaux et représentationnels qui se veulent constituer une nouvelle proposition, solution ou question. [...] L'interprétation est ainsi une question de mise au point. Toute situation est composée de couches pratiquement infinies de réalités, et selon la focale choisie pour l'analyse, on verra apparaître la réalité des structures sociales, ou la réalité de la négociation du pouvoir, ou la réalité de la représentation du quotidien. (Paillé, 2006, p. 109)

Nous pourrions dire aux lecteurs que nous avons choisi ce paradigme épistémologique avant de commencer notre travail de thèse : il n'en est rien. C'est par nos lectures, les formations suivies au cours du processus de thèse que nous avons pris conscience de ce positionnement.

1.2. Une démarche de recherche qualitative et abductive

Il existe trois voies possibles d'exploration : l'exploration théorique, l'exploration empirique et l'exploration hybride (Charreire et Durieux, 2003) :

L'exploration théorique consiste à opérer un lien entre deux champs théoriques (au minimum) jusqu'alors non liés dans des travaux antérieurs ou entre deux disciplines. [...] L'exploration se situe au niveau du lien nouveau opéré. L'exploration théorique nécessite de procéder de manière inductive. [...]

[L'exploration empirique] consiste à explorer un phénomène en faisant table rase des connaissances antérieures sur le sujet. Le chercheur travaille alors sans a priori. [...] La démarche logique propre à l'exploration empirique est l'induction pure.

L'exploration hybride consiste à procéder par allers-retours entre des observations et des connaissances théoriques tout au long de la recherche. Le chercheur a initialement mobilisé des concepts et intégré la littérature concernant son objet de recherche. Il va s'appuyer sur cette connaissance pour donner du sens à ses observations empiriques en procédant par allers-retours fréquents entre le matériau empirique recueilli et la théorie. La démarche est abductive dans ce cas. (Charreire et Durieux, 2003, p. 68-70)

Nous avons privilégié dans notre travail l'exploration hybride, démarche abductive qui permet d'enrichir ou d'approfondir des connaissances antérieures. L'abduction consiste à « *partir des faits avec déjà de premières idées, chercher des anomalies et formuler des conjectures, retourner aux faits pour en trouver de nouveaux qui permettront de retenir une des conjectures contre les autres* » (Dumez, 2007, p. 10). Ainsi, réflexion et construction des résultats se sont faites en recourant à une démarche qui nous a menée à faire des itérations permanentes entre théorie et terrain, à explorer et à tester continuellement. L'objet de l'abduction n'est toutefois pas la détermination de lois universelles mais la production de sens à partir d'un système d'observations :

[L'abduction] permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses [...]. L'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de tester et de discuter. (Kœnig, 1993, p. 7 in Charreire et Durieux, 2003, p. 61)

Dans cette démarche, **le chercheur procède par association, il interprète ce qu'il observe en juxtaposant des faits et des théories.**

Au début de notre recherche, nous ne savions ni la problématique précise de notre travail, ni même les « lunettes » théoriques que nous voulions utiliser. En revanche, nous avons effectué une observation participante sous la forme d'un stage de 3 mois en contrôle de gestion au sein d'une banque française internationale lors de notre mémoire de recherche. Ceci nous avait permis de côtoyer les contrôleurs de gestion, de partager en partie leur travail quotidien, d'échanger de manière informelle avec

eux sur leurs affinités envers les différentes activités et tâches qu'ils exercent mais aussi sur leurs aspirations professionnelles. Ces interactions ont alors éveillé notre curiosité et nous avons décidé de nous intéresser aux trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion. Nous voulions comprendre leurs choix d'orientation professionnels : que rejettent-ils du métier ? Qu'apprécient-ils ? Comment valorisent-ils leur expériences ?, *etc.* **Nous souhaitons ainsi placer l'individu au cœur de notre étude.**

De même, nous n'arrivions pas vierge de lectures académiques sur le métier de contrôleurs de gestion. Nous sommes allée sur le terrain avec des connaissances conceptuelles acquises lors de nos différentes lectures. Cependant nous n'avons pas souhaité mettre en place un quelconque modèle à tester, une quelconque théorie à utiliser. Bien que la littérature nous fournisse des idées de compréhension sur ce qu'il se passait sur le terrain, elle ne permettait pas de tout comprendre. La littérature en contrôle de gestion donnait bien du sens à certaines observations : rôles réels, rôles espérés, stéréotypes, compétences que devraient posséder les contrôleurs de gestion, *etc.* sont autant d'éléments traités qui pouvaient nous amener à comprendre une partie de notre sujet. En revanche la question précise des trajectoires professionnelles et des facteurs l'influençant avait été peu traitée. Au fur et à mesure de notre recherche, nous avons alors effectué de nombreux allers et retours entre les données empiriques, la littérature en contrôle de gestion et, plus tard, la littérature sociologique pour traiter notre objet de recherche.

Cette démarche abductive a justifié le recours à une méthodologie qualitative (Charreire et Durieux, 2003), celle-ci constituant la meilleure stratégie de découverte d'un nouveau domaine de recherche (Miles et Huberman, 2003). Mais le choix de cette démarche est également renforcée par le choix de notre thématique de recherche. En effet, **compte tenu de notre thématique de recherche, nous nous sommes naturellement portée sur les méthodes de recherche et de recueil de données qualitatives :**

[Les méthodes quantitatives de collecte de données] s'avèrent d'un maniement particulièrement délicat, voire totalement inappropriées lorsque le sujet abordé touche à un sujet aussi sensible que le métier, qui renvoie à des questions délicates comme celles de l'identité, du pouvoir et de la relation. Les interlocuteurs peuvent céder, même inconsciemment, à la tentation de renvoyer une image « satisfaisante », « positive » d'eux-mêmes via les questionnaires. Les méthodes qualitatives de recueil des données se sont donc imposées comme le moyen le plus pertinent d'accès au réel. (Lambert, 2005, p. 181)

Les recherches qualitatives sont ainsi particulièrement adaptées à notre objet de recherche puisqu'elles permettent de s'intéresser aux émotions des individus, aux représentations qu'ils se font de la réalité qui les entourent (Silverman, 2005 ; Yin, 2012). Elles permettent donc de cerner la façon dont les individus vivent leurs expériences de travail / au travail. En ce sens, elles permettent de comprendre les explications que les individus donnent de leur quotidien, tout en prenant en compte le contexte réel dans lequel ils évoluent (Miles et Huberman, 2003).

Enfin, les démarches qualitatives offrent au chercheur une meilleure flexibilité que les méthodes de recherche quantitatives en ce qui concerne l'orientation de son sujet de recherche final. Elles permettent en effet de se laisser porter par les données et de prendre en compte ce qui n'avait pas été envisagé dans un premier temps par le chercheur (Baumard et Ibert, 2003 ; Miles et Huberman, 2003 ; Becker, 2012), ce qui est particulièrement adapté à notre démarche de recherche.

1.3. L'entretien comme principal outil de collecte des données

Tout d'abord, qu'est-ce qu'une donnée ? Qu'entendons-nous lorsque nous utilisons ce terme dans notre travail ?

Les données sont les représentations acceptées d'une réalité que l'on ne peut ni empiriquement (par les sensations) ni théoriquement (par l'abstraction) embrasser. [...] La réalité n'est pas réductible à une partie moindre qui peut toute entière l'exprimer. Le fait d'avoir « vécu » une réalité ne signifie pas que l'on est porteur de celle-ci, mais tout au plus qu'on en a étreint certains aspects, avec une intensité plus ou moins grande. La métaphore de l'accident de voiture peut permettre ici de mieux comprendre ce paradoxe. Tout un chacun peut « décrire » avec plus ou moins de pertinence un accident de voiture, mais ceux qui l'ont vécu possèdent une dimension supplémentaire qui ne peut être exprimée. [...] Ainsi, le statut de « données » est partiellement laissé au libre arbitre du chercheur. (Baumard et Ibert, 2003, p. 84-85)

Les données recueillies permettent ainsi d'éclairer une réalité et non *la* réalité. En tant que chercheur, nous exposons un aspect de celle-ci et nous ne considérons pas que nous sommes détentrice d'une vérité absolue.

L'entretien est un outil de collecte de données qui convient aux chercheurs adoptant une démarche interprétativiste (Blanchet et Gotman, 2010) et permet d'appréhender les représentations des acteurs (Dubar et Gadéa, 1998), objet de notre recherche (1.3.1.). Puis, nous verrons que l'entretien est toutefois une situation sociale complexe entre le sujet et le chercheur (1.3.2.).

1.3.1. Quel entretien mener ? Une adaptation continue à l'état d'avancement de la recherche

En recherche qualitative, deux modes principaux de collecte de données primaires sont utilisés : l'entretien (individuel ou de groupe) d'une part ; et l'observation (participante ou non participante) d'autre part (Baumard *et al.*, 2003). Plus précisément :

L'entretien est une technique destinée à collecter, dans la perspective de leur analyse, des données discursives reflétant notamment l'univers mental conscient ou inconscient des individus. Il s'agit d'amener les sujets à vaincre ou à oublier les mécanismes de défense qu'ils mettent en place vis-à-vis du regard extérieur sur leur comportement ou leur pensée. (Baumard et al., 2003, p. 235)

L'observation est un mode de collecte de données par lequel le chercheur observe de lui-même, de visu, des processus ou des comportements se déroulant dans l'organisation, pendant une période de temps délimitée. (Baumard et al., 2003, p. 238)

L'entretien individuel a été choisi comme principal outil pour collecter les données¹ qui est une situation de face-à-face entre l'investigateur et le sujet. Contrairement à d'autres méthodes qui nécessitent une idée précise de ce qui est recherché (entretien par questionnaires par exemple), l'entretien en recherche qualitative peut être relativement peu structuré (Alvesson, 2003). Il laisse la possibilité à la personne interrogée d'évoquer librement ce qui lui semble le plus pertinent sur un sujet spécifique et constitue, dès lors, une technique particulièrement bien adaptée pour récolter des informations sur les expériences, les idées, les connaissances et les impressions des individus (Fontana et Frey, 1994).

Il est distingué deux types d'entretien que sont l'entretien non directif et l'entretien semi-directif appelé aussi entretien semi-directif centré (ESDC). L'entretien non directif définit un thème général. Par la suite, le chercheur relance et peut chercher à approfondir, mais sur les *seules* idées énoncées par les personnes interrogées (Baumard *et al.*, 2003 ; Romelaer, 2005). Au contraire, **lors des entretiens semi-directifs centrés, le chercheur s'appuie sur un guide d'entretien contenant une liste de thèmes auxquels il s'intéresse et sur la base de laquelle il est susceptible d'effectuer des relances :**

L'ESDC réalise un compromis souvent optimal entre la liberté d'expression du répondant et la structure de la recherche. Le répondant s'exprime sur les thèmes qu'il souhaite, et dans son propre langage : la directivité de l'entretien est donc très réduite. Le chercheur en retire deux éléments : (1) des informations sur ce qu'il cherche a priori (les thèmes du guide de l'intervieweur) ; (2) des données auxquelles il n'aurait pas pensé (la surprise venant de la réalité du terrain). (Romelaer, 2005, p. 104)

1. Nous avons également réalisé, pour notre étude de cas des observations. Nous reviendrons plus précisément sur ce point dans la partie 2.3.3.

Ainsi, tout comme ce que Blanchet et Gotman (2010) nomment entretiens exploratoires, les entretiens semi-directifs centrés laissent la possibilité au chercheur d'accéder à des idées et données auxquelles il n'avait pas pensé *a priori* et qui lui offriront de nouvelles pistes à explorer, de nouveaux thèmes à intégrer à son guide et ainsi, de déplacer son questionnement initial. L'entretien semi-directif centré s'est trouvé être un outil particulièrement adapté à la phase exploratoire de notre recherche : en effet, comme évoqué précédemment, nous n'arrivions pas vierge de tout préjugé sur mon terrain, j'avais une idée des thèmes, bien que vague, que je souhaitais aborder avec les contrôleurs de gestion. Les entretiens semi-directifs sont menés et ont été menés sur la base de trois types de question² :

Rubin et Rubin (1995) définissent trois types de questions : les « questions principales » qui servent d'introduction ou de guide dans l'entretien, les « questions d'investigations » destinées à « compléter ou clarifier une réponse incomplète ou floue, ou à demander d'autres exemples ou preuves » et les « questions d'implication » qui font suite aux réponses aux questions principales ou visent à élaborer avec précision une idée ou un concept. Les questions d'investigation et d'implication ne peuvent être préparées à l'avance. Elles doivent être aménagées par le chercheur au fur et à mesure de l'entretien. (Baumard et al., 2003, p. 236)

Au fur et à mesure de l'avancée de notre recherche et du choix du cadre théorique, il est apparu que l'entretien était une méthode de collecte de données toujours pertinente, et c'est pourquoi nous avons continué de l'utiliser. En effet, traiter de l'identité requiert une analyse des relations subjectives aux catégories d'identification puisqu'il existe une diversité de discours et de pratiques de la part de répondants pourtant classés, *a priori*, dans une même catégorie socio-professionnelle (Dubar et Gadéa, 1998 ; Dubar, 1998). Il est alors nécessaire de déterminer les « catégories langagières » utilisées par les individus, catégories qui apparaissent dans les situations d'entretien. Par exemple, dans notre cas, qu'entendent les contrôleurs de gestion lorsqu'ils parlent d'activités de conseil. Le chercheur se doit de les prendre en considération :

Le point de vue développé ici suppose que l'on accorde autant d'importance aux catégories langagières utilisées par les individus en situation d'entretien de recherche qu'aux catégories institutionnelles fixant des « positions objectives » (scolaires, professionnelles...). La prise au sérieux, par le sociologue, des paroles sur soi d'un sujet, sollicité à « se raconter » dans un « récit de vie » (Bertaux, 1997), et entrant dans un dialogue particulier, véritable « exercice spirituel » (Bourdieu, 1993), avec un chercheur capable d'écouter, constitue peut-être une condition sine qua non d'un usage sociologique de la notion d'identité. (Dubar, 1998, p. 73)

2. Se référer à l'annexe C pour la grille de ces premiers entretiens menés.

L'histoire qu'un individu dit de lui-même lors d'un entretien est donc l'essence même de ses identifications (Ashforth *et al.*, 2008). L'entretien est ainsi plus adapté que l'usage des statistiques pour appréhender l'identité pour soi, histoire intériorisée des individus et subjective par nature (Dubar, 1998, 2010). Il permet en effet de cerner les schémas de pensée, les représentations conscientes ou inconscientes et les logiques des sujets interrogés (Baumard et Ibert, 2003 ; Blanchet et Gotman, 2010).

Si l'entretien semi-directif était adapté à la première phase de la recherche, au fur et à mesure des entretiens menés, notre objet de recherche se précisait. **Nous avons alors mis en place des entretiens dits mixtes** (Romelaer, 2005) : ceux-ci commencent sur les bases de l'entretien semi-directif centré et se terminent sur une phase d'entretien plus guidée, comportant des questions précises non abordées par le répondant auparavant et sur lesquelles l'intervieweur souhaite obtenir des réponses précises.

Nous avons donc choisi l'entretien comme principale méthode de collecte de données, que ce soit pour la phase exploratoire, aussi bien que pour la suite de la recherche. Pourtant, tout comme Alvesson (2003), nous ne considérons pas l'entretien comme une technique de collecte de données supérieure à d'autres pour traiter les pratiques sociales et les expériences des individus.

1.3.2. L'entretien comme situation sociale complexe

L'entretien est une situation sociale complexe puisque construite par le chercheur pour obtenir des informations « authentiques et honnêtes » qu'il pourra ensuite utiliser pour publier (Alvesson, 2003). Une interaction complexe se met alors en place dans laquelle les participants font des efforts pour produire des discours ordonnés et minimiser les embarras et frustrations. Mais lorsqu'il se déroule bien, il devient finalement une conversation au cours de laquelle le sujet se livre et vainc ses mécanismes de défense naturels qu'il pourrait avoir face au chercheur, qui est tout de même le représentant d'une logique externe (Romelaer, 2005 ; Blanchet et Gotman, 2010).

Au cours de l'entretien, sujet et chercheur s'influencent l'un l'autre (Alvesson, 2003). L'image et les attitudes par lesquelles l'interviewé se présente au chercheur influencent ce dernier dans son analyse et la façon de mener l'entretien. Le chercheur influence par ses attitudes également la façon dont le sujet se présente. L'entretien est donc une mise en scène au sens de Goffman (2011) au cours duquel

les individus cherchent à donner une certaine image d’eux-mêmes. Ainsi, nous ne pouvons négliger notre influence lors des entretiens, nous ne pouvons que tenter de la minimiser.

Le chercheur doit donc tenter de rester le plus neutre possible, d’instaurer un climat de confiance (Gotman, 1985) et ce, dès le début de la prise de contact pour que les entretiens se déroulent au mieux. La façon dont il s’introduit peut en effet influencer la situation d’entretien (Blanchet et Gotman, 2010) : le chercheur va-t-il conserver l’anonymat de mon témoignage ? Pourquoi souhaite-t-il m’interroger ? Est-il bienveillant ? *etc.* sont autant de questions que les sujets peuvent se poser. Ainsi, dès les mails échangés nous avons informé les personnes sollicitées de notre situation, de notre projet de recherche et de la confidentialité de l’échange³.

Au début de chaque entretien, nous avons reprécisé ces informations et avons demandé à la personne si elle acceptait d’être enregistrée en lui précisant que nous pouvions couper l’enregistrement à tout moment si elle le désirait⁴. Nous précisions que l’enregistrement nous permettrait une retranscription et faciliterait notre travail par la suite. Enfin, les personnes interrogées nous proposaient parfois une rencontre en-dehors de leur lieu de travail, ce que nous acceptions : les entretiens ont ainsi pu être réalisés dans des cafés, des parcs, *etc.* Ceci permettait, selon nous, de créer un climat de confiance avec les sujets propice à un échange beaucoup plus ouvert. De plus, lors des discussions, pour marquer notre intérêt et afin qu’ils poursuivent leur narration, mais aussi pour montrer que nous ne les jugions pas, nous avons régulièrement acquiescé en hochant la tête, marqué verbalement les échanges en recourant à des onomatopées et des mots brefs tels « hum hum » ou « d’accord ».

Lors de l’entretien, le chercheur par ses attitudes — utilisation de termes spécifiques, gestuelle, prise de notes plus ou moins intensive, silences, *etc.* — influence les réponses de l’interviewé (Gotman, 1985 ; Alvesson, 2003). Il doit alors trouver un équilibre lors des situations d’entretien et s’adapter continuellement aux personnes qui lui font face. **Il doit donc faire preuve de flexibilité** (Baumard *et al.*, 2003). Mais il doit aussi faire preuve d’empathie, comprise comme la faculté de se mettre à la place d’autrui, de percevoir ce que le sujet ressent (Baumard *et al.*, 2003 ; Perret et Seville, 2003 ; Ahrens et Chapman, 2006). Ce n’est qu’à cette condition que le

3. Pour un exemple, se référer à l’annexe E.

4. L’entretien pour exemple retranscrit en annexe F commence donc après l’accord de la personne et occulte souvent les phrases introductives d’accueil, voir les moments de présentation du sujet lorsqu’il commençait à nous interroger dans l’ascenseur, *etc.*

chercheur peut accéder au sens que les acteurs donnent d'une situation et l'empathie devient dès lors l'un des critères de validité des recherches interprétatives (Perret et Seville, 2003).

Cette empathie et les questions posées ont parfois transformé l'entretien en véritable séance de psychanalyse (Devereux, 1980) comme le montre l'extrait suivant issu de nos entretiens : « *tu me poses des questions que je ne me suis jamais posées donc tu me fais une très belle séance de psychanalyse. Et je t'en remercie* » (Sébastien), et ce particulièrement dans les cas extrêmes où les contrôleurs de gestion ne se sentaient pas bien dans l'organisation.

L'entretien est donc une mise en scène (Goffman, 2011) au cours duquel les acteurs cherchent à donner une certaine image d'eux-mêmes, se présentent. Sujet et chercheur s'influencent alors mutuellement et nous ne pouvions nier ce fait. Cependant, cette présentation des contrôleurs de gestion, cette mise en scène de la part des sujets était aussi ce que nous cherchions à capter, cette histoire d'eux-mêmes qu'ils produisent pour clamer qui ils sont et qui ils aimeraient être. C'est bien ces efforts dans la présentation de soi, dans la recherche de cohérence, produits dans les situations d'entretien qui nous intéressent. Par conséquent, nous n'avons pas cherché à savoir si l'identité pour autrui (et non la perception de celle-ci par les contrôleur de gestion) coïncidait parfaitement avec l'identité revendiquée par les contrôleurs de gestion, ce qui aurait nécessité de rencontrer des managers. En revanche, nous avons cherché à savoir comment les contrôleurs de gestion intégraient ces identités pour autrui, comment ils percevaient l'influence d'autrui dans leur construction identitaire.

2. De l'étude de cas à l'étude de cas unique : un choix influencé par notre étude exploratoire

Le but de cette partie est de présenter aux lecteurs comment les premiers résultats de notre étude exploratoire nous ont amené à mettre en place, *in fine*, une étude de cas unique. La première section explicite les raisons qui peuvent amener à mettre en place des études de cas et comment cette démarche correspondait à l'objectif de notre recherche (2.1.). Puis, nous présenterons l'étude exploratoire et son influence sur le choix de mener une étude de cas unique (2.2.). Enfin, nous présenterons les dispositifs déployés pour collecter les données de cette dernière (2.3.).

2.1. Étude de cas, importance du contexte et déséquilibres

Nous verrons que l'étude de cas est méthode de recherche adaptée pour étudier un phénomène dans son contexte (2.1.1.), et pour étudier les changements des pratiques (2.1.2.).

2.1.1. Étude de cas et importance du contexte

Le chercheur qui souhaite mettre en évidence un comportement moyen a besoin d'atteindre un échantillon statistiquement représentatif du phénomène étudié (Cooper et Morgan, 2008). Au contraire, l'étude de cas est un moyen pour lui de **focaliser son attention sur une organisation particulière ou des événements particuliers** (Stake, 2000 ; Yin, 2009). L'objectif de l'étude de cas n'est pas, de prime abord, de permettre une généralisation des résultats obtenus, ni même de vérifier une théorie existante (Dumez, 2007).

Selon Cooper et Morgan (2008), l'étude de cas est une approche utile au chercheur lorsqu'il s'intéresse à :

- des phénomènes complexes et dynamiques dans lesquels de nombreuses variables sont impliquées (y compris des variables qui ne sont pas quantifiables) ;
- des pratiques réelles qui incluent des détails, des activités significatives qui peuvent être tout à la fois habituelles, insolites ou rares ;
- un phénomène pour lequel le contexte est important puisqu'il affecte le phénomène étudié, et dans lequel le phénomène peut tout aussi bien influencer le contexte.

L'étude de cas est ainsi adaptée pour **étudier les activités et expériences des acteurs dans un contexte spécifique** (Stake, 2000 ; Cooper et Morgan, 2008 ; Yin, 2009). Elle a alors pour objectif de cerner et de décrire toute la complexité d'une situation pour en éclairer les liens multiples et dynamiques entre différents éléments, tout en en révélant les particularités (Collerette, 1997). Cette démarche nous apparaissait donc être appropriée, puisque nous nous intéressions aux activités et rôles professionnels des contrôleurs et à la façon dont ils vivent ces expériences, tout en sachant que ceci dépend de nombreux facteurs de contingence (taille de l'organisation, place de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation, *etc.*), comme évoqué au chapitre 1.

Mettre en place des études de cas permet aussi de répondre aux questions « pourquoi » et « comment » (Yin, 2009), puisqu'elles visent « *une appréhension compré-*

hensive du groupe étudié : quels sont les membres ? Quelles sont ses activités et ses interactions stables et récurrentes ? Comment sont-elles reliées aux autres et comment le groupe est-il relié au reste du monde ? » (Becker, 2006, p. 105). Dans la mesure où notre travail a pour objectif de comprendre comment se construit l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion, l'étude de cas semblait, ici encore, appropriée pour répondre à notre problématique.

L'étude de cas est également adaptée à l'orientation théorique de ce travail de thèse. En effet, notre cadre conceptuel nous amène à nous intéresser aux noms et aux catégories ayant cours dans les groupes auxquels les individus appartiennent, et à partir desquels ils se définissent et sont définis par autrui (Strauss, 1992 ; Becker, 2006). Pour parler d'identité pour soi et d'identité pour autrui des contrôleurs de gestion, il est nécessaire de connaître et d'appréhender les noms et « *les catégories utilisés pour identifier un individu dans un espace social donné* » (Dubar, 1998, p. 74). Puisque les organisations sont multiples, possèdent des identités différentes et offrent des identifications pour autrui différentes, **le chercheur doit contextualiser sa recherche lorsqu'il décide de traiter des identités professionnelles** (Blin, 1997). Le choix de l'étude de cas s'en trouve donc conforté.

En somme, nous pouvons dire que l'étude de cas est une « *une technique particulière de cueillette, de mise en forme et de traitement de l'information qui cherche à rendre compte du caractère évolutif et complexe des phénomènes concernant un système social comportant ses propres dynamiques* » (Collerette, 1997, p. 81).

2.1.2. Étude de cas et déséquilibres

L'étude de cas est utile pour comprendre des situations où apparaissent des déséquilibres, des discontinuités, des différences entre des acteurs ou des systèmes qui seraient apparemment identiques, mais qui ne le sont pas (Cooper et Morgan, 2008). Alors que de nombreuses recherches en comptabilité s'intéressent à mettre en évidence un comportement moyen, les études de cas ont été beaucoup utilisées dans les recherches en contrôle de gestion afin d'étudier les changements dans les pratiques ou dans la culture organisationnelle par exemple (Dent, 1991 ; Miller et O'Leary, 1993). Elles permettent donc d'offrir des connaissances et des contributions pratiques et théoriques dans un domaine de recherche souvent critiqué pour sa pauvreté sur ces aspects. L'étude de cas permet de cerner les processus de réflexion des individus lorsqu'ils expérimentent des situations de conflits, des déséquilibres. Elle offre aussi la possibilité de prendre en considération et d'articuler les valeurs, intérêts et opéra-

tions de pouvoir impliqués dans ces situations et, au final, qui gagne quoi, qui perd et pourquoi (Cooper et Morgan, 2008).

L'étude de cas nous paraît adaptée à notre thème de recherche, puisque nous nous intéressons aux changements des pratiques vécues par les contrôleurs de gestion ainsi qu'à leurs évolutions de carrière qui sont des moments de déséquilibre identitaire (Dubar, 2010). De plus, bien que nous prenions un peu d'avance sur la suite, l'organisation sur laquelle notre attention se porte, connaît actuellement une réorganisation qui modifie leurs orientations professionnelles et, en conséquence, leur construction identitaire.

La prochaine section est consacrée à la présentation de notre étude exploratoire, ce qui nous permet d'explicitier notre volonté de mettre en place une étude de cas unique.

2.2. De l'étude exploratoire à l'étude de cas unique

Après avoir présenté notre démarche lors de cette première phase de notre travail (2.2.1.), nous présenterons les résultats obtenus (2.2.2.) qui nous ont menée à mettre en place une étude de cas unique (2.2.3.).

2.2.1. Démarche de l'étude exploratoire

Au tout début, notre questionnement de recherche portait sur les trajectoires professionnelles empruntées par les contrôleurs de gestion et les choix qui expliquaient ces orientations. Nous partions du constat que le métier de contrôleur de gestion n'est pas toujours valorisé dans les organisations, que le métier est porteur de stigmates. Toutefois, la littérature nous avait permis de comprendre que de nombreux facteurs de contingence pouvait influencer l'exercice de ce dernier, en cela, nous avons dans l'idée de mettre en place des études de cas. Nous voulions donc comprendre ce que les contrôleurs de gestion ressentent, comment ils vivent cette situation, comment ils s'y adaptent ou la font évoluer. Puisque la littérature ne nous avait pas fourni beaucoup d'éléments se rapportant à ces diverses questions nous avons mené des entretiens exploratoires (Blanchet et Gotman, 2010) de type semi-directif tels que définis dans la section 1.3.1. du présent chapitre.

L'objectif de cette première étape était de trouver des orientations, des pistes de recherche, pour définir plus précisément l'objet de notre attention. Allions-nous dé-

couvrir des éléments qui nous surprendraient dans les narrations offertes par les contrôleurs de gestion (Becker, 2006)? Pour ce faire, il nous fallait trouver des contrôleurs de gestion prêts à échanger avec nous. Quelle population étudier? Qui contacter? Nous savions toutefois une chose, si nous nous intéressions aux orientations professionnelles des contrôleurs de gestion il nous fallait, certes, interroger des contrôleurs de gestion en fonction mais aussi d'anciens contrôleurs de gestion.

Tout d'abord, nous avons décidé de renouer le contact avec les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés lors de notre stage de master. Deux sur trois ont accepté de nous répondre. L'un d'eux ayant trouvé le sujet de notre travail intéressant pour son entreprise a tenté de convaincre sa hiérarchie d'approfondir l'étude, sans succès malgré nos efforts. Puis, des contacts ont été établis avec deux personnes appartenant à la fonction contrôle de gestion d'un grand groupe téléphonique français. Au premier abord, la thématique des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion les intéressait fortement, puisque le groupe connaissait à l'époque⁵ un fort taux de rotation du personnel dans la fonction contrôle de gestion. Après la présentation d'un projet de recherche, l'une des personnes a quitté le groupe et la seconde n'a pas répondu à nos relances. Bloquée dans notre avancement il a donc fallu trouver d'autres pistes...

Notre entourage nous a alors permis d'obtenir trois autres entretiens; puis nous avons eu la possibilité de faire parvenir un mail collectif à une association d'anciens étudiants de l'université Paris-Dauphine. Nous avons ainsi pu mener sept autres entretiens qui, nous en étions consciente, biaisaient notre échantillon, puisque les personnes avaient suivi la même formation universitaire, en master tout du moins.

Enfin, nous avons eu la possibilité d'entrer en contact, au cours d'une formation de contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain⁶ avec Arnaud, directeur contrôle de gestion de la compagnie Saint-Gobain. Nous incluons cet entretien dans l'étude exploratoire ainsi que des informations obtenues lors de la première formation à laquelle nous avons participé⁷. En effet, des éléments qui y ont été abordés nous ont décidé à développer pour la suite une étude de cas unique sur le groupe Saint-Gobain.

Finalement, nous avons mené pour cette étude exploratoire quatorze entretiens dont les profils sont présentés dans l'annexe G, et qui nous ont permis de préciser notre

5. Nous ne savons pas maintenant ce qu'il en est.

6. Les détails de l'accès au terrain seront fournis dans la section 2.3.1. du présent chapitre.

7. Ces informations sont ensuite réutilisées dans notre étude de cas unique.

question de recherche tout en offrant des pistes à exploiter pour la suite. Les répondants ont exercé ou exercent peut-être encore dans différents secteurs d'activité (banque, bâtiment, industrie, *etc.*) ainsi que dans des grandes organisations mais aussi des plus petites.

2.2.2. Quelques pistes de réflexion offertes par l'étude exploratoire

Pendant cette première partie de la recherche, nous souhaitons nous faire une idée des trajectoires professionnelles empruntées par les contrôleurs de gestion et de ce qui pouvait les influencer, mais aussi leurs sentiments à l'égard de leur pratique. L'étude exploratoire a alors été l'occasion de récolter de nombreuses et diverses informations. Comme annoncé dans la littérature, de nombreux facteurs de contingence entraînent en considération pour expliquer ces données :

Avec le rachat par Vivendi, il n'y avait que la culture financière, que l'argent qui comptait. Parce que, les gens de programmes, ils peuvent entendre les chiffres, mais il faut que tu t'intéresses un minimum à leur matière ; et là, ils n'en avaient rien à faire, il n'y avait que le côté financier qui comptait et donc nous, on ne nous demandait plus que ça. Du coup, ça a créé aussi une distance avec eux, parce qu'ils voyaient qu'on avait matériellement moins le temps de s'intéresser à ce qu'ils faisaient, à leur travail de tous les jours. Ils donnent des chiffres et on ne regarde même pas ce qu'il y a derrière. Ce sont des chiffres et d'ailleurs, de toute façon, ils savent qu'ils auront moins de budget. Et ça a instauré une distance avec eux. [...] Avant, c'était les programmes qui étaient les rois. Et maintenant, ça ne devenait plus que des critères financiers, ce n'était vraiment plus intéressant. Il y avait le côté répétitif et puis une autre culture d'entreprise où ça ne m'intéressait plus de faire ça. Paola

On nous fait croire que l'on va être business partner. Mais les équipes sont trop réduites au niveau commercial, on est une trop petite structure et il faut bien que quelqu'un fasse le reporting, et c'est le contrôleur de gestion. Voilà, moi comme tu le sais, je me suis orienté vers les SI. En plus, il n'y avait pas de possibilité de devenir DAF. Un autre exemple, [Franck], un collègue, est parti au bout de six mois, à la fin de sa période d'essai, il m'a dit qu'il avait eu une proposition qui lui plaisait plus, et il a monté le contrôle de gestion dans une boîte au niveau du contrôle industriel. Anthony

Comme c'est une petite structure, si je veux évoluer, il faut que le poste que je veux se libère, mais je peux changer d'entreprise, il n'y a pas de raison. Après, c'est ce qui est un petit peu embêtant dans une petite structure, c'est que les perspectives de carrière se trouvent en dehors. Il faut changer d'organisation et je ne sais pas sur quoi je peux tomber. Sylvie

La taille de l'organisation ainsi que la place de la fonction contrôle de gestion influencent l'exercice du métier et aussi, les choix de carrière. Cela a donc conforté notre idée de présenter nos résultats sous forme d'étude de cas, comme conseillé par Lambert et Sponem (2009).

Nous nous sommes aussi interrogée sur les trajectoires suivies et envisagées par les contrôleurs de gestion. Parmi les contrôleurs de gestion rencontrés lors de cette phase de recherche, seuls deux d'entre eux avaient occupé des fonctions opérationnelles auparavant et n'avaient pas obtenu un diplôme en finance ou en contrôle de gestion, comptabilité, audit⁸. Nous avons également observé toute la diversité des positions revendiquées ou occupées par les (anciens) contrôleurs de gestion :

*Aujourd'hui je suis responsable des systèmes d'information pour la zone PECO, donc Europe de l'est. **Anthony***

*Aujourd'hui, je suis sur un projet d'intégration quand on a racheté N. En fait, je fais partie, je ne connais pas très bien, attends, je suis en train de lire ma signature... de ce que l'on appelle le « Transition Management Office », qui est grosso modo une équipe qui est à 100 % sur l'intégration de sociétés. **Christopher***

*Ce que j'ai eu envie de faire c'était, justement, à force d'être avec les opérationnels, ça me manquait de ne pas pouvoir décider. Parce que quand tu es au contrôle de gestion, tu fais des alertes, tu dis ça c'est bien, ça ce n'est pas bien et tu ne peux rien décider. Donc, à un moment, c'est frustrant de voir que mes recommandations ça n'avait aucun impact, enfin ça pouvait avoir des effets ou pas, mais le manager pouvaient les utiliser ou pas, c'était uniquement virtuel. Et donc j'avais envie de participer un peu plus à l'activité de l'entreprise, tout en utilisant mes compétences en finance. Je n'allais pas m'improviser directrice du cinéma non plus. J'avais envie de participer un peu, d'apporter autre chose que de faire des tableaux et de faire des commentaires qui ne servaient pas à grand chose au final. **Paola***

*Moi, dans l'avenir, je me vois responsable contrôle de gestion ou directeur financier d'une petite structure, pas d'une grande parce qu'il faut avoir les reins solides. Oui, plutôt responsable d'une structure contrôle de gestion, voilà ou dir. fi. c'est dans la continuité logique. **Thomas***

*Je vais aller faire un tour en audit interne. Pourquoi ? Raison pratique et basique, il n'y avait pas forcément beaucoup de jobs controlling dispo en ce moment à [B]. [...] L'audit est une voie pour prendre de la hauteur de vue pour ensuite probablement retourner au controlling après, mais dans de plus grosses entités pour laquelle il faut que tu aies plus de hauteur de vue que la pratique bête et méchante des systèmes de controlling et des process controlling. Là je suis sur un petit truc, mais si je veux progresser après, j'ai besoin de faire un parcours en dehors. Le parcours peut passer par de l'audit comme là. Idéalement, dans le futur, mais c'est pas gagné quand même, direction financière d'une petite société, d'une petite filiale ou d'un truc comme cela. **Nicolas***

Ainsi, les contrôleurs de gestion peuvent choisir de continuer à évoluer dans des postes de la fonction financière mais aussi en sortir pour atteindre d'autres fonctions support ou opérationnelle. Le *verbatim* de Paola nous a interpellé puisqu'elle mettait en avant, pour expliquer son changement de poste, une frustration liée à l'absence

8. Nous rappelons le biais de notre échantillon puisque la moitié des entretiens a été menée auprès d'anciens étudiants d'un master en contrôle de gestion de l'université Paris-Dauphine.

de prise de décision opérationnelle, là où Nicolas ne l'était pas :

Question : Tu as une absence de pouvoir de décision au final. Comment est-ce que tu gères cela ?

C'est vachement bien, c'est vachement bien. C'est normal, j'en avais parlé avec un gars qui est responsable de la stratégie industrielle chez nous, qui est un type que je connais car on faisait du théâtre ensemble. Il me disait que l'on est un peu des missi dominici c'est-à-dire qu'en fait, tu sais, on donne des conseils mais on ne prend pas les décisions, c'est notre rôle. Mon rôle, je ne l'envisage pas autrement. C'est-à-dire que si tu donnes un conseil et que tu dois assumer la décision, t'es un peu juge et partie. Donc non, non, ce n'est pas à toi d'assumer la décision, je ne suis pas payé pour ça moi. Et c'est génial. Nicolas

Les différents entretiens menés nous ont permis de dégager de premières tendances, mais nous nous sentions perdue dans toutes ces données. Les études de cas semblaient fortement appropriées pour faciliter davantage la compréhension de nos résultats. Dans notre pensée, nous ne pouvions continuer d'interroger des contrôleurs de gestion d'organisations si différentes pour défricher un tel terrain. C'est à ce moment-là, que nous avons pu entrer en contact avec des représentants du groupe Saint-Gobain. Au cours de ces premiers contacts que nous avons été surprise par un élément auquel nous ne nous attendions pas :

Lors d'une étude de cas, la recherche ne se construit qu'à partir du moment où le chercheur trouve quelque chose d'étrange, d'inattendu, de curieux. Il est essentiel de tenir un journal pour ne pas laisser échapper les impressions qui sont de cette nature : les étonnements, les remarques ironiques, les malaises, les faits qui contredisent les théories orientant la recherche. (Dumez, 2007, p. 13)

L'élément qui a suscité notre étonnement est la conséquence d'une restructuration de la fonction financière chez Saint-Gobain :

Intervention sur le thème des carrières chez Saint-Gobain par Dominique

Extraits : Il faut **embaucher des personnes ambitieuses pour avoir une fonction financière forte** et faire des jeunes contrôleurs de gestion des business partners. Le groupe est conscient que pour ça, il faut proposer des opportunités de carrière qui permettent aux contrôleurs de gestion de rester dans l'organisation. Les **débouchés dans la finance et le top financier** sont peu nombreux, suite au développement des centres de services partagés comptables, au rachat d'autres sociétés (postes en doublon), etc. Le groupe dit aux contrôleurs de gestion, et incite les seniors à **chercher des opportunités vers les postes du top opérationnel, de direction générale à des niveaux intermédiaires**. Ces postes ne sont pas réservés aux seuls opérationnels. [...]

Réflexions : Je suis étonnée de l'insistance de l'intervenant pour orienter les contrôleurs de gestion vers des postes opérationnels. Il va falloir que je creuse ce point. Chercher à comprendre comment les centres de services partagés influencent la situation. **Journal de recherche, 21/11/2011**

Avant, il y avait les directeurs administratifs et financiers. Avec la mise en place des CSP [Centres de Services Partagés] la partie comptable et administrative est beaucoup plus légère. En termes de titre, le titre veut dire beaucoup, **on parle**

***maintenant plus de contrôleurs financiers.** C'est-à-dire qu'on a un peu sorti la partie administrative qui est sous la responsabilité des CSP, même s'il y a une partie administrative propre à l'entité qui reste. Par exemple, en France, toutes les relations avec les différentes administrations locales, avec la direction départementale du travail, avec la DRIRE [Direction Régionale de l'Industrie, de la Recherche et de l'Environnement] et ainsi de suite qui sont quand même de l'ordre administratif. [...] Alors le contrôleur financier, ses fonctions, ça dépend de la taille de la société. Pour une petite société, c'est toujours un généraliste qui va faire de la finance, comme je viens de le dire, et qui va faire du contrôle de gestion et qui va faire le détail des tâches administratives aussi qui restent locales. Si on prend une organisation plus importante, et si on détaille un peu les postes, alors le contrôleur financier va être responsable d'une équipe financière de contrôleurs de gestion. Il va donc coordonner ça et il va être au comité de direction. [...] **Le fait que les CSP aient été mis en place, les anciens directeurs financiers sont devenus contrôleurs financiers.** Arnaud*

Les entretiens de l'étude exploratoire mettaient en évidence que la continuité logique du métier de contrôleur de gestion était d'atteindre un poste de directeur administratif, bien que les contrôleurs de gestion n'y sont pas contraints et s'orientent autrement. Cette disparition du titre de directeur administratif et financier est pour nous un phénomène dont nous n'avions pas entendu parler dans les autres entretiens et a suscité notre curiosité : ce facteur influence-t-il la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion ? Si oui, comment ? Influence sur les choix d'orientation de carrière ? Nous avons ainsi décidé, de par la rareté du phénomène, de mener une étude de cas. Nous allons argumenter plus précisément ce choix dans la section suivante.

2.2.3. L'étude de cas unique

Les démarches de recherche qualitatives accordent davantage d'intérêt aux cas « originaux » ou « déviants » plutôt qu'aux cas « normaux » (Silverman, 2005). À l'origine, « le terme étude de cas vient de la tradition de recherche médicale et psychologique, quand il se réfère à une analyse détaillée d'un cas individuel expliquant les dynamiques et les pathologies d'une maladie donnée ; la méthode suppose que l'on peut produire des connaissances pertinentes sur un phénomène à partir de l'exploration intense d'un cas unique » (Becker, 2006, p. 115). Désormais l'usage de l'expression « étude de cas » peut faire référence à une étude de cas unique ou à une étude de cas multiple (Yin, 2009).

Alors que l'étude de cas multiple a pour objectif d'identifier des phénomènes récurrents parmi un certain nombre de situations, l'étude de cas unique présente l'avantage de la précision et de la profondeur de la connaissance du cas (Becker, 2006),

puisqu'elle donne la possibilité de décrire précisément un phénomène social dans son contexte (Collerette, 1997 ; Yin, 2009). Cinq raisons peuvent justifier le recours à une étude de cas unique (Yin, 2009) :

- Lorsque le chercheur souhaite tester une théorie existante, soit pour la confirmer, soit pour la remettre en question, soit pour la compléter et que le cas étudié présente toutes les caractéristiques nécessaires pour l'évaluer. Le chercheur choisira ici un cas conforme aux recommandations et aux délimitations exposées dans la théorie ;
- Si le cas présente un caractère extrême ou unique. Ces cas permettent un apprentissage à partir de manifestations inhabituelles du phénomène étudié ;
- Si le cas est typique ou représentatif : les résultats renseignent alors sur un comportement relevant de la norme ou de la moyenne ;
- S'il permet de révéler un phénomène qui n'est pas rare, mais qui était jusqu'alors inaccessible à la communauté scientifique ;
- S'il s'agit d'une étude de cas longitudinale.

Dans la même veine, Stake (2000) distingue deux types d'étude de cas unique. L'étude de cas unique « intrinsèque » d'une part, qui s'attache à étudier un cas unique ou très rare et difficile d'accès. Celui-ci permettrait de découvrir des choses qui ne sont pas connues. D'autre part, l'étude de cas unique « instrumentale », qui offre la possibilité de trouver simultanément un grand nombre de traits caractéristiques de l'objet de recherche, là où dans d'autres cas nous ne pourrions en observer que certains.

Nous pourrions qualifier d'« **intrinsèque** » au sens de (Stake, 2000) l'étude de cas sur Saint-Gobain **ou de cas « unique** » au sens de Yin⁹. Dans cette organisation, la fonction financière a connu et connaît encore des mutations parmi lesquelles la mise en place des centres de services partagés comptables. Cette dernière a pour conséquence, comme nous l'avons vu dans la section précédente, la disparition du titre de directeur administratif et financier, ce qui est un cas non encore étudié dans la littérature en contrôle de gestion.

Cependant, un défaut lui est donné : l'étude de cas unique offre une moindre comparabilité (Yin, 2009) et il est donc illusoire de penser que les chercheurs pourront se focaliser sur tous les problèmes se présentant à eux (Becker, 2006). Ils finissent « *en*

9. Ou qui relève d'un phénomène qui n'est pas rare, mais qui était inaccessible. En effet, nous ne connaissons pas les contextes de toutes les organisations. Il est possible que les lecteurs nous apprennent que d'autres organisations font également disparaître le titre de directeur administratif et financier. Toutefois, au moment de notre étude, nous n'en avons pas connaissance.

général par se focaliser sur quelques problèmes paraissant, à leurs yeux, essentiels concernant de nombreux aspects de la vie du groupe et de sa structure » (Becker, 2006, p. 105).

Cette partie avait pour objectif d’explicitier le cheminement de notre démarche de recherche ; plus précisément la façon dont, suite à la recherche exploratoire, nous avons décidé de mener une étude de cas unique. Les raisons de ce choix sont résumés dans le tableau 3.2.

Choix	Facteurs explicatifs
Étude de cas	Focaliser son attention sur des phénomènes spécifiques dans un contexte spécifique
	Importance du contexte pour comprendre le(s) phénomène(s) étudié(s)
	Répondre à la question « comment ? »
	Étudier une situation en déséquilibre
Étude de cas unique	Cas rare et non étudié

Tableau 3.2 – Facteurs explicatifs pour mener une étude de cas unique

Nous allons maintenant présenter les méthodes de collecte des données pour notre étude de cas unique.

2.3. La collecte des données pour l’étude de cas unique

Cette partie est consacrée à l’explicitation de notre accès au terrain (2.3.1.) et aux méthodes de collecte des données mises en place pour notre étude de cas chez Saint-Gobain. La deuxième partie nous permet de présenter la population interrogée lors des entretiens (2.3.2.). Puis nous présentons les différentes observations que nous avons menées (2.3.3.), pour conclure sur les données secondaires collectées (2.3.4.).

2.3.1. Le choix de l’organisation

Compte tenu du délai imparti au travail de thèse, il est conseillé aux jeunes chercheurs de choisir un terrain pour lequel l’accès aux données est simplifié (Silverman, 2005). Fin 2010, un courriel a été transmis aux doctorants de notre laboratoire de recherche. Celui-ci offrait la possibilité de participer à un programme de formation de contrôleurs de gestion en poste chez Saint-Gobain. Alors à la recherche d’un terrain, nous avons vu dans ce mail une véritable opportunité de trouver des contacts qui accepteraient d’être interrogés dans le cadre de notre recherche. Nous ne savions pas, à ce moment, que Saint-Gobain serait l’objet d’une étude de cas unique. Ce

n'est qu'au fur et à mesure de l'avancement de la recherche que nous nous sommes rendue compte du caractère unique de ce qu'il se passait dans l'organisation.

Nous souhaitons préciser dès maintenant deux points concernant notre intervention dans ces formations. D'une part, nous n'étions pas employée par Saint-Gobain mais par l'ESCP Europe. Ceci nous assurait une certaine indépendance vis-à-vis de l'organisation Saint-Gobain. D'autre part, nous n'étions pas consultante en charge de travailler sur un projet visant à modifier ou à orienter les méthodes de travail quotidiennes des contrôleurs de gestion de l'organisation¹⁰. Nous ne considérons donc pas que nous avons mené une recherche-action dont l'objectif est de changer le monde réel afin d'accéder à la réalité (Allard-Poesi et Perret, 2003).

2.3.2. Population interrogée et validité de l'échantillon

Comme exposé dans la section 1.3. du présent chapitre, l'entretien a été utilisé comme méthode principale de collecte des données pour l'étude de cas. Nous avons mené 33 entretiens qui durent entre 25 et 136 minutes. Ils ont tous fait l'objet d'une retranscription, excepté celui de Christelle qui n'a pas souhaité être enregistrée¹¹.

L'échantillon se compose de 15 personnes rencontrées lors de différentes formations et qui ont par la suite accepté de répondre favorablement à nos demandes d'entretien. Toutefois, pour éviter des biais possibles liés à cet échantillon, nous avons aussi contacté d'autres contrôleurs de gestion en poste ou d'ancien contrôleurs de gestion de chez Saint-Gobain. Pour ce faire, nous sommes allée sur les sites de réseaux sociaux professionnels tels LinkedIn[®] ou Viadéo[®]. Nous avons alors envoyé 49 mails et effectué des relances. Nous avons ainsi obtenu 18 réponses favorables¹². De plus, tous les contrôleurs de gestion que nous avons interrogés sont des contrôleurs de gestion français et ayant connu la majorité de leurs expériences professionnelles au sein des entités françaises de Saint-Gobain. Ce choix, arbitraire, nous permet de limiter les influences culturelles dans notre étude.

« Quel que soit le type de recherche que l'on effectue, la question de l'échantillonnage constitue toujours un problème fondamental » (Becker, 2009, p. 118). Répondre à cette question revient alors à *« estimer la taille minimale requise pour obtenir des résultats avec un degré de confiance satisfaisant »* (Royer et Zarlowski, 2003, p. 202).

10. Nous revenons plus précisément sur l'objet de notre intervention dans la section 2.3.3.1., relative à notre observation participante.

11. L'annexe B.1 offre un récapitulatif de la population interrogée.

12. Soit un taux de réponse favorable de 36,7 %.

Il s'agit donc de déterminer la taille qui permet d'atteindre une crédibilité jugée suffisante c'est-à-dire qui permet à la recherche d'être considérée comme valide. Plusieurs critères de validité ont été mis en évidence.

Pour certains auteurs, **la taille optimale de l'échantillon est celle qui permet d'atteindre la saturation théorique**, c'est-à-dire que les informations recueillies n'apportent plus aucune information nouvelle (Royer et Zarlowski, 2003 ; Yin, 2009). L'échantillon final se doit d'être représentatif mais sa taille et sa composition ne sont pas pré-déterminées, elles sont guidées par l'observation et la théorie en construction. « *Ce principe est difficile à mettre en œuvre de manière parfaitement rigoureuse car on ne peut jamais avoir la certitude qu'il n'existe plus d'information supplémentaire capable d'enrichir la théorie. Il revient donc au chercheur d'estimer s'il est parvenu au stade de saturation* » (Royer et Zarlowski, 2003, p. 216). L'erreur de jugement concernant la saturation des données est donc toujours possible.

Au contraire, pour d'autres auteurs « *quel que soit le sujet qui nous intéresse, nous ne pouvons en étudier tous les cas — et nous n'avons d'ailleurs aucune raison de vouloir chercher à le faire* » (Becker, 2009, p. 118). En effet, la scientificité de la recherche et sa validité ne reposent pas sur le nombre d'entretiens menés (Alvesson, 2003 ; Becker, 2009) : la validité par le nombre peut seulement indiquer que les « *personnes sont engagées dans des techniques de management produisant des impressions similaires ou sont enfermées dans le même type de discours* » (Alvesson, 2003, p. 28). Il faut alors chercher à minorer la généralisation des propos des individus et privilégier une approche réflexive pour proposer une interprétation cohérente des données qualitatives collectées (Becker, 2009). **La recherche interprétative en comptabilité nécessite alors réflexivité et cohérence entre les faits avancés par le chercheur et la narration qu'il propose** pour donner lui donner un caractère scientifique (Ahrens *et al.*, 2008) ; le caractère valide de ce type de recherche ne repose donc pas forcément sur la représentativité ou la taille de son échantillon (Ahrens *et al.*, 2008). Ainsi, **la crédibilité de la narration produite par le chercheur repose ainsi sur la pertinence des *verbatim* choisis** qui permettent d'expliquer une situation organisationnelle donnée. Cette narration doit être supportée par des preuves dont la force ne peut reposer sur des données numériques (Ahrens *et al.*, 2008).

Nous avons cherché à respecter ces différents critères dans notre étude. Ainsi, nous avons rencontré des contrôleurs de gestion en activité, mais aussi une future contrô-

leur de gestion et des anciens contrôleurs de gestion exerçant toujours dans l'organisation. Nous avons également rencontré un ancien contrôleur de gestion de chez Saint-Gobain. Nous pensons que la saturation des données pour les individus travaillant ou ayant travaillé comme contrôleur de gestion chez Saint-Gobain a été trouvée. En revanche, nous sommes consciente qu'il ne nous a pas été possible d'arriver à saturation des données pour les personnes ayant quitter le groupe. Puisque nous situons notre recherche dans le courant interprétativiste, nous décidons aussi de proposer une narration cohérente supportée par la pertinence des *verbatim*s cités. Bien entendu, c'est aux lecteurs de ce travail de juger de cette cohérence et puis de la validité de la recherche.

Afin de compléter notre recherche, d'autres méthodes de collecte de données pertinentes pour mener une étude de cas ont été mobilisées. En effet, ces données permettent de préciser le contexte dans lequel les contrôleurs de gestion évoluent et les pressions identitaires qu'ils subissent. Ceci permet donc de multiplier les sources et de corroborer ou nuancer certaines données obtenues en entretien.

2.3.3. Présentation des observations participantes et non participantes

Pour mener des observations, le chercheur peut soit adopter un point de vue interne, et son approche relève de l'observation participante ; soit conserver son point de vue externe, et il s'agit alors d'une observation non participante (Baumard *et al.*, 2003). Nous avons mené ces deux types d'observation pour notre étude de cas. Nous allons, dans les deux premières parties, présenter les observations que nous avons mises en place. Puis, dans une troisième partie, nous exposerons certaines caractéristiques communes à nos différentes observations.

2.3.3.1. Les observations participantes

Il peut être distingué trois degrés d'implication du chercheur lorsque celui-ci mène une observation participante (Baumard *et al.*, 2003). Ces trois degrés sont explicités dans le tableau 3.3.

Type d'observation	Caractéristiques
Participant complet	L'observation est dissimulée. Permet de recueillir des données non biaisées par la réactivité des sujets. Technique adéquate dans des situations conflictuelles. Pose des problèmes éthiques et des difficultés dans l'enregistrement des données. Problème de l'échantillonnage.
Participant observateur	Plus grand degré de liberté laissé au chercheur. Possibilité de compléter ses observations par des entretiens. Exposition à la réactivité des sujets et n'est pas neutre face à eux. Son statut de membre de l'organisation prédomine sur son rôle de chercheur.
Observateur qui participe	Participation à la vie de l'organisation minimale. Rôle du chercheur clairement défini auprès des sujets-sources. Risque de rencontrer des résistances chez les acteurs observés qui peuvent se réduire avec le temps. Grande latitude pour compléter les observations avec des entretiens. Nécessité d'instaurer un climat de confiance pour maîtriser l'échantillonnage.

Tableau 3.3 – Les trois degrés de participation du chercheur en observation d'après Baumard *et al.* (2003)

Pour notre recherche, nous avons participé à deux observations en tant qu'« *observatrice qui participe* » chez Saint-Gobain. Ces observations ont été réalisées dans le cadre de formations de contrôleurs de gestion seniors et se sont déroulées entre 2010 et 2012. Plus précisément, nous avons participé au module *Action Learning Projects* (ALP) en tant que « tuteur ». Notre objectif était d'accompagner, d'un point de vue théorique et technique, les contrôleurs de gestion lors d'un projet de recherche qui leur était imposé par les directions financière et générale de l'organisation¹³.

En tant qu'observatrice qui participe, notre participation à la vie de l'entreprise était donc minimale. Ainsi, pendant ce module, notre rôle n'était ni de déterminer la problématique sur laquelle les contrôleurs de gestion devaient mener leur enquête, ni de récolter les données pour y répondre, ni d'effectuer le travail d'analyse et de rédaction de ces mêmes données. Nous avons alors essayé de nous faire la « plus petite possible » pendant ces sessions, c'est-à-dire d'y intervenir le moins possible y compris lorsqu'il nous était demandé de prendre position sur les orientations à choisir¹⁴.

Toutefois, si pendant les modules d'intervention ALP nous étions une observatrice qui participe, le reste du temps nous étions une observatrice non participante comme

13. Pour plus de précision sur le contenu de ces missions se référer à l'annexe H.

14. Nous essayions alors de répondre par une autre question pour limiter notre influence.

définie dans la section suivante. En effet, nous assistions sans intervenir aux autres modules de formation et d'animation des contrôleurs de gestion. En tout, ces observations des formations des contrôleurs de gestion seniors représentent une observation cumulée de 15 jours.

2.3.3.2. Les observations non participantes

En ce qui concerne les observations non participantes, le chercheur peut mettre en place une observation flottante ou une observation systématique (Baumard *et al.*, 2003). Ce qui les distingue l'une de l'autre est la méthode de recueil des données. Pour l'observation systématique, il est nécessaire d'adopter un même dispositif de collecte et d'analyse des données pour toutes les observations non participantes menées. En revanche, lors des observations flottantes, le chercheur observe et note des informations de façon non systématique. La méthode de collecte des données est peu encadrée et particulièrement utile pour obtenir une sources de données complémentaire (Baumard *et al.*, 2003 ; Yin, 2009).

Nous avons mené deux observations non participantes. Dans un premier temps, nous avons assisté au programme de formation des contrôleurs de gestion « juniors » (expérience en contrôle de gestion à venir ou expérience inférieure à 3 ans) qui s'est déroulé sur 3 jours au cours du mois de novembre 2012.

Dans un second temps, nous avons suivi un contrôleur de gestion au cours d'une journée de travail à la fin du mois de janvier 2013, période considérée comme « *relativement calme dans la vie du contrôleur de gestion* » (Valérie). Nous avons rencontré Valérie lors de la formation des contrôleurs de gestion juniors. Au cours des trois journées de formation, nous avons été interpellée à la fois par ses remarques lors des modules de formation et par les propos que nous avons échangés lors des pauses : contrairement aux contrôleurs de gestion déjà rencontrés chez Saint-Gobain, Valérie semblait connaître de fortes difficultés d'intégration dans son service. Nous lui avons alors demandé de lui rendre visite sur son lieu de travail pour obtenir davantage de précision. Ceci s'est transformé à terme en une journée d'observation non participante¹⁵ nous donnant ainsi l'occasion d'appréhender le quotidien d'un contrôleur de gestion « en difficulté » dans son entité.

15. Nous tenons à préciser aux lecteurs que cette observation a été utilisée par Valérie comme un moyen d'asseoir sa position auprès des opérationnels puisqu'elle nous a présentée à eux comme étant envoyée par le directeur contrôle de gestion de la compagnie de l'époque. Ce qui n'était pas le cas.

Ce type d'observation a aussi été mené au cours des entretiens. Ceci a eu pour conséquence, lors de la retranscription de ceux-ci, d'y ajouter des « *indicateurs non verbaux émis par les sujets-sources* » (Baumard *et al.*, 2003, p. 240) comme les rires, le ton de la voix¹⁶, *etc.*

2.3.3.3. Des caractéristiques communes aux observations menées

Les observations menées ont fait l'objet de prises de notes et ont été retranscrites dans un journal qui est « *une forme de recueil de données, que celui qui s'y livre utilise pour rassembler, au jour le jour, des notes et des réflexions sur son vécu, les idées qui lui viennent, ses rencontres, ses observations...* » (Hess, 1998, p. 1). Nous distinguons deux types de notes : les notes descriptives et les notes analytiques (Laperrière, 1992). Les notes descriptives sont concrètes, neutres et font référence à l'enregistrement factuel des observations sur le terrain. Les notes analytiques peuvent, quant à elles, prendre quatre formes : le journal de bord qui sert à consigner les réflexions personnelles du chercheur (émotions, ressentis, réactions personnelles, *etc.*) ; les notes théoriques qui portent sur l'émergence de la théorie ; les mémos centrés sur les réflexions analytiques immédiates de la situation ; les notes méthodologiques qui s'intéressent au travail encore à faire (analyse, lecture, *etc.*). Lors de la tenue de notre journal, nous avons ainsi pris des notes tant descriptives (cadre, personnes en présence, notes des discours entendus, *etc.*) qu'analytiques et cela sous toutes les formes décrites par Laperrière (1992)¹⁷.

Les moments « hors séance », comme les pauses, les déjeuners et dîners, permettaient d'entrer en contact et d'échanger avec les contrôleurs de gestion. Ceci nous a permis de nouer des relations de confiance : certains contrôleurs de gestion « s'habituant » à notre présence pouvaient alors se confier sur certains problèmes rencontrés dans leur quotidien, sur leurs envies. Nous pensons également que notre introduction auprès d'eux en tant que doctorante et s'intéressant au métier de contrôleur de gestion a également été un atout. Ces relations nous ont permis par la suite de les contacter pour mettre en place des entretiens. Dans le même temps une certaine distance a également pu être instaurée comme nous l'a fait comprendre Frédéric lors d'un entretien :

16. Indicateurs que nous avons pris en note au cours des entretiens. À ces moments, nous inscrivions sur notre bloque-note la phrase énoncée ou le début et la fin de la phrase pour replacer correctement cet indicateur lors de la phase de retranscription.

17. C'est en lisant le chapitre écrit dans un ouvrage que nous nous sommes rendue compte de cela.

D'ailleurs, maintenant que c'est passé, j'ai un truc à vous demander. Vous avez fait des rapports ? Vous deviez nous évaluer tous ou pas ?

Réponse : Ah non.

Vous n'avez jamais rempli une feuille concernant nos comportements, voilà comment les gens se comportent chez Saint-Gobain ?

Réponse : Jamais.

Parce qu'on avait l'impression, quand [Roger] était au fond, qu'il complétait des papiers... Parce que l'on en était tous persuadés.... Donc on en parlait avec les autres, on était persuadés que vous évaluiez tout le monde.

Ceci peut alors expliquer pourquoi certains n'ont pas répondu favorablement à nos demandes d'entretien. Quoi qu'il en soit, nous ne pouvons nier que tous ces moments nous ont amené à développer une certaine empathie mais aussi sympathie envers les contrôleurs de gestion de chez Saint-Gobain.

2.3.4. Les données secondaires

La récolte de données primaires peut amener le chercheur à développer un excès de confiance dans les déclarations des acteurs mais aussi dans les résultats qu'il produit (Baumard et Ibert, 2003). Il est alors utile de collecter également, pendant le temps de la recherche, des données secondaires. Ces données existent déjà et ne sont pas produites par ou pour le chercheur. Obtenir des données secondaires permet d'établir des comparaisons et d'évaluer les données primaires collectées, ce qui accroît, *in fine*, la validité de la recherche par la multiplication des sources (Baumard *et al.*, 2003 ; Yin, 2009).

Baumard *et al.* (2003) distinguent deux types de données secondaires : internes ou externes à l'organisation. Pour les données secondaires internes, « *leur analyse permet de reconstituer des actions passées transcrites dans les écrits qui ont influencé les évènements, constaté les décisions et engagé les individus [...]. Elles génèrent des informations dont les acteurs ne parlent pas spontanément lors des entretiens en face à face* » (Baumard *et al.*, 2003, p. 251). Elles permettent alors d'appréhender et de décrire le contexte dans lequel les acteurs se situent d'un point de vue plus objectif.

Nous avons collecté des données secondaires des deux types. Par exemple, pour notre étude de cas, nous avons utilisé le travail de Chekkar (2007) — données secondaires externes — pour mieux comprendre la place et le poids des actionnaires chez Saint-Gobain aujourd'hui. Les différentes données secondaires sont récapitulées dans le tableau 3.4.

Sources	Contenu(s) des sources
Site internet du groupe	28 offres d'emploi (<i>cf.</i> annexe I pour un exemple) Film de présentation du métier de contrôleur de gestion Rapports d'activité
Sites de réseaux sociaux (LinkedIn, <i>etc.</i>)	<i>Curriculum vitae</i> de contrôleurs de gestion travaillant chez Saint-Gobain
Sessions de formation	Classeurs contenant les documents remis aux contrôleurs de gestion Présentations Power-Point des résultats obtenus par les contrôleurs de gestion lors de leur mission de recherche
Ouvrages	Thèses et articles académiques parlant de Saint-Gobain Articles de presse
Personnes interrogées	Sommaire de la doctrine financière du groupe

Tableau 3.4 – Les sources secondaires et leur contenu

En résumé

Suite à la présentation des résultats de l'étude exploratoire, cette section nous a permis d'expliquer plus précisément les raisons qui nous ont poussée à mettre en place une étude de cas unique. Nous avons également explicité notre accès au terrain Saint-Gobain et les différentes méthodes de collecte (entretiens, observations) et sources (primaires et secondaires) de données mises en œuvre pour cette étude de cas. La prochaine section est consacrée au traitement de ces données ainsi qu'à la validité générale de notre recherche.

3. L'analyse des données et la validité de la recherche

Les démarches qualitatives peuvent faire l'objet de vives critiques quand à la fiabilité et à la validité des résultats qu'elles produisent (Kirk et Miller, 1985). Cette section a alors pour objet, dans un premier temps, d'explicitier la façon dont nous avons analysé l'ensemble des matériaux que nous avons collectés. Pour cela, nous présentons les figures rhétoriques qui permettent d'appréhender l'identification (3.1.) puis, la méthode que nous avons utilisée pour traiter et analyser les données (3.2.). Enfin, nous discuterons de la validité et de la fiabilité de cette recherche (3.3.).

3.1. La rhétorique de l'identification

Nous nous sommes demandée comment traiter, appréhender, lors de l'analyse des entretiens, le concept d'identification :

Chacun peut identifier les autres ou s'identifier soi-même par un nom propre qui renvoie à une lignée, soit par un nom de rôle qui dépend des catégories officielles des groupes statutaires, soit par des noms intimes qui traduisent une réflexivité subjective, soit par des noms désignant des intrigues qui résument une histoire, des projets, un parcours de vie, bref une narration personnelle. (Dubar, 2000, p. 54).

Traiter de l'identification c'est donc chercher à identifier les termes, les catégories à partir desquels un individu se définit lors de ses narrations. Elle peut aussi s'appréhender, pour Ashforth *et al.* (2008), à travers trois degrés de liberté laissés à la volonté du chercheur : le cœur de l'identité, le contenu de l'identité et les comportements identitaires (*cf.* figure 3.1).

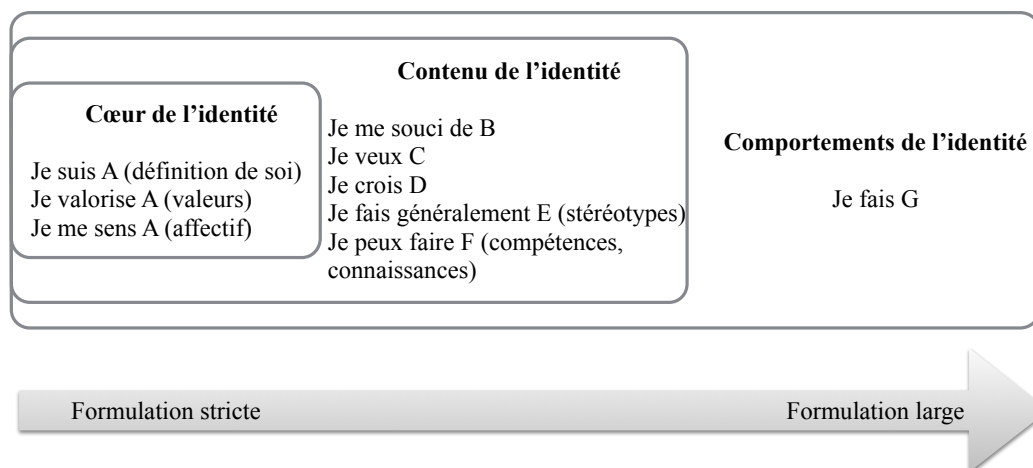


FIGURE 3.1 – Des formulations de l'identification selon Ashforth *et al.* (2008)

Par opposition, appréhender l'identification par distinction nous amène à nous référer à des expressions telles que : « ils sont différents de moi », « nous sommes rivaux », « je ne comprends comment ils font pour » (Elsbach et Bhattacharya, 2001), *etc.*

Parler de l'identification c'est aussi s'intéresser aussi à l'usage du « nous¹⁸ » en lien avec le « ils / eux » (Cheney, 1983) :

- *L'identification insipide* : elle fait référence à l'existence d'un terrain commun entre différentes personnes. Le rhétoricien s'assimile ou se lie aux autres de

18. Traduction du *we* anglais. Nous considérons qu'il fait également référence au pronom « on » français, dans de nombreux cas, puisque celui-ci a une valeur générique du « je + les autres » dans un contexte donné (Blanche-Benveniste, 2003).

manière évidente. C'est par exemple le cas lorsqu'un supérieur dit à ses subordonnés qu'il partage les mêmes valeurs qu'eux, les mêmes objectifs qu'eux. Cette identification implique une association directe entre la personne qui se présente et les autres.

- *L'identification par antithèse* : le rhétoricien utilise l'antithèse afin de créer directement de nouvelles associations. La situation la plus parlante est sans doute celle où, des personnes qui sont au départ en désaccord, font face à un ennemi commun.
- *Le « nous » transcendant*, ainsi que toutes les formes de substitut à ce nous comme les formes possessives : il est, pour l'auteur, le pouvoir majeur de l'identification car il passe inaperçu. Il permet de présenter des similitudes comme si elles étaient acquises et non remises en question. Il est d'ailleurs utilisé dans les deux formes précédentes au moment du discours.

Dans cette partie, nous venons ainsi d'explicitier les différentes manières dont nous pouvons « opérationnaliser » la notion d'identification, manières qui peuvent être plus ou moins conscientes, plus ou moins stratégiques comme nous venons de le voir avec la citation de Cheney (1983). Nous allons maintenant présenter la méthode que nous avons utilisée pour traiter les données que nous avons collectées.

3.2. Le traitement des données : le choix d'un codage multi-thématique et multi-nominal

À la question « comment fait-on pour coder ? », il faut répondre « ça dépend ». De quoi cela dépend-t-il ? De la problématique de recherche. (Allard-Poesi, 2011, p. 4)

Une fois le matériau collecté, les entretiens retranscrits, comment analyser leur contenu ? Par quoi commencer ? Finalement, comment les coder ?

Le processus de codage consiste à découper le contenu d'un discours ou d'un texte en unités d'analyse (mots, phrases, thèmes...) et à les intégrer au sein de catégories sélectionnées en fonction de l'objet de recherche. (Allard-Poesi et al., 2003, p. 455)

Il convient ainsi de commencer par découper son matériau en unités d'analyse, appelées aussi unités de sens. « Ces unités de sens peuvent être un paragraphe, quelques phrases, une phrase seule, une expression ou même un mot¹⁹ » (Ayache et Dumez, 2011a, p. 35) et sont des segments de texte qui contiennent une signification

19. Ayache et Dumez (2011a) nous rappellent que l'on ne peut parler de paragraphe dans le cadre des entretiens. En effet, les entretiens n'en comportent pas par définition : un individu dit rarement au cours de la conversation qu'il procède à l'équivalent d'un changement de paragraphe.

spécifique et unique (Miles et Huberman, 2003 ; Blais et Martineau, 2006). Il est cependant difficile de savoir pourquoi et comment, une expression ou une phrase ou un ensemble de phrases peut être considéré comme une unité de sens et parfois non (Ayache et Dumez, 2011b). Le choix du découpage est alors laissé au libre arbitre du chercheur. Ainsi, déterminer les unités de sens est un choix difficile puisque le codage « pur » — façon théorie enracinée — consiste à attribuer à chaque unité de sens **une et une seule catégorie d'appartenance**, donc un seul code (Allard-Poesi, 2011 ; Ayache et Dumez, 2011b).

Tout comme pour Steyer (2011), coder toutes les unités de sens dans quelques entretiens ne nous a pas permis de faire apparaître des catégories pertinentes. Les catégories étaient trop diverses, trop précises ou même trop vagues ce qui nous faisait perdre la cohérence générale des entretiens menés (Allard-Poesi *et al.*, 2003) et ne nous permettait pas non plus de découvrir les relations les plus significatives entre les variables. Cela était d'autant plus frustrant que selon la perspective de codage pur, premièrement, nous ne pouvions donner qu'un seul code par unité de sens comme évoqué précédemment (or parfois, une même phrase contenait à nos yeux deux unités de sens mais les mots pris séparément ne signifiaient rien) ; deuxièmement, il était nécessaire que le code soit représenté par un seul et unique mot : si le chercheur éprouve des difficultés à résumer en un mot une unité de sens, il faut qu'il se « force » à le faire (Suddaby et Greenwood, 2005). Ce type de codage ne nous a pas permis alors de dégager des tendances fortes pour informer notre lecture de la littérature dans notre démarche abductive et ne nous a donc pas donné satisfaction.

Nous nous sommes donc orientée vers ce que Ayache et Dumez (2011b) appellent le **codage multi-thématique**, c'est-à-dire que **nous avons traité le matériau à l'aide d'un jeu de thèmes**. Un thème, contrairement à un « code », est un ensemble de mots permettant de cerner ce qui est abordé dans une unité de sens (Dumez, 2013). Cette méthode a pour avantage de **limiter prématurément l'analyse du matériau** puisque l'utilisation de thèmes pour structurer ce dernier permet une démarche plus descriptive, plus synthétique, qui ne cherche donc pas l'inférence (Paillé et Mucchielli, 2008 ; Ayache et Dumez, 2011b). Cela permet au chercheur de décrire ce qu'il se passe sur le terrain dans un premier temps, puis il fait acte d'interprétation en lien avec des éléments plus théoriques dans un second temps (Paillé et Mucchielli, 2008). Il convient toutefois de déterminer le choix des thèmes utiliser pour analyser le matériau. Ce choix s'oppose, là encore, en partie aux principes du codage pur. Pour réaliser ce dernier, il convient de mener un « codage théorique »,

c'est-à-dire que les codes (ou thèmes) sont issus de cadres théoriques, de questions théoriques prédéfinies (Miles et Huberman, 2003 ; Paillé et Mucchielli, 2008). En adoptant ce point de vue, le chercheur démarre avec une question de recherche figée, des cadres théoriques rigides, ce qui est contraire à une démarche de recherche abductive.

Or, notre posture de recherche nous amène à considérer que la démarche qualitative ne démarre pas avec une question de recherche prédéfinie et des cadres théoriques imposés dès le début de la recherche, mais qu'elle ne part pas non plus d'une absence totale de préjugé théorique (dans le sens littérature). Nous avons commencé à aborder le matériau à l'aide de thèmes que nous avait inspiré la littérature (rôles des contrôleurs, activités par exemple) et de thèmes liés à notre question de recherche générale (trajectoires professionnelles). Toutefois, il ne s'agissait pas d'hypothèses théoriques à tester mais de cadres servant à orienter nos données tout en étant suffisamment souples pour ne pas structurer de façon rigide le matériau, et donc les résultats. Certains thèmes théoriques ont aussi disparu au cours de notre recherche. Par exemple, à l'exception de quelques cas, les contrôleurs de gestion n'évoquent pas le terme de *business partner* ou son équivalent en français : partenaire d'affaires. Celui-ci a donc été fusionné avec le thème « missions de conseil ». Mais d'autres thèmes ont également émergé des entretiens comme celui de la distinction avec d'autres professions. Les thèmes sont alors issus du langage des enquêtés.

Nous considérons, de plus, qu'« associer l'idée de codage à l'idée qu'une unité de sens doit être placée sous une seule étiquette apparaît très réducteur » (Ayache et Dumez, 2011b, p. 38). En effet, très régulièrement le chercheur est soumis à la question : est-ce que cette unité de sens doit être codée avec tel nom ou tel autre, alors même qu'elle pourrait appartenir aux deux. S'il décide de lui attribuer l'un ou l'autre, il le fait de manière subjective. Considérer que le codage peut être **multi-nominal**, c'est-à-dire qu'une unité de sens peut appartenir à plusieurs thèmes (Ayache et Dumez, 2011a,b), réduit cette subjectivité cachée du chercheur²⁰.

Par **ce choix assumé d'un codage multi-thématique et multi-nominal**, nous considérons que nous pouvons utiliser **la métaphore du « bricolage »** (Allard-Poesi, 2003 ; Ayache et Dumez, 2011a ; Steyer, 2011) pour caractériser notre travail de codage :

Le codage des données n'est ainsi qu'un codage (une interprétation) parmi de multiples autres possibles. Il ne s'agit donc pas d'un « décodage » d'un monde

20. Nous considérons même qu'il fait preuve d'une plus grande objectivité dans sa démarche.

à découvrir, mais d'un « encodage » par le biais d'une langue (des unités et des catégories) en partie construite par le chercheur. Le codage devient ainsi une construction précaire dépendant de l'inventivité du chercheur, une forme de bricolage qui, en tant que telle, peut être envisagée plus sereinement et librement. (Allard-Poesi, 2003, p. 288)

C'est ce bricolage assumé qui permet de s'éloigner du risque de circularité propre à de nombreuses recherches (Ayache et Dumez, 2011b). Toutefois, si notre travail de codage peut être considéré comme un bricolage, **sa rigueur provient d'un travail systématique d'analyse en termes de ressemblances / différences** dans les thèmes — ce qui permet de repérer des sous-thèmes voire des sous sous-thèmes— mais aussi entre les thèmes (Ayache et Dumez, 2011b). C'est ainsi que nous avons pu mettre au jour des mécanismes, des relations, des typologies.

À différents moments de la recherche²¹, nous avons aussi pratiqué **l'attention flottante** (Ayache et Dumez, 2011b). Plus précisément, nous avons relu notre matériau en nous interdisant de le surligner (à nouveau) ou de prendre des notes pour nous imprégner de la cohérence d'ensemble afin de voir si de nouveaux thèmes récurrents apparaissaient, ce fut le cas pour le thème lié à la frustration. Nous nous proposons de présenter notre dictionnaire des thèmes dans le tableau 3.5.

21. Nous ne l'avons pas fait au début de la recherche car nous n'avions pas connaissance de cette pratique.

Thèmes	Sous-thèmes principaux
Orientation professionnelle désirée	Dans la fonction finance, trajectoire logique En-dehors de la fonction finance Blocages dans l'organisation
Formations des contrôleurs de gestion	En gestion (comptabilité, contrôle de gestion, <i>etc.</i>) En-dehors de la gestion
Trajectoires (récurrentes) suivies	Passage par poste de contrôleur de gestion opérationnel Accès à des postes en central Postes de direction (administrative et financière, générale, contrôle de gestion, systèmes d'information) Anciens auditeurs ou ayant connu des expériences en finance auparavant Entrée chez Saint-Gobain comme 1er poste
Aspects appréciés du métier	Vue globale Valeur ajoutée et conseil Liés à l'exercice du métier dans l'organisation
Aspects négatifs du métier	Tâches routinières sans valeur ajoutée Images négatives Difficultés d'intégration auprès des opérationnels Influence de la crise financière
Distinction	Des comptables Des opérationnels
Compétences attendues	Techniques financières Opérationnelles Relationnelles, en communication Intra-personnelles (curiosité, rigueur, <i>etc.</i>) Equilibre à trouver
Sources de reconnaissance et de légitimité	Importance de la finance Place donnée par la hiérarchie Place donnée par les opérationnels Expertise financière et opérationnelle Passage par un poste de contrôleur de gestion opérationnel Centralité dans la circulation de l'information (traducteur, producteur, convergence, <i>etc.</i>)
Frustration ressentie	

Tableau 3.5 – Le dictionnaire des thèmes

Une fois les thèmes identifiés, nous y avons classé certains passages des entretiens. Concernant le support « technique » utilisé pour ce faire, nous avons choisi de le faire sous Word, dans différents fichiers portant les noms des thèmes. Ainsi, nous avons « copié » les *verbatim* pour les « coller » au sein des fichiers appropriés. Puis, dans chacun des fichiers-thèmes, nous repérons des points communs et différences afin de créer des sous-thèmes sous forme de titre. Ce traitement des données n'a toutefois pas permis d'aboutir au plan final de notre recherche. En effet, tout comme l'évoque Morales (2009), ce n'est qu'en écrivant le terrain et les interprétations que nous en faisons que nous avons pu finaliser les différents thèmes et que nous avons tissé les

liens entre eux.

Nous venons d'exposer la manière dont nous avons traité et analysé les données recueillies tout au long de ce travail de thèse. La prochaine et dernière section de ce chapitre a pour objectif de présenter les différents critères de validité de la recherche que nous avons menée.

3.3. Validité et fiabilité de la recherche

Lorsque nous parlons de triangulation, nous devons savoir que cette démarche repose sur un pré-supposé épistémologique selon lequel il est possible d'en apprendre davantage sur un phénomène lorsque des résultats, provenant de données collectées par plusieurs méthodes, sont réunis (Moran-Ellis *et al.*, 2006). Il est alors conseillé au chercheur de multiplier certes les méthodes de collecte des données mais aussi les sources des données afin de valider sa recherche qualitative (Baumard *et al.*, 2003 ; Drucker-Godard *et al.*, 2003 ; Moran-Ellis *et al.*, 2006). Pour notre recherche, **nous avons triangulé les méthodes de collecte des données** (entretiens, observations participantes et non participantes), **mais aussi les sources de données** (primaires et secondaires), ce qui nous permet d'offrir une meilleure analyse et compréhension du terrain.

Concernant les entretiens réalisés, nous sommes bien consciente que réaliser un entretien avec chaque contrôleur de gestion ne permet pas de saisir toutes les étapes de sa construction identitaire. En effet, nous saisissons l'histoire qu'ils donnent d'eux-mêmes à un moment donné de leur carrière. Une étude longitudinale sur plusieurs années avec une multiplication des entretiens auprès de chaque individu permettrait d'être plus précise dans le traitement de notre question de recherche. Pour rendre notre recherche valide et pertinente nous nous sommes alors fondée sur une méthodologie mise en place par Becker (2006) pour traiter des questions de l'identification et de la construction identitaire d'étudiants, étude qui n'a pas non plus été menée de manière longitudinale. Dans son travail, Becker (2006) a interrogé des étudiants de deuxième et troisième années universitaires pour comprendre l'évolution de leurs objets d'identification. Dans notre étude, nous avons donc choisi d'interroger de jeunes contrôleurs de gestion, des contrôleurs de gestion en activité et en différents postes mais aussi d'anciens contrôleurs de gestion. Par cet échantillon, nous souhaitons ainsi mettre en évidence des régularités dans la construction identitaire des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain.

Un autre critère de validité des recherches qualitatives et interprétatives reposent sur **la proposition de descriptions et d'explications convaincantes, plausibles et dignes de confiance** (Perret et Seville, 2003 ; Ahrens et Chapman, 2006 ; Lukka et Modell, 2010). Pour cela, les chercheurs établissent des « chaînes d'évidences », qui sont des enchaînement de preuves menant aux résultats observés (Drucker-Godard *et al.*, 2003). Ainsi, comme évoqué précédemment, **le caractère scientifique de la recherche interprétative en comptabilité repose sur la cohérence entre les faits avancés par le chercheur et la narration qu'il propose** (Ahrens *et al.*, 2008). Le caractère valide de la recherche ne repose donc pas sur la taille de l'échantillon et sa représentativité, mais sur la qualité des *verbatim*s choisis. Dans notre recherche, nous avons tout de même cherché à atteindre la saturation des données pour les contrôleurs de gestion toujours en exercice chez Saint-Gobain. En revanche, nous sommes consciente que ce n'est pas le cas pour les contrôleurs de gestion qui n'appartiennent plus au groupe. Ceci ne remet toutefois pas en cause, il nous semble, la validité des résultats que nous proposons.

Les recherches interprétativistes doivent aussi, pour (Perret et Seville, 2003), remplir deux autres critères pour être considérées comme valides. **Le critère emphatique et le critère idéographique**. Le premier, rappelons-le, concerne l'empathie dont doit faire preuve le chercheur, il doit chercher à se mettre à la place d'autrui et à percevoir ce qu'il ressent. Il doit alors s'appropriier le langage et les terminologies propres aux acteurs. Le second critère amène à considérer que les phénomènes doivent être étudiés en situation pour être valides puisque la compréhension du phénomène est dérivée du contexte. La production des résultats doit ainsi **intégrer une description détaillée du contexte, incluant ses aspects historiques et contextuels**. Ces deux critères proposés par Perret et Seville (2003) se rapprochent grandement de ce que Lukka et Modell (2010) nomment critère d'authenticité de la recherche interprétative en comptabilité puisqu'ils considèrent que l'interprétation proposée par le chercheur doit s'enraciner dans la compréhension des représentations des acteurs. Le chercheur, lorsqu'il expose ses résultats, doit rendre compte, au travers des descriptions qu'il donne, de la situation étudiée.

Nous avons également fait « partiellement » valider nos résultats par certains acteurs du terrain (Drucker-Godard *et al.*, 2003). Pour ce faire, nous avons utilisé deux dispositifs. D'une part, au fur et à mesure des entretiens, nous avons inclus dans notre grille d'entretiens des questions plus précises visant à confirmer ou infirmer les résultats issus des analyses des interviews précédemment menées. D'autre part, à la

fin des entretiens, les contrôleurs de gestion nous demandaient régulièrement quels étaient les résultats de notre recherche et nous en discutions avec eux de ceux-ci. Ce qui nous permettait également de réajuster nos propos.

Enfin, en ce qui concerne la rigueur de notre codage, nous avons exposé précédemment qu'elle provenait d'un travail systématique d'analyse en termes de ressemblances / différences dans les thèmes et sous-thèmes proposés (Ayache et Dumez, 2011a).

Au cours de cette section, nous avons présenté les critères de validation de notre recherche. Toutefois, ce sont bien les lecteurs qui jugeront, *in fine*, de la crédibilité et de la cohérence des arguments et interprétations avancés dans notre recherche.

4. Conclusion du chapitre

Nous nous proposons de présenter le résumé de ce chapitre au sein du tableau 3.6.

Éléments de la recherche	Explicitation
Paradigme	Interprétativiste pour chercher à comprendre une réalité
Démarche de recherche	Adbuctive
Méthodologies de recherche et de recueil des données	Qualitative
Méthodes de collecte des données	Entretiens semi-directifs puis entretiens mixtes Observations participantes en tant qu'observateur qui participe (formations des contrôleurs de gestion seniors) Oservations non participantes (formation des contrôleurs de gestion junior, observation d'une journée de travail) Données secondaires internes et externes
Entretien	Situation sociale complexe entre les personnes présentes
Étude exploratoire	Premières pistes de recherche Explicitation du choix de l'étude de cas unique
Présentation des résultats	Étude de cas unique
Traitement des données	Codage multi-thématique et multi-nominal Attention flottante
Validité de la recherche	Triangulation des méthodes de collecte de données et des sources Réflexivité et cohérence entre les faits et les interprétations Pertinence des <i>verbatim</i> choisis Critères d'empathie, d'idéographie et d'authenticité Travail systématique d'analyse du codage en termes de ressemblances / différences entre les thèmes

Tableau 3.6 – La synthèse de notre démarche

CHAPITRE 4

Contextualisation historique et place accordée aux contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain

Sommaire

1.	Saint-Gobain à la lumière des recherches historiques . . .	186
1.1.	L'Histoire de Saint-Gobain	186
1.2.	L'histoire de la Finance chez Saint-Gobain	191
2.	La place de la finance et du contrôle de gestion chez Saint-Gobain : les contrôleurs de gestion peuvent-ils devenir des partenaires d'affaires ?	200
2.1.	Saint-Gobain : « <i>une boîte d'ingénieurs</i> » ou une culture de l'ingénieur soumise à mutation ?	200
2.2.	Quelle place est accordée à la fonction contrôle de gestion ?	204
2.3.	Les rôles des contrôleurs de gestion : entre suivi de la performance, conseil et création de valeur ajoutée	226
2.4.	Quelles compétences pour remplir ces rôles ?	250
3.	Conclusion du chapitre	256

Dans les recherches interprétatives, d'autant plus dans celles qui mobilisent l'étude de cas, les phénomènes doivent être étudiés en situation puisque leur compréhension relève du contexte. La connaissance produite doit alors intégrer une description détaillée de ce dernier, incluant ses aspects historiques et contextuels, ce qui permet à l'interprétation d'être valide (Perret et Seville, 2003). Ce premier chapitre « terrain » a ainsi pour objectif de contextualiser notre étude et ce, de différentes façons. La première partie est consacré à présenter l'histoire de Saint-Gobain, que ce soit son Histoire (avec un grand H) que l'histoire de la Finance (avec un grand F) (partie 1.). La seconde partie présente la place de la fonction contrôle de gestion chez Saint-

Gobain, ce qui nous permet de commencer à discuter de la création d'une identité professionnelle positive pour les contrôleurs de gestion (partie 2.).

1. Saint-Gobain à la lumière des recherches historiques

Unique survivante des grandes manufactures privées créées par Colbert, [Saint-Gobain] excite depuis toujours la curiosité. (Hamon, 1998, p. 376)

Lorsqu'un chercheur décide de mener une étude de cas, qu'il se situe dans une démarche interprétativiste et qu'il traite de l'identité professionnelle, il doit contextualiser sa recherche. Pour contextualiser notre recherche, nous proposons de présenter Saint-Gobain aujourd'hui, mais aussi son Histoire. Cela nous permet en effet d'éclairer sur la culture de l'entreprise et le contexte dans lequel évolue les contrôleurs de gestion. Ainsi, dans une première partie, nous présentons l'Histoire du groupe de sa création à aujourd'hui (1.1.). Puis, dans une seconde partie, nous revenons sur son Histoire à travers le regard des historiens de la comptabilité (1.2.).

1.1. L'Histoire de Saint-Gobain

Les propos de la première partie sont fondés sur l'historiographie de Saint-Gobain, issue des travaux d'historiens (Daviet, 1988, 1989 ; Hamon et Mathieu, 2006) (1.1.1.). Toutefois, pour présenter le groupe tel qu'il est aujourd'hui, nous utiliserons aussi des données publiques diffusées par l'entreprise (site Internet, *etc.*) ainsi que des informations obtenues au cours des entretiens menés. Ceci fera l'objet d'une seconde partie (1.1.2.).

1.1.1. De sa création aux années 1970 : une histoire racontée par les historiens

Nous retraçons ici brièvement l'Histoire de Saint-Gobain. Pour ce faire, nous utilisons le découpage temporel proposé par l'historien Jean-Pierre Daviet.

1.1.1.1. Des débuts de la Manufacture à la Révolution française

L'Histoire commence en octobre 1665 lorsque Louis XIV, à l'initiative de son contrôleur général des finances Colbert, signe « *des lettres patentes comportant privilège*

pour l'établissement d'une manufacture de glaces à miroirs façon de Venise » (Daviet, 1989, p. 9). Cette décision a pour objectif de contrer la suprématie des vénitiens sur les marchés des glaces et de maintenir la grandeur de l'Etat et la gloire du roi. Ces lettres accordent un monopole temporaire de vingt ans ainsi que des exemptions fiscales. Plusieurs fois prolongées, elles sont renforcées en 1672 par une prohibition des importations. Ceci n'empêcha pourtant pas le roi de se fournir jusqu'en 1686 auprès des marchands vénitiens ! En 1684, une commande symbolique et prestigieuse rendra la Manufacture célèbre : celle de la Galerie des Glaces du château de Versailles (Hamon et Mathieu, 2006).

Cette période est une période d'innovations : par exemple, la Manufacture crée la coulée sur table, procédé qui lui permettra de détrôner les souffleurs de verre vénitiens tant au niveau de la qualité, que des coûts et de la taille des miroirs¹. C'est en 1693 que la Manufacture acquiert le site Saint-Gobain en Picardie pour se protéger des regards indiscrets et améliorer ses procédés de fabrication, qui donnera le nom au groupe par la suite.

1.1.1.2. De 1789-1850 : une période d'adaptation

La chute de l'Ancien Régime, provoque une modification de l'environnement économique de la Manufacture : la fin du monopole et l'abolition des privilèges provoquent de nouvelles conditions économiques et de concurrence. Ceci a amené la Manufacture à acquérir le statut de société anonyme en 1830 (par ordonnance du roi Charles X). Cette période est alors marquée par le recul de la rentabilité de Saint-Gobain, recul renforcé par de nombreuses tergiversations et un manque d'esprit d'entreprise (Daviet, 1989).

Afin d'améliorer ses performances économiques, d'un point de vue « industriel », la Manufacture se diversifie dans la chimie, modernise ses usines tout en continuant d'innover dans ses techniques de production. D'un point de vue plus « financier » une chasse aux coûts est menée ce qui se traduit par exemple par la création d'un entrepôt commun avec Saint-Quirin. Dans le même temps une fonction administrative – en charge de l'organisation, de la coordination des activités d'exploitation, de l'analyse des marchés, *etc.* – voit progressivement le jour. Ainsi, le recul de la rentabilité et la volonté d'améliorer les performances économiques se traduisent par la création

1. Pour les glaces hautes de 1,5 mètre, le prix de revient des glaces est établi à 276 livres chez Saint-Gobain au lieu de 1790 livres pour les Vénitiens. La Manufacture possède en outre un monopole sur les glaces de plus de 1,5 mètre car les Vénitiens ne savent les produire (Daviet, 1989).

d'une fonction support, d'une fonction administrative².

Un tournant dans la politique de recrutement intervient également avec l'adoption d'une nouvelle doctrine présageant un futur changement de culture des équipes dirigeantes : « *on ne peut plus circonscrire le choix des administrateurs dans l'ancien cercle, il faut trouver des dirigeants habiles qui possèdent des connaissances variées, de la méthode dans la discussion, de la fermeté dans l'exécution* » (Daviet, 1989, p. 74). C'est à ce moment que les premiers ingénieurs polytechniciens arrivent en différents postes : directeurs d'usines, directeurs de la fabrication, directeurs de la glacerie, *etc.*

1.1.1.3. De 1850 à 1914 : industrialisation, multi-nationalisation et culture de l'ingénieur

Face à la concurrence étrangère qui devient de plus en plus forte, Saint-Gobain fusionne avec Saint-Quirin, et donne naissance à la Manufacture des Glaces et produits chimiques de Saint-Gobain, Chauny et Cirey (1855). Puis, souhaitant prendre part à l'expansion des débouchés internationaux sur les marchés des glaces et vitres, il est décidé de développer les activités en Angleterre, Allemagne, Italie, Belgique, Espagne *etc.* En revanche, la branche chimie connaît une absence de recherche interne (si ce n'est dans les superphosphates) et la manufacture ne cherche pas à dominer un marché jugé trop diversifié.

Pendant cette période, Saint-Gobain est toujours à la recherche d'économies à réaliser. Les ingénieurs-mécaniciens développent alors leur influence en mettant en place des outils de production mécaniques qui permettent de diminuer les coûts de production. Une culture technique de l'ingénieur se développe progressivement et remplace l'identité culturelle de noblesse (par la structure de son actionnariat).

1.1.1.4. De 1913 à 1939 : période de diversification verrière

La première moitié du XX^{ème} siècle se caractérise par l'apparition de nouveaux produits et de nouveaux marchés pour les glaces (marché automobile, fibres de verre pour l'isolation, *etc.*). Saint-Gobain décide de s'y implanter et crée dans les années 1920 son premier laboratoire de recherche. Toutefois, malgré ces opportunités, la décennie 1930 est une mauvaise période pour l'ensemble des activités de l'organisation

2. Cette dernière phrase / idée n'est pas à attribuer à Daviet, elle est une interprétation de notre part puisqu'elle contient des anachronismes.

(Berland, 1999) d'autant plus que la branche chimie commence à périlcliter (Daviet, 1988). En effet, le développement dans la branche chimie ne pourrait se faire qu'à condition de fusionner avec d'autres entreprises mais, en interne, l'organisation se heurte à des réticences identitaires, bloquant cette possibilité (Daviet, 1988).

Ce contexte provoque une crise de commandement. La nouvelle direction cherche de meilleures utilisations des capitaux, améliore les outils comptables et donne une nouvelle orientation à suivre lors des prises de décision : rationaliser les décisions plutôt que suivre son intuition (Daviet, 1988).

1.1.1.5. De 1940-1970 : une période de transition

L'organisation connaît une forte croissance quantitative, mais les résultats financiers ne sont pas au rendez-vous. Saint-Gobain expérimente en effet certains problèmes : retard sur les pratiques de management, procédures lourdes et un fort poids de l'ingénieur porté sur la technique, mais peu versé dans les connaissances financières (Daviet, 1989). Des questions pour redéfinir l'identité du groupe se posent alors : quels contours, quelle destination, quels hommes pour les changements, quel financement ?

Les réponses à ces questions mènent à une période de transition entre l'entreprise ancienne et la nouvelle, et ce, tant au niveau de la structure de l'actionnariat et du cercle des dirigeants, qu'au niveau des comportements stratégiques, économiques et financiers. Jusqu'au début des années 1960, l'actionnariat de Saint-Gobain était constitué de nombreux petits actionnaires, dont la principale exigence concernait la recherche d'un bilan sain (Daviet, 1989). Du côté de la stratégie, les décisions successives font de Saint-Gobain un groupe de plus en plus verrier, de plus en plus inactif dans le pétrole et la chimie (jusqu'à un désengagement total par la suite). Puis, à la fin des années 1960, et suite à l'échec d'une OPA hostile de Boussois-Souchon-Neuvesel sur Saint-Gobain, une fusion avec Pont-à-Mousson est décidée et l'orienté vers de nouvelles activités : tuyaux de fonte, robinetterie, *etc.*

Entre 1970 et 1980, le nouveau président Roger Martin redéfinit les contours du groupe : cession de l'activité de sidérurgie, diversification dans les composants informatiques. C'est aussi le moment de la création d'une pure *holding* : la Compagnie Saint-Gobain-Pont-à-Mousson en charge de « *la haute réflexion et de la finance* » (Daviet, 1988, p. 290).

Nous venons de présenter l'Histoire de Saint-Gobain à partir d'ouvrages écrits par des historiens. Dans la prochaine section, nous souhaitons présenter les évolutions les plus récentes et ce qu'il est actuellement.

1.1.2. Le groupe Saint-Gobain aujourd'hui

1986, marque l'arrivée de Jean-Louis Beffa. Saint-Gobain entame alors « *une mutation durable de son portefeuille d'activités, qui a mené à la configuration et aux contours actuels du Groupe* »³. Une réorientation stratégique vers les matériaux à fort contenu technologique est décidée, suivie, au milieu des années 1990 d'une diversification vers des activités de distribution : le groupe, qui se caractérisait par sa dimension industrielle s'oriente désormais également vers des activités commerciales. Ainsi, jusqu'en 2002, le groupe mène une stratégie de type « volume et diversité » dans de nouveaux métiers (Delahaie, 2009).

Depuis 2002 Saint-Gobain a subi de nombreuses transformations dans le but d'adapter ses sources de profit (Delahaie, 2009). Une nouvelle structure de ses activités voit le jour en 2005 et répond à une volonté de la direction du groupe d'offrir une plus grande visibilité et lisibilité de sa stratégie. Saint-Gobain⁴ est aujourd'hui un groupe industriel français implanté dans plus de 60 pays, employant près de 190 000 personnes et réalisant un chiffre d'affaires en 2013 de plus de 42 milliards d'euros. Désormais, ses activités et lignes de produits sont organisées autour de 4 grands pôles⁵ :

- Le pôle matériaux innovants : spécialisé dans les matériaux et les procédés dans le domaine de l'habitat et de l'industrie, il est considéré comme le pôle apportant au groupe sa culture de l'innovation. Il concentre à lui seul les 2/3 de la recherche et développement du Groupe.
- Le pôle produits pour la construction : il offre des solutions d'aménagement intérieur et extérieur qui permettent d'économiser de l'énergie.
- Le pôle distribution bâtiment : son rôle est de distribuer les matériaux de construction auprès des professionnels que des particuliers.
- Le pôle conditionnement : il est spécialisé dans la production de bouteilles et pots en verre. C'est un pôle qui ne s'inscrit pas dans la stratégie de l'habitat et qui a vocation à sortir progressivement du Groupe.

Au quotidien, les membres du groupe distinguent plutôt deux types d'activité : « *les*

3. Source : <http://www.saint-gobain.com>, en date du 9 avril 2014.

4. Source des informations suivantes : rapport annuel du groupe 2013.

5. L'annexe J présente plus précisément les imbrications des pôles, activités, etc.

activités de distribution et les activités industrielles » (Maxime). Les activités industrielles regroupent les pôles matériaux innovants, les produits pour la construction et le conditionnement. La distribution représente quant à elle la partie négoce de l'activité du groupe. Saint-Gobain a donc fait le choix stratégique de devenir la référence de l'habitat durable et s'oriente vers la conception, la production et la distribution de produits à forte valeur ajoutée (Rapports annuels 2012 et 2013).

En résumé

Saint-Gobain, Manufacture royale fondée en 1665, est désormais un groupe industriel coté dans lequel les ingénieurs tiennent une place prépondérante depuis de nombreuses années. L'orientation récente vers des activités de distribution marque peut-être une modification durable de la culture du groupe. Toutefois, l'innovation est toujours placée au cœur de la culture et de la stratégie du groupe

Dans ce milieu où les ingénieurs et les commerciaux sont fortement présents, quelle place est laissée à la finance et aux financiers dans l'organisation ? La prochaine section a pour objectif de retracer l'histoire du groupe du point de vue des historiens de la comptabilité.

1.2. L'histoire de la Finance chez Saint-Gobain

Les réalités financières ont toujours fait l'objet d'une approche discrète à Saint-Gobain (Daviet, 1989, p. 157).

Dans cette partie nous nous intéressons à la mise en place progressive des outils de gestion et de la comptabilité chez Saint-Gobain : qui les a développés, pour quelles raisons, *etc.* ? La première partie retrace l'apparition et le développement de la comptabilité et les relie à l'évolution des besoins des différentes parties prenantes, parmi lesquels nous retrouvons les actionnaires (1.2.1.). Cette partie nous permet de commencer à comprendre la place laissée à la finance dans l'organisation et son niveau de financiarisation. La deuxième partie a quant à elle pour objectif de porter un regard sur la mise en place du contrôle budgétaire (1.2.2.).

1.2.1. Le développement de la comptabilité et de la communication aux actionnaires

Nous retraçons dans une première partie le développement progressif du système comptables (1.2.1.1.). Puis, nous focalisons notre attention sur l'évolution de l'actionnariat du groupe qui mène à sa financiarisation progressive (1.2.1.2.).

1.2.1.1. La mise en place du système comptable

Il est impossible de connaître le système comptable utilisé par la Manufacture avant 1702 (Nikitin, 1992). Jusqu'en 1820, les archives mettent en évidence une tenue des comptes en partie simple qui « *permet de rendre des comptes et de contrôler les flux de biens et de monnaie, mais [qui] ne permet pas et ne peut pas permettre d'éclairer les décisions de gestion* » (Nikitin, 1992, p. 66). En effet, la tenue des comptes à cette époque chez Saint-Gobain avait pour principal (et unique?) objectif le calcul des dividendes à verser (Nikitin, 1992 ; Fournes-Dattin, 2012).

En 1820, Saint-Gobain adopte la partie double intégrant des comptes de revient, ce qui fait de la première comptabilité « moderne » de la Manufacture une comptabilité analytique permettant de calculer des coûts et résultats (Nikitin, 1992). Cette adoption s'explique par la fin du monopole et la réalisation de plusieurs étapes du processus de production au sein d'une même entreprise : la comptabilité doit désormais coller aux processus productifs et les premières traces d'un système de calcul de coûts font leur apparition au milieu des années 1820 :

Nous nous proposons de décrire le premier système de calcul de coûts que nous ayons à notre disposition. Nous disposons pour cela d'un sommaire du « Compte de Revient » établi au 30 juin 1826. Nous voyons se dessiner un embryon de comptabilité analytique indiquant un revenu brut sur les glaces (407 402), duquel on déduit les charges exceptionnelles (68 365), auquel on ajoute les produits financiers (85 000) puis les résultats des activités annexes (bois, étamage et produits chimiques). (Nikitin, 1992, p. 172)

Les archives font aussi apparaître des calculs de pertinence d'investissement avec actualisation des sommes⁶, une comptabilité des déchets ou bien encore la mise en place de prix de cession internes : ces différents éléments illustrent bien les préoccupations des dirigeants de l'époque sur les questions d'investissement (en lien avec les politiques d'innovation) et de maîtrise des coûts. Progressivement, la précision et la fiabilité des calculs s'améliorent et, vers 1880, un système d'information qui permettait de calculer des coûts complets est institué. Dans le même temps, les activités

6. Calcul de rentabilité réalisé *a posteriori* et non utilisé, comme aujourd'hui, pour déterminer quel investissement choisir *a priori* (Nikitin, 1992).

comptables furent de plus en plus exercées par des professionnels et, en 1872, il n'est plus fait mention d'activité comptable qui serait exercée par des non comptables (Labardin, 2008).

En interne, l'accent fut donc ensuite porté sur la mise en place d'un système d'informations financières développé, tendance renforcée par la crise qu'a connu le groupe par la suite dans les années 1930⁷.

1.2.1.2. La place des actionnaires chez Saint-Gobain et la tendance à la financiarisation du groupe

Pendant de nombreuses années, le secret des affaires est bien gardé et la divulgation d'informations aux actionnaires reste très parcimonieuse : le pouvoir est aux mains des administrateurs et du conseil (Daviet, 1988 ; Chekkar, 2007 ; Fournes-Dattin, 2012). La période qui s'étend de 1830⁸ à 1860 fut marquée par un désintérêt des actionnaires pour les informations financières (Daviet, 1988 ; Chekkar, 2007) et il a fallu attendre 1907, et la modification du statut de Saint-Gobain en société anonyme libre, pour que la compagnie publie (mais ne rende pas public) son premier rapport des comptes (Nikitin, 1992 ; Chekkar, 2007).

Par la suite, se sentant délaissé, un groupement de défense des actionnaires a été créé au début des années 1930 (Chekkar, 2007 ; Fournes-Dattin, 2012) et obtient que deux commissaires aux comptes soient choisis parmi des experts comptables afin de garantir un minimum leur indépendance⁹. Puis, pour satisfaire les actionnaires, la compagnie crée en 1953 un service des relations publiques et propose un rapport annuel plus lisible.

Jusqu'au début des années 1960, l'actionnariat de Saint-Gobain était constitué de nombreux petits actionnaires, dont la principale exigence concernait la recherche d'un bilan sain (Daviet, 1989). Désormais, les actionnaires pointent du doigt la faible rentabilité des activités. Ceci reflète la tendance générale observée sur la même période, période marquée par le début de la financiarisation (Fligstein, 2001). La

7. Les années 1930 sont synonymes de crise économique et financière chez Saint-Gobain : chute du résultat, rentabilité qui passe d'une moyenne de 12 % par an dans les années 1920 à 7,2 % (Daviet, 1988). Cela incite l'organisation à réaliser des efforts dans la maîtrise de ses coûts et à améliorer son système de comptabilité industrielle (Zimnovitch, 1996).

8. Nous rappelons que 1830 marque le changement de statut de Saint-Gobain : la Manufacture devient une société anonyme.

9. Cette indépendance peut toutefois être remise en question puisque les mandats des commissaires aux comptes entre 1935 et 1966 sont systématiquement renouvelés (Fournes-Dattin, 2012).

demande (des actionnaires et des investisseurs) doit être séduite et convaincue pour déclencher son acte d'achat d'actions (Léger, 2003). Les organisations doivent donc s'adapter aux attentes des actionnaires tout en les fidélisant. Pour cela, elles reconçoivent leur communication financière (Charreaux, 1998), qui est bien plus qu'une simple publicité financière, puisqu'elle vise à instaurer une relation durable entre les actionnaires et les organisations. Il s'agit donc, pour les dirigeants, de convaincre les actionnaires du bien-fondé de leurs décisions et ce, au travers de leur communication financière. Les organisations cotées développent la relation avec les investisseurs : clubs des actionnaires, lettre aux actionnaires, *etc.* (Lemoine et Onnée, 2003). Saint-Gobain n'échappe pas à cette tendance (Chekkar, 2007). En 1962, la première lettre aux actionnaires est envoyée (Daviet, 1988). À la fin des années 1960, l'OPA hostile de BSN sur Saint-Gobain entérine l'importance de la communication envers les actionnaires qui devient dès lors une vertu stratégique pour le groupe qui communique ensuite régulièrement sur ses choix stratégiques (Chekkar, 2007).

Les évolutions récentes de l'actionnariat de Saint-Gobain présentées dans le tableau 4.1¹⁰ témoignent d'une sensibilisation plus grande du groupe aux marchés financiers.

	Répartition du capital			Droits de vote		
	1996	2006	2013	1996	2006	2013
Actionnaires stables	25 %	8,6 %	2,9 %	34,4 %	7 %	2,9 %
Actionnaires salariés	2,5 %	6,3 %	7,5 %	3,4 %	10,5 %	11,3 %
Actionnaires individuels	14,3 %	9,9 %	7,5 %	12,3 %	9 %	6,8 %
WENDEL	-	-	16,2 %	-	-	25,8 %
Institutionnels français	22,9 %	27,7 %	15,2 %	19,7 %	26,9 %	12,7 %
Institutionnels étrangers	35,4 %	48,1 %	50,7 %	30,2 %	46,6 %	40,5 %

Tableau 4.1 – Evolution de la structure capitalistique de Saint-Gobain : de 1996 à 2013

Ainsi, sur la période étudiée la part du capital détenue par les investisseurs institutionnels et les sociétés d'investissement¹¹ passe de 58,3 % à 82,1 %. Au-delà d'une part croissante dans les capitaux, la pression des marchés financiers se traduit dans la politique de versement des dividendes du groupe :

La politique de distribution des dividendes est construite de manière à protéger l'actionnaire des baisses de profit. Entre 1997 et 2000, les dividendes versés croissent

10. Les données de 1996 et 2006 sont issues du travail de Delahaie (2009). Les données de 2013 ont été obtenues sur le site internet du groupe.

11. Contrairement aux fonds d'investissement, les sociétés d'investissement ont une personnalité juridique.

(avec un taux annuel moyen de 10,4 %) plus vite que les profits (8,07 %). Ensuite, à partir de 2000, après une phase de décroissance de la part des dividendes dans le profit (celle-ci passe de 32,52 % en 1998 à 26,12 % en 2000), ce ratio connaît un relèvement à la hausse pour atteindre 41,81 % des profits en 2004. Globalement, les chocs ayant affecté le profit net du groupe, en particulier l'éclatement de la bulle boursière entre mars 2000 et juillet 2002 ainsi que la crise de l'amiante déclenchée aux Etats-Unis en 2002, n'ont pas été répercutés sur le revenu des actionnaires. (Delahaie, 2009, p. 33)

La politique de distribution des dividendes, mais aussi **l'orientation stratégique choisie** (Batsch, 2002) — stratégie de recentrage autour d'un cœur de métier — **sont alors des signes de la financiarisation du groupe Saint-Gobain.**

Toutefois, Batsch (2002) admet que le groupe reste encore **autonome dans la définition de sa stratégie.** Saint-Gobain semble d'ailleurs privilégier une vision stratégique de moyen-long terme (Chekhar, 2007) et tente de limiter l'influence des marchés financiers. Pour ce faire, il a été montré que le groupe mise par exemple sur le développement de l'épargne salariale¹² :

Le développement de l'actionnariat salarié, à travers le PEG, coïncide avec le contexte de montée en puissance des investisseurs institutionnels (notamment étrangers) et d'affaiblissement du noyau stable d'actionnaires dans le capital de Saint-Gobain. [...] Cela illustre le passage d'un actionnariat disposant d'un contrôle élevé et investissant sur un horizon de long terme à une configuration dans laquelle les actionnaires, n'intervenant pas directement dans la stratégie de l'entreprise, sont susceptibles de régler leur comportement d'investissement en fonction du cours de Bourse de l'entreprise. La prise en compte de ce phénomène est repérable au sein de Saint-Gobain à travers la remise en cause de la stratégie conglomerale à la faveur d'un recentrage sur des métiers à forte croissance. (Delahaie, 2009, p. 22-23)

La direction choisit alors de **mobiliser les salariés à travers le plan d'épargne pour s'assurer de leur fidélité et de leur soutien** face à la pression grandissante des marchés financiers, pression qui s'orienterait vers une recherche de performances financières à court terme. De plus, pour empêcher ces dérives, la prise de participation de Wendel¹³ s'est accompagnée de la **conclusion d'un pacte de stabilité actionnariale et d'adhésion à la stratégie de moyen terme**, parce défini par le conseil d'administration de Saint-Gobain au moment de la prise de participation (Delahaie, 2009). Pourtant, l'influence de Wendel se fait ressentir : programmes d'économie des coûts nombreux depuis 2009, licenciements, reventes d'activités, mo-

12. En 2006, 95 % des salariés du groupe en France sont couverts par un accord d'intéressement et plus de 75 % d'entre eux participent au plan d'épargne groupe (PEG) Saint-Gobain (Delahaie, 2009).

13. Dont l'horizon temporel de gestion se révèle incertain puisqu'elle est une société d'investissement.

dification de la gouvernance du groupe¹⁴, *etc.* sont quelques exemples de changements observés suite à cette arrivée (Monaco et Bughin, 2011). Ainsi, malgré certaines décisions, une **financiarisation progressive de la gestion du groupe** a été remarquée.

Ces évolutions de la composition de l'actionnariat, de la communication aux actionnaires et de la place de la finance dans le groupe se sont accompagnées, au fil du temps, de l'introduction d'un nouvel outil de gestion : le contrôle budgétaire.

1.2.2. L'instauration du contrôle budgétaire

Chez Saint-Gobain, des prémisses de contrôle budgétaire peuvent être trouvées dès le XIX^{ème} siècle. Puis, plusieurs fois évoqué à partir des années 1930, plusieurs fois commencé mais rapidement abandonné, il faut attendre les années cinquante pour que le contrôle budgétaire soit définitivement mis en place (Berland, 1999). Deux éléments semblent structurer l'histoire du contrôle budgétaire chez Saint-Gobain : une opposition ingénieurs / comptables d'une part (1.2.2.1.), comme évoquée par Abbott (1988) pour les pays anglo-saxons, et des facteurs macro-économiques d'autre part (1.2.2.2.).

1.2.2.1. Une mise en place à l'initiative des ingénieurs

Les années 1930 sont porteuses d'une insatisfaction liée à « l'absence de commandement » du comité de direction d'une part, et aux difficultés rencontrées pour faire remonter l'information (tant financière qu'extra-financière) compte tenu de la dispersion et de la diversification des activités, d'autre part (Pezet, 2007). De plus, les dirigeants sont noyés sous une masse d'informations qui arrivait, le plus souvent, trop tardivement (Berland, 1999). Pour y remédier, un service de gestion administrative fut créé en 1939 :

Le chef de ce service jouait le rôle de conseil du Directeur général dans les problèmes financiers. Il devait l'alerter et attirer son attention sur les particularités et les anomalies concernant les résultats, les prix de revient, la situation financière des filiales. Le service devait réunir tous les renseignements et la documentation permettant au Directeur général d'être tenu au courant de la situation des affaires : études, statistiques et rapports financiers sur la marche des affaires de la compagnie et des filiales, présentation des budgets, évolution

14. Monaco et Bughin (2011) ne font pas le rapprochement entre les profils des membres de l'équipe dirigeante et la financiarisation de l'équipe dirigeante (Fligstein, 1987). Elles ne pouvaient pas non plus faire le rapprochement que nous faisons ici avec le livre de Jean-Louis Beffa (2012) sorti postérieurement à leur étude. En effet, Jean-Louis Beffa remplacé par Pierre-André de Chalendar en 2010, a sorti un livre dans lequel il s'élève contre la financiarisation des organisations.

des prix de revient... (Berland, 1999, p. 130)¹⁵.

C'est donc un véritable outil de pilotage de la gestion que réclamait la direction tenue par des ingénieurs alors que les comptables ont, de leur côté, freiné le développement du contrôle budgétaire, outil de gestion décentralisé (Berland, 1999, 1997). Deux raisons peuvent expliquer cette hostilité de la part des comptables. D'une part, un an plus tôt, certains comptables ont été affectés à un nouveau service dénommé « Contrôle et Études » (Berland, 1996). Ils ont vu dans cette initiative un double usage de leur poste pouvant provoquer une perte de pouvoir. D'autre part, l'hostilité pouvait s'expliquer par l'existence d'une conception différente des outils de gestion :

Les comptables sont les garants de l'ordre ancien, c'est-à-dire du paternalisme, mis en place dans les sociétés. Ils sont « l'œil du patron » et contrôlent la productivité des salariés. Les ingénieurs, qui développent les budgets, sont au contact des réalités de terrain et se trouvent confrontés à des problèmes managériaux. Ils sont les premiers à ressentir les effets limités des anciens modes de régulation sociale. Ils doivent donc mettre en place des pratiques qui s'appuient sur de nouvelles idéologies censées être plus légitimes aux yeux des différents acteurs. Plus qu'un problème de pouvoirs entre différents groupes professionnels, cette opposition illustre l'existence de conceptions idéologiques divergentes au sein des entreprises. (Berland, 1999, p. 134)

L'instauration du contrôle budgétaire fut ainsi à l'initiative des ingénieurs et s'est principalement faite par l'intervention de deux cabinets d'ingénieurs-conseil (d'Héranger d'une part, et l'Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale — IOIC — d'autre part). Alors que les comptables s'opposaient au développement du contrôle budgétaire lors de la mission d'Héranger, ils contribuent par la suite à son développement¹⁶ (Berland, 1997). Mais la seule volonté des ingénieurs et par la suite des comptables n'est pas suffisante pour comprendre sa mise en place. Il convient de réintroduire des raisons plus macroéconomiques.

1.2.2.2. Un développement lié à des facteurs macroéconomiques

Le développement du contrôle budgétaire chez Saint-Gobain fut contingent d'une certaine stabilité des prix et des conditions de production ; la moindre instabilité dans les prévisions entraînait une perte de crédibilité dans l'outil de gestion et les projets furent arrêtés plusieurs fois (Berland, 1999).

Entre 1941 et 1945, un « embryon » de contrôle budgétaire est instauré par le cabinet

15. La conjugaison des phrases a été changée.

16. Berland (1997) explique ce changement de comportement par un gain d'autonomie et de liberté qui permet aux comptables de mettre en place le contrôle budgétaire sans qu'il leur échappe leur permettant de conserver leur pouvoir.

d'ingénieur-conseil d'Héranger. Abandonné en 1946, la mission Héranger a tout de même laissé son empreinte par la création d'un bureau du plan, ayant pour mission les prévisions des ventes et de la production, et l'institution d'un adjoint-financier chargé de réunir des renseignements sur les résultats des divisions. Cet adjoint est considéré comme étant le conseiller du directeur général sur des questions techniques d'ordre financier. Puis, à partir de 1952-1953, le contrôle budgétaire se développe une seconde fois¹⁷. En effet, cette période est caractérisée par une conjoncture favorable : l'offre est supérieure à la demande et les usines tournent à leur maximum de capacité de production (Daviet, 1988 ; Berland, 1999). De plus, depuis quelques années, des cartels se sont formés tant sur le marché des glaces, que de la chimie favorisant une certaine stabilité des prix. L'ensemble de ces facteurs a eu pour conséquence une stabilité des programmes de production, facilitant de fait les prévisions et l'instauration du contrôle budgétaire (Berland, 1999).

Dans le même temps, et contrairement au cabinet précédent, l'IOIC parvient à mobiliser de jeunes ingénieurs, comme Milochevitch, qui a tenu conférence pour expliquer à ses pairs tous les bienfaits de la gestion budgétaire. Pendant son discours, il indique que les budgets devraient être faits par les opérationnels eux-mêmes, mais sous la surveillance des services d'état-major qui déterminent la stratégie à suivre. Il se met ainsi en place, à partir des années 1950, un contrôle de type stratégique pour lequel *« le centre prend part au processus de détermination de la stratégie des unités mais en donnant un maximum d'autonomie et d'initiative à ces dernières. [...] Il exerce également un contrôle assez strict sur les objectifs à la fois financiers et stratégiques. Le rôle du centre est d'aider à l'éducation et au développement des managers en les orientant dans leurs procédures. L'un des thèmes majeurs dans ces sociétés est la création d'unités indépendantes, au sein d'une structure par divisions. »*. (Berland, 1999, p. 251). Dans le même temps, les coûts standards sont instaurés à partir de 1957 et se généralisent dans tous les établissements du groupe (Zimnovitch, 1996). L'apprentissage de l'exercice de contrôle budgétaire fut donc lent chez Saint-Gobain (Berland, 1999). En parallèle de cet outil de gestion financier se développe les tableaux de bord qui visent à prendre en considération quant à eux des indicateurs non financiers (Pezet, 2007).

17. L'implantation fut plus rapide et aisée dans la branche chimie lors de cette deuxième tentative. Au tout début des années 1950, les activités de la chimie connaissaient une faible rentabilité et la branche a décidé de mettre en place un système de contrôle des frais généraux et de la trésorerie. Les prévisions faites, jugées satisfaisantes, ont permis d'instaurer un sentiment de confiance dans cet exercice, facilitant par la suite l'intervention du cabinet IOIC (Berland, 1999).

1.2.2.3. Des tableaux de bord chez Saint-Gobain

Les tableaux de bord apparaissent en France de façon concomitante avec le développement du contrôle de gestion et se distingue du *reporting* puisqu'il met en rapport l'action et la mesure de ses conséquences (Méric, 2003). Saint-Gobain n'échappe pas à cette innovation managériale :

Chez Saint-Gobain, le premier véritable tableau de bord est celui de M. Grand-george, directeur général. Ce « tableau de bord des glacières » porte sur la période 1952-1958. Il comporte trois classeurs, chacun étant intitulé « tableau de bord » :

- *tableau de bord n° 1 : gestion commerciale*
- *tableau de bord n° 2 : gestion technique et gestion financière*
- *tableau de bord n° 3 : salaires, charges sociales et pouvoir d'achat*

[...] Deux traits marquants sont à signaler : le premier est que ces tableaux de bord comportent de nombreux tableaux et graphiques en couleur. D'autre part, les données sont essentiellement non financières, la partie financière du tableau de bord n° 2 ne figurant d'ailleurs pas dans le classeur. (Pezet, 2007, p. 14-15)

Avec le temps, une demande accrue de rapports financiers transformant peu à peu ce nouvel outil de gestion : « à la fin des années 1960, le tableau de bord mensuel Branche vitrage contient exclusivement des rubriques financières : recette, marge brute (avec écarts mensuels par rapport au budget) » (Pezet, 2007, p. 21). Désormais, la direction administrative et financière est responsable du tableau de bord et le *reporting* devient la norme, *reporting* qui devient le système d'informations financières (Pezet, 2007), toujours en vigueur chez Saint-Gobain.

En résumé

Le contrôle budgétaire se développe sur la demande des ingénieurs. Puis, ce sont les comptables qui en obtiennent le monopole par la suite. Le contrôle budgétaire a pour objectif d'aider les managers à gérer une masse d'informations de plus en plus conséquente pour piloter l'organisation, mais aussi pour répondre à la demande croissante d'informations de la part des actionnaires.

Des études récentes montrent que Saint-Gobain connaît une **pression de plus en plus importante de la part des marchés financiers**, pression accentuée par l'arrivée au capital de la société d'investissement Wendel. Le groupe y répond, dans une certaine mesure, mais essaye aussi de privilégier une stratégie de gestion à moyen-long terme. Toutefois, sans nier que Saint-Gobain reste encore un groupe autonome dans la définition de sa stratégie, **des signes de la financiarisation de sa gestion sont perceptibles.**

2. La place de la finance et du contrôle de gestion chez Saint-Gobain : les contrôleurs de gestion peuvent-ils devenir des partenaires d'affaires ?

La place qu'une organisation accorde à ses contrôleurs de gestion influence leurs rôles, leur zone de responsabilité, ainsi que les opportunités de carrière qui s'offrent à eux (Lambert, 2005), autant de facteurs entrant en jeu dans la construction de leur identité professionnelle. Cette section est consacrée à positionner la place de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain. Dans une première partie, nous présentons la culture du groupe telle que perçue par les contrôleurs de gestion en activité (2.1.). Puis, nous nous interrogeons sur la place de la fonction contrôle de gestion (2.2.) ce qui permet de recentrer notre discussion sur les rôles et activités exercés par les contrôleurs de gestion dans cette organisation (2.3.). Enfin, nous nous intéressons aux compétences attendues et nécessaires pour qu'ils remplissent au mieux leurs différentes missions (2.4.).

2.1. Saint-Gobain : « une boîte d'ingénieurs » ou une culture de l'ingénieur soumise à mutation ?

L'histoire de Saint-Gobain en a fait un groupe industriel où les ingénieurs tiennent une place prépondérante. L'image que s'en font les contrôleurs de gestion avant même d'entrer dans le groupe reflète ce poids de l'histoire :

*Initialement, j'ai postulé à un groupe industriel [...], j'ignorais que Saint-Gobain avait toute une branche distribution. **Nathan***

*Quand j'ai postulé chez Point P., je ne savais même pas que ça faisait partie du groupe Saint-Gobain. Pour moi, Saint-Gobain, c'était un groupe industriel, je ne pensais pas qu'il pouvait y avoir d'autres activités. **Alice***

J'ai un goût très industriel, donc tout ce qui est grande conso., mode, ça ne m'intéresse pas du tout, moi c'est très industriel. Du coup, Saint-Gobain c'est bien dans le cadre, j'aime l'ambiance qu'il y a dans les entreprises industrielles.

Question : Donc pour toi, Saint-Gobain était un groupe industriel uniquement ?

*Oui. Pour moi, industrie, c'est le produit où à la base, tu n'as rien et ça devient quelque chose. **Ophélie***

Une fois qu'ils ont intégré le groupe, la majorité des contrôleurs de gestion continue d'avoir cette impression :

*Saint-Gobain, c'est une boîte d'ingénieurs. Donc, je ne sais pas, je dirais 95 % des cadres ont un diplôme d'ingénieur. **Isabelle***

Neuf personnes sur dix sont ingénieurs. Donc déjà tu as un formatage qui se fait, tu as une façon de penser et d'agir. Sébastien

Au niveau de la distribution, on vend des produits industriels, donc même si l'activité est pas la même, on reste, enfin pour moi, on reste un groupe industriel. Matthieu

Dans la distribution, il n'y a pas du tout les ingénieurs. Du moins, chez Point P. Chez Saint-Gobain, tu as beaucoup d'ingénieurs ; chez Point P. tu as les commerciaux. Il n'y a pas d'ingé. Si, il y en a 2. Il y en a un qui est polytechnicien et qui s'occupe des systèmes d'information mais pas que. Et il y en a un autre qui s'occupe du référencement des produits. Sinon, il n'y a pas d'ingénieurs. Le négoce, c'est tout au développement du commerce. William

Pour les contrôleurs de gestion, Saint-Gobain est bien une « boîte d'ingénieurs » et l'acquisition de Poliet ne semble pas modifier en profondeur la représentation qu'ils s'en font, qu'ils appartiennent aux activités de distribution ou de production : les ingénieurs dominent toujours le groupe. Néanmoins, les propos de William nuancent un peu la situation : chez Point P., société appartenant à la branche distribution, les ingénieurs ne prédominent pas, ce sont les commerciaux. La culture de l'ingénieur se retrouve alors dans la formation des cadres dirigeants, mais pas seulement :

Chez Saint-Gobain, il y a cette culture d'ingénieur et on va le voir chez les directeurs, dans les directeurs, c'est des Polytechniques enfin voilà, il ne va pas y avoir beaucoup d'HEC - ESSEC, du moins dans les grands directeurs. Marie

Dans la culture du groupe, c'est incroyable. Tous les chefs c'est des ingénieurs. Point P. est peut-être une exception, on n'y pense pas trop. Mais même, au-delà de ça, le chef de la distribution, il est X, ils sont tous X. Chez Saint-Gobain, au sens noble du terme, il faut être passé en usines, il faut connaître les usines, il faut connaître les process. On investit des centaines de millions et des milliards d'euros dans la R&D, dans les process, la flamme qui va fondre le verre. Il y a une culture industrielle de malade. Même dans la distribution ils ont le côté bi-polaire. Dans la distrib., ils sont des marchands de matériaux. On n'est pas dans le retail par rapport à des Printemps, des Amazon. On parle de distribution mais on a quand même des centrales de béton prêtes à l'emploi, des gros camions, même au niveau comptable, beaucoup d'actifs. [...] Et même quand on récupère des gens d'autres boîtes, ils hallucinent à quel point on parle des usines. Céline

Chez Saint-Gobain, c'est une culture d'ingénieurs où le pouvoir est donné aux ingénieurs et aux grands corps d'Etat, c'est le schéma traditionnel des grands groupes français. Et chez Point P., c'est un métier où le commerce est roi. [...] Bon, le directeur de Saint-Gobain, il a fait l'ESSEC mais il a fait l'ENA surtout, inspecteur des finances. C'est souvent ce qu'ils font, ils vont dans des cabinets ministériels et tout de suite après, ils arrivent dans le groupe au niveau de la direction du plan. [...] La direction du plan] c'est la stratégie, c'est un poste d'observation pour les grands talents, c'est pour ne pas donner l'impression qu'ils sont parachutés à des postes de direction générale d'activité sans rien connaître au groupe. William

Je regarde les documents internes de Saint-Gobain, ça reste toujours des projets d'ingénieurs. On a fait tel building en verre, on a fait tels joints céramiques sur telle machine. C'est des trucs, en tant que financier, c'est super intéressant, mais bon, ça reste des trucs d'ingénieur. Sébastien

La culture de l'ingénieur se retrouve dans le contenu des documents internes, dans la formation du haut management, *etc.* Concernant les profils de l'équipe dirigeante, une consultation du site internet¹⁸ du groupe permet de confirmer, mais aussi de nuancer légèrement les propos tenus ci-dessus. Douze personnes composent l'équipe¹⁹ : le président directeur général a fait l'ENA²⁰, cinq possèdent une formation dans le domaine de l'ingénierie²¹ et quatre sont diplômés d'écoles de commerce. Parmi les deux restant, l'un a obtenu une maîtrise en droit²² quant au dernier, nous n'avons pu trouver la formation qu'il a suivie. Les membres de l'équipe dirigeante de Saint-Gobain sont donc, pour la grande majorité d'entre eux, issus de grandes écoles françaises. **Les ingénieurs sont les plus nombreux suivis de près par les diplômés d'école de commerce, ce qui dénote une financiarisation des profils de l'équipe dirigeante** et ce d'autant plus que certains ingénieurs ont complété leur formation initiale par des diplômes au sein d'écoles de commerce.

L'ambiance industrielle du groupe se retrouve aussi lors de la formation des contrôleurs de gestion juniors qui sont amenés à visiter un site industriel — et non une enseigne commerciale — ainsi que dans le film de présentation du métier de contrôleur de gestion²³ :

*Dans un premier temps ils ont fait une brève présentation de P., du site, etc. Ensuite, on a **visité tout ce qui était la carrière à ciel ouvert**. Donc là, ils nous ont expliqué les procédés, comment en fait ils extraient leur matière première. Et ensuite, on a fait la visite de l'usine. On a vu tout le procédé de fabrication, donc on est vraiment parti de A pour aller jusqu'à Z. [...] **C'était vraiment orienté activité et procédés**. Célia*

*Le film de présentation du métier de contrôleur de gestion : une femme apparaît à l'écran. Elle porte un casque de chantier et un gilet de sécurité orange. Elle se trouve dans un entrepôt. En arrière-plan, de nombreux tuyaux bleus sont présents. Ce n'est qu'après ce plan qu'elle se présente comme étant Chunyu, contrôleur de gestion. Puis, lorsqu'elle présente son métier, les arrières-plans sont tour à tour : une fonderie, un site de stockage de tuyaux, un laboratoire de recherche & développement et son bureau. **Journal de recherche, 26 mars 2013***

18. En date du 7 avril 2014.

19. Pour plus de précision, les profils sont détaillés en annexe K.

20. A complété son cursus par un diplôme à l'ESSEC.

21. Deux diplômés au sens strict, c'est-à-dire n'ayant pas complété leurs études par un master dans un autre domaine et trois diplômés ayant obtenu un master en économie en complément.

22. A complété son cursus par un diplôme à l'ESSEC.

23. Disponible sur le site internet du groupe et retranscrit dans le journal de recherche.

Ainsi, même la représentation que le groupe donne du métier de contrôleur de gestion en fait un métier en lien avec les activités industrielles du groupe. Toutefois, une nouvelle orientation client a été constatée par certains contrôleurs de gestion. Cela s'explique pour ces derniers par l'acquisition des activités formant le pôle distribution, et par l'arrivée d'un président directeur général ayant eu des responsabilités dans ce même pôle :

*C'est la première fois que c'est un non industriel à la tête du groupe. C'est la première fois que c'est quelqu'un qui a piloté les business plus commerciaux qui est à la tête du groupe*²⁴. [...] *L'orientation du groupe c'est la préservation des prix maintenant. [...] La boîte ne va pas faire un virage à 180° en cinq ans, c'est un changement long à initier, mais c'est plus ça, l'évolution et je le vois aujourd'hui ici, on a plus de questions qui arrivent sur l'innovation produit mais pas que techniques, sur les portefeuilles de clientèle aussi. Et ça, en supply chain, c'est assez novateur. Les analyses que je fais, je raisonne par marge, par client, par taux de marge. Je vois aussi qu'au commerce on s'y met car prix, volume, mix c'est intéressant, mais plus suffisant. La rationalisation de la gamme dont j'ai parlé, je sors « sur telle partie de la famille on marge à tant, sur telle à tant ». On a une approche qui est plus orientée client, marge plutôt que prix-volume-mix qui ne dit pas vraiment grand chose, honnêtement, c'est encore trop général, ça me dit pas grand-chose. C'est pas très concret à mes yeux. [...] Donc vous voyez cette culture commerciale, ce n'est pas une culture commerciale, c'est plutôt faire comprendre que ce n'est pas tout de produire, il faut aussi vendre et que pour vendre, il faut avoir ce qu'il faut pour parler à un client et l'entendre. Donc, il faut aussi entendre le client et ses besoins. C'est plus ça, une culture du client plutôt que commerciale me semble-t-il. Mais ce sera long de changer de mentalité.*
Frédéric

Le groupe reste foncièrement industriel dans sa culture. La venue du pôle distribution bâtiment depuis les années 2000 qui a grossi de plus en plus dans le groupe, il fait maintenant plus du tiers du chiffre d'affaires du groupe il me semble, ça a fait progressé la culture du client mais je pense pas au détriment de la culture industrielle. La culture client a progressé dans le groupe depuis ce moment-là.
Yohan

Ainsi, il y aurait actuellement une juxtaposition des cultures qui se traduit par une prise en considération plus forte du client et de ses besoins :

Quand on discute en termes de R&D, recherche et développement, ils [les ingénieurs] essayent de dire quels sont les besoins du marché et est-ce que l'on peut développer les produits, mais ça c'est nouveau. Pendant des années, il y avait des ingénieurs qui développaient des produits et c'était comment les amener sur le marché. Je pense que là-dedans, il y a la beauté de la prouesse industrielle et puis on l'apporte sur le marché. Sauf qu'il y a une époque où cela marchait bien, les Trente Glorieuses ou je ne sais pas, mais aujourd'hui, voilà, il y a des vraies questions, on voit ce que demande le marché et, si on peut [produire], où on peut et comment on va sur le marché, c'est quand même pas la même approche.
Marie

24. Information correcte, vérifiée dans la biographie officielle présente sur le site internet, il a bien occupé le poste de directeur général adjoint de la compagnie, en charge du pôle distribution bâtiment, mais il a aussi été président de la branche abrasif, branche industrielle.

*Disons que le **point de vue commercial est pris de plus en plus en considération** chez Saint-Gobain maintenant parce que les questions comme les positionnements de prix, de mix de produits et tout ça, ça devient plus important que ça ne l'était quand vous aviez des sociétés qui travaillaient dans un secteur où, ce n'était pas un monopole... mais il n'y avait pas beaucoup de concurrents sur le marché. Léa*

La dimension client - commerciale, semble prendre une place plus importante dans le groupe Saint-Gobain. Certains contrôleurs de gestion notent une modification de la façon de travailler des ingénieurs, vers une meilleure prise en compte des besoins clients au détriment de la seule beauté technique des innovations. Cela se traduit aussi pour Frédéric par l'arrivée d'un président directeur général ayant occupé la fonction de directeur du pôle distribution, s'initiant ainsi aux problématiques de la branche récemment acquise. Il y aurait ainsi un changement de culture ou plutôt une hybridation de la culture chez Saint-Gobain : industrielle et commerciale.

En résumé

Saint-Gobain est sans conteste, pour les personnes interrogées, une entreprise industrielle dans laquelle les ingénieurs sont toujours prédominants. Toutefois, il semble que les dimensions client et négoce prennent une place de plus en plus importante. Il y aurait ainsi un changement de culture ou plutôt **une hybridation de la culture chez Saint-Gobain : industrielle et commerciale / client.**

En ce qui concerne son équipe dirigeante, Saint-Gobain est conforme aux canons français (Dudouet et Joly, 2010) : sortant majoritairement des grandes écoles (ENA, Polytechnique, HEC, *etc.*), une tendance à la **financiarisation des profils de l'équipe dirigeante du groupe** est observée, tendance qui est par ailleurs non évoquée par les contrôleurs de gestion interrogés. Dans cet environnement changeant, où les ingénieurs et les commerciaux dominent, quelle est la place laissée à la finance et aux contrôleurs de gestion ? Quelles sont les attentes exprimées envers celle-ci ? Quel regard portent les contrôleurs de gestion sur leur famille financière et les autres familles de leur organisation ?

2.2. Quelle place est accordée à la fonction contrôle de gestion ?

Dans cette partie, nous nous montrons que la fonction est présentée comme étant proche des opérationnels (2.2.1.) ce qui nous amène à nous intéresser aux arguments avancés par les contrôleurs de gestion pour expliquer cette place aux côtés des managers (2.2.2.).

2.2.1. Une fonction considérée comme proche du *business*

Évoquer la place de la fonction contrôle de gestion amène certains contrôleurs de gestion à se positionner par rapport aux autres fonctions :

Moi, dans mon environnement [la distribution], le contrôle de gestion est une fonction importante mais elle ne décide pas de l'avenir de l'entreprise, c'est plus le développement commercial et le marketing qui fait qu'elle se lance dans de nouveaux projets. William

[La finance], c'est une fonction principale dans notre organisation, ce n'est évidemment pas notre cœur de métier, on n'est pas une société de consultants en finance. [...] Je connais des gens qui travaillent dans le milieu du luxe, la fonction finance passe en deuxième : c'est la fonction artistique qui passera en premier. Ici, si on devait faire un classement, je ne sais pas, honnêtement, je ne sais pas. Ce que je peux dire c'est que ça compte beaucoup. La finance est une des plus importantes dans notre structure, elle aide à orienter, à gérer le business. Christelle

Ce n'est pas les contrôleurs de gestion qui lancent les projets, ça part plus du siège. Ça part des commerciaux et après l'usine dit si elle est capable ou pas [de les produire]. Ophélie

C'est une entreprise industrielle, donc si l'industrie marche pas, la société s'arrête. On ne peut pas fermer toutes nos usines pour faire des économies, ce n'est pas possible. Par contre, la finance a quand même une place centrale²⁵. Sophie

Ces différents extraits mettent en évidence le fait que le contrôle de gestion n'est pas une fonction moteur dans l'organisation, décidant du lancement de nouveaux produits, de nouveaux projets ou cherchant sur les marchés de nouvelles opportunités de croissance. D'autres fonctions sont en charge de cela, en ce sens, la fonction contrôle de gestion n'est pas prospective. Mais est-ce vraiment cela qui est attendu des contrôleurs de gestion ? Est-ce aux contrôleurs de gestion de lancer les projets et de prendre ces décisions opérationnelles ? Marine répond par la négative : « *mon objectif en tant que contrôleur de gestion, ce n'est pas d'aller chercher des marchés, c'est utopique, sinon je suis un commercial, un business developer* ».

Les extraits précédents font également apparaître une autre idée, celle de la place de la fonction finance qui n'est certes pas centrale – au sens activité principale – mais qui est essentielle dans le groupe puisqu'elle accompagne les opérationnels. Ceci se confirme lorsqu'une attention est prêtée aux propos d'autres participants :

La finance, et donc le contrôle de gestion, est l'un des points clés du groupe et donc la filière financière est forte [...]. La colonne vertébrale, c'est ce que disait un ancien directeur financier du groupe, c'est la filière financière. Arnaud

C'est une fonction extrêmement importante, extrêmement proche des pa-

25. Ces propos sont également tenus par Patrice, directeur contrôle de gestion de la compagnie Saint-Gobain lors des différentes sessions de formation.

trons, fonction extrêmement critique, très solide dans Saint-Gobain. C'est une des épines dorsales de notre groupe. Je pense que notre groupe est très bon en contrôle de gestion il y a de très très grands contrôleurs de gestion chez nous, c'est une fonction extrêmement importante. [...] Elle est support mais elle est totalement indissociable²⁶ de la fonction business qui est un mélange entre de la technologie, de l'organisation, de la compréhension du process industriel et des ressources humaines. Tout ça est très imbriqués. Il y a d'autres fonctions qui sont supports mais celle-là, elle est vraiment une fonction clé, absolument proche du business. Michel

La place de la finance en usine, ressentie : hyper faible, réelle : hyper puissante. Le ressenti au niveau des opérateurs, voilà quoi, ils ont pas vraiment... ils savent pas ce que je fais [...] Mais au réel, on a quand même un grand pouvoir. Claude

Ce qu'on dit, c'est que la finance c'est un peu clé dans l'industrie avec le coût de revient. On a eu une réunion avec la DG Europe, qui réunissait France, Espagne et d'autres pays du sud, on nous disait qu'on ne se rendait pas compte à quel point le contrôle de gestion c'était un secteur clé dans tout Saint-Gobain parce que ça gère un peu tout. En fait, celle qui intervenait, c'était une ancienne RH, donc pas du tout de la finance, et elle était plus souvent avec le directeur contrôle de gestion que financier. Ophélie

La fonction contrôle de gestion tient une place importante au quotidien : que ce soit pour Arnaud, ancien directeur du contrôle de gestion du groupe, ou Michel, gestionnaire de carrière des cadres ou certains contrôleurs de gestion ; imbriqué dans le *business*, le contrôle de gestion n'est pas considéré comme une fonction subalterne. La place du contrôle de gestion dans le groupe et le rôle des contrôleurs de gestion ne doivent alors pas être sous-estimés²⁷. Considérée comme étant en lien étroit avec l'activité, **la fonction contrôle de gestion se positionne et est d'ailleurs positionnée comme accompagnant les opérations plutôt que comme toute puissante :**

La fonction contrôle de gestion, elle est écoutée, conseillère, elle aide au pilotage de la performance, à l'aide à la décision. Marine

Elle est plutôt bien perçue. Les financiers sont bien perçus dans le groupe et c'est une fonction qui a son mot à dire, elle est valorisée en tant que telle, même si c'est vrai qu'il y a une culture ingénieure qui a façonné le groupe Saint-Gobain. Mais la fonction financière n'est pas dévalorisée. Yohan

Beffa²⁸ avait bâti tout le système de reporting financier pour disposer d'une batterie d'indicateurs qui pouvait descendre finement dans le groupe pour voir ce qu'il voulait voir s'il avait envie de creuser. C'était un choix de sa part de dire : j'ai une structure financière qui me permet d'avoir l'information quand j'en ai besoin pour suivre « opérationnellement » et prendre les décisions. Sylvain

26. Accentuation de chaque syllabe.

27. Cette idée évoquée par Ophélie a aussi été développée lors de la formation des contrôleurs de gestion seniors par l'un des intervenants.

28. Ancien directeur général du groupe de 1986 à 2007.

Je crois que le rôle du financier chez Saint-Gobain est certainement plus valorisé que dans d'autres groupes. Ça je le vois parce que chez Saint-Gobain, si vous avez par exemple des présentations au niveau des plans, même au niveau des plans stratégiques, donc pas seulement financiers, donc du point de vue marché, du point de vue vraiment stratégie commerciale, vous avez le financier qui en fait quasiment tout le temps partie. Léa

Les personnes interrogées voient dans la fonction contrôle de gestion une fonction qui est aux côtés de l'activité. Accompagnante et conseillère, elle assure en parallèle la transmission d'informations de la base au sommet. Contrairement à des organisations où la place du contrôle de gestion pourrait être vue comme omnipotente au sens de Lambert (2005), la fonction chez Saint-Gobain est vue comme étant une fonction partenaire, écoutée, ce qui est valorisant. La comparaison faite avec Valéo de la part de deux contrôleurs de gestion confirme ce positionnement de la fonction :

J'ai fait mes armes chez Valéo. Très bien, très formateur, mais très presse-citron aussi. C'était la réputation de Valéo. Je pense que ça l'est encore. [...] Chez Valéo, la fonction contrôle de gestion, financière est hypertrophiée. C'est-à-dire que la fonction financière chez Valéo, les opérationnels lui reprochaient d'être beaucoup trop présente et, parfois, de faire un peu trop la loi, et c'est vrai. C'était vraiment la culture de l'entreprise. Le contrôleur financier arrivait souvent à imposer à toutes les autres fonctions de l'entreprise. Alors que chez Saint-Gobain, je pense que c'est plus équilibré, elle est plus à sa place. C'est-à-dire qu'elle est là pour garantir la crédibilité des résultats de l'entreprise, pour être capable d'apprécier les risques pris par l'entreprise, d'être aussi garante de la bonne application des processus d'entreprise. Il y a un rôle vis-à-vis aussi du contrôle interne. Je dirais que c'est à peu près les trois éléments. Elle n'est pas sur un piédestal alors que c'est le cas chez Valéo. [...] Le contrôle de gestion est à sa place. On ne vient pas, comment dire, remettre en cause son expertise sur la partie comptabilité, fiscalité, finance, analyse de rentabilité. Mais on attend de lui qu'il ne vienne pas, entre guillemets, mettre son grain de sel dans les autres domaines, ou alors, s'il est amené à le faire, ça doit être toujours via le biais financier ou de la qualité par exemple avec WCM, des choses comme ça. Il peut être amené à questionner un projet industriel, mais plus sur le risque financier pas technique, c'est plus sur : est-ce que vraiment ça va générer le cash supplémentaire tel que le promoteur du projet le défend ? Est-ce qu'on prend des risques fiscaux ? Est-ce que les flux de trésorerie sont bien calculés ? Est-ce que l'on ne sous-estime pas les impacts inflationnistes ? Est-ce que le plan de productivité qui a été défini pour les 5 ans à venir est juste ? Voilà. C'est plutôt quelqu'un qui vient, qui aborde les sujets toujours sous les prismes financiers. Chez Valéo, ça débordait largement. Laurent

Valéo j'y ai passé trois ans donc c'est une société que je connais très bien. C'est une société où l'organisation hiérarchique est extrêmement réduite, c'est-à-dire qu'entre le DG et l'ouvrier, il y a très peu de niveaux hiérarchiques et c'est extrêmement structuré, on ne fait que l'essentiel. Le financier est tout puissant dans cette organisation. [...] Le revers de la médaille, à l'époque, le turn over chez Valéo était impressionnant.

Question : Ah bon ?

Ah oui, autour du 100 %. Et on ne te pardonnait aucune erreur. Chez Saint-Gobain, c'est différent. On va plus être aux côtés de., on n'impose pas comme chez Valéo. Sylvain

Loin d'être une fonction contrôle de gestion omnipotente comme chez Valéo, les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain se voient comme étant véritablement aux côtés des opérationnels, comme étant leurs partenaires. Pour Laurent, la fonction en tant que conseillère est d'ailleurs à « *sa place* ».

Nous verrons qu'au quotidien, cela se traduit par une fonction contrôle de gestion décentralisée et présente à de nombreux niveaux. Nous verrons également qu'un repositionnement hiérarchique de la fonction est actuellement en cours.

2.2.1.1. Une fonction contrôle de gestion décentralisée

Puisque présentée comme une fonction proche des opérations, nous pouvons nous attendre à ce que les contrôleurs de gestion occupent des postes décentralisés, c'est-à-dire que certains soient situés le plus près possible des opérationnels (Hopper, 1980) :

On trouve des contrôleurs de gestion à de nombreux niveaux : usines, business units et siège un peu moins. Au siège ce sont des gens qui font surtout de la consolidation, il y a peut-être un contrôleur de gestion qui fait des études un peu générales pour le siège, mais nous, c'est lié au métier, c'est au niveau des usines et des business units qu'ils sont le plus nombreux.

Question : Vous ne souhaitez donc pas centraliser plus la fonction ?

Ja-mais²⁹, alors ce genre de phrase, non mais je comprends très bien votre question j'y réponds de façon un peu provocatrice, pour nous ce serait criminel vous voyez.

Éloigner le décideur du business de son contrôle de gestion, pour nous c'est un crime. Michel

La citation suivante de Delphine confirme cela. Afin de mieux éclairer ses propos, nous proposons une représentation de l'organisation au sein de la figure 4.1³⁰ :

On a un site A. Ce site A, il fait un métier on va dire 1 d'accord ? Dans ce site-là, tu as du contrôle de gestion, le contrôle de gestion dans ce site-là, c'est un contrôle de gestion usine [...] Et puis tu as aussi un site B, un site C qui fait le même métier donc là après, on va avoir ou un département ; donc là, tu as un directeur du département un DG plus un contrôleur de gestion. [...] Ensuite tu as un business qui va regrouper plusieurs métiers mais qui sont quand même des métiers similaires. Donc il va regrouper plusieurs métiers et donc là, il y a un DG et un contrôleur de gestion. [...]. Et ensuite, tu as des pôles chez Saint-Gobain et aux pôles, tu as donc le DG du

29. Accentuation des deux syllabes.

30. Construit également sur la base d'autres entretiens, il lie les entités juridiques (sociétés par exemple) aux découpages organisationnels (pôles par exemple). Il est toutefois une représentation simplifiée qui ne fait pas apparaître toutes les situations que nous avons rencontrées (parfois un site de production est une société), il est néanmoins le cas le plus fréquemment vu et évoqué.

pôle plus l'équipe de contrôle de gestion plus l'équipe de conso. [...] Et après, au-dessus du pôle, tu as la compagnie. Dans la compagnie Saint-Gobain, il y a une grosse équipe conso bien sûr et le contrôleur de gestion c'est [Arnaud]. [...] Voilà, il y en a un peu partout [sourire]. Delphine

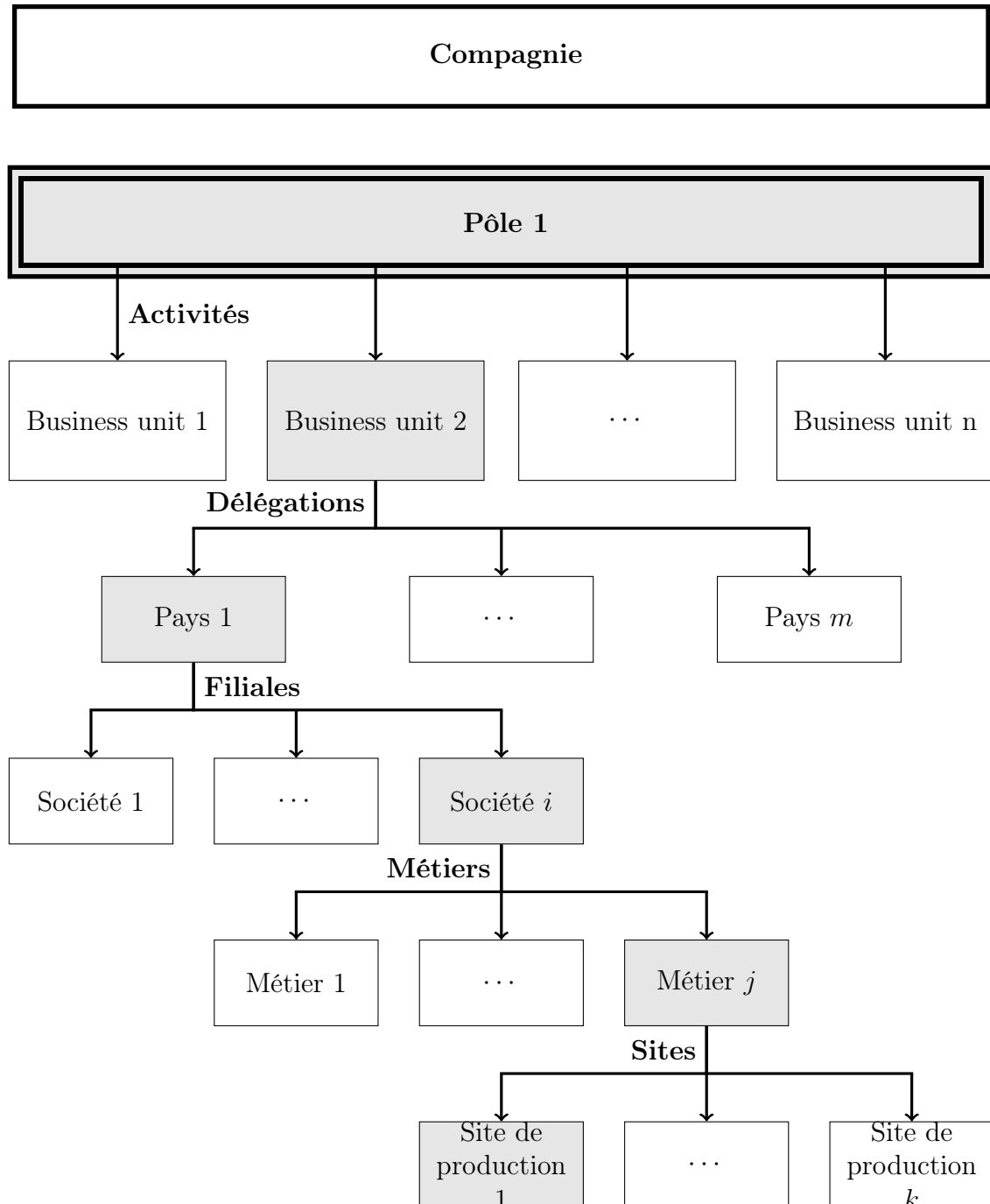


FIGURE 4.1 – Une représentation de l'organisation

Les contrôleurs de gestion sont ainsi présents à de nombreux niveaux de l'organisation (excepté au niveau des délégations) : présents sur les sites de production, ils représentent aussi la majorité des personnes présentes au siège de la compagnie :

Chez Saint-Gobain, c'est vrai qu'il y a toujours un financier quelque part. Vous pouvez en trouver un peu partout. Vous en avez en usine, en société, à la compagnie. Mais bon, on est quand même toujours moins nombreux que les ingénieurs!
Charlotte

Elle est proche de la décision, c'est sûr mais cela ne veut pas non plus dire que vous ne trouverez pas de financiers au siège.
Patrice

On est aussi une des seules fonctions qui est très contingentée à la Défense, il n'y a presque aucun ingénieur à la Défense. Si ce n'est les grands DG, ça reste des armées de financiers et de RH, et de directeurs de pôle.
Isabelle

On est un peu présent partout dans l'organisation, c'est vrai.
Matthieu

Lors des entretiens, nous avons également rencontré des contrôleurs de gestion de tous horizons, localisés au plus proche des opérationnels mais aussi plus éloignés de ces derniers.

2.2.1.2. Un repositionnement hiérarchique de la fonction en cours

Le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion influence leurs rôles et leurs images (Sathe, 1978 ; Giraud *et al.*, 2002 ; Godener et Fornerino, 2004). Chez Saint-Gobain, un changement du rattachement hiérarchique est actuellement en cours :

Souvent les contrôleurs de gestion usine dépendaient du directeur de l'usine. Là, on veut quand même que la famille financière soit plus regroupée, mieux gérée comme une famille. Les contrôleurs de gestion usines maintenant, même s'ils sont dans une usine à cinq cents kilomètres, ils dépendent hiérarchiquement du contrôleur financier de leur entité. Du moins, à terme c'est ce que l'on souhaite.
Arnaud

Quand je suis arrivé il y a trois ans, je dépendais hiérarchiquement du directeur d'usine et fonctionnellement en gros du directeur contrôle de gestion de E. L'année dernière ça a un petit peu changé. [...] Depuis ça, hiérarchiquement tous les contrôleurs de gestion des sites industriels sont rattachés au siège, donc au central.

Question : Vous me parlez bien de ce qui se passe chez E. ?

Chez E. oui, mais c'est a priori aussi le cas chez Saint-Gobain, c'était aussi un argument pour avoir une organisation qui colle plus à ce qui se fait chez Saint-Gobain. Alors je dépends pas directement du directeur contrôle de gestion car il a nommé un responsable de la partie industrielle et donc hiérarchiquement je dépends du responsable de la partie industrielle. Par contre, je reste fonctionnel au directeur d'usine, clairement au quotidien, je travaille avec lui. Après, ça ne change pas tellement mon mode de travail puisque de toute façon, au quotidien, celui que je vois, c'est le directeur d'usine et puis je travaille aux problématiques de l'usine. Par contre voilà mon entretien de fin d'année se fait avec quelqu'un du siège, même si forcément ça se fait en concertation avec le directeur de l'usine.
Henry

Des changements sont à l'œuvre et l'organisation ne souhaite plus faire dépendre hiérarchiquement les contrôleurs de gestion décentralisés des directeurs généraux et

d'usine. Une explication donnée par Arnaud, responsable du contrôle de gestion de la compagnie, repose sur une volonté de gérer la fonction financière de manière plus homogène dans le groupe. Ceci est également explicité par Céline :

*Il y a l'aspect des évolutions de carrière. [...] Le problème avec les usines, c'est le RH de l'usine, il est au même niveau hiérarchique que le contrôleur de gestion, c'est aussi des RH super juniors. [...] Donc du coup, ils ne vont pas développer leurs collègues. Les RH au siège, ils savent même pas que les usines elles existent. L'usine est gérée par l'usine. **Le directeur d'usine, il a l'usine à faire tourner, c'est un poste super lourd et vraiment compliqué. Ils n'ont pas forcément beaucoup de temps pour développer leurs gars surtout sur des fonctions finance où ils n'ont aucune idée de ce que c'est. Autant les mecs de la maintenance, leur proposer un poste dans une autre usine machin, ça ils savent, pareil pour des logisticiens. Mais un directeur d'usine, il n'aura aucun impact sur la carrière d'un contrôleur de gestion usine. Donc s'il n'y a personne au siège pour s'en occuper, il ne faut pas s'étonner de se retrouver 20 ans après avec des catastrophes. Si le gars n'a été ni formé, ni challengé, ni développé, il y a un moment où...***

Question : Donc pour toi, il faut le faire dépendre de quelqu'un d'autre c'est ça ?

Pour moi, il faut le faire dépendre hiérarchiquement du contrôleur de gestion du siège, du contrôle de gestion central. Céline

Ainsi, pour gérer au mieux les carrières des contrôleurs de gestion, l'argument d'un rattachement au central est évoqué. Toutefois, nous voyons en filigrane ici que même si l'argument principal repose sur une volonté de mieux gérer les carrières des contrôleurs de gestion, ce rattachement hiérarchique est aussi un moyen utilisé pour que ces derniers ne restent pas trop longtemps à des postes opérationnels. Ceci prévient en effet un trop grand rapprochement des contrôleurs envers les opérationnels³¹.

Au cours de la recherche, nous avons ainsi pu voir l'hétérogénéité encore présente des pratiques de rattachement hiérarchique. Certains sont ainsi rattachés au directeur opérationnel de leur entité :

Question : Es-tu rattachée à la direction financière de Saint-Gobain ?

Oui, mais indirectement. Je suis rattachée directement au directeur technique et industriel et je pense que c'est pour ça que j'ai autant de problèmes ici. Valérie

J'ai deux chefs, j'ai le directeur de l'usine qui est mon chef direct, on est en organisation matricielle, et j'ai le contrôle de gestion France. Parce que je ne suis pas le seul à produire du verre plat en France, on est plusieurs entités et donc du coup, j'ai au-dessus un chef financier au niveau de la France. Claude

Je dépends fonctionnellement du DAF mais très light. Là, c'est le DG qui me fixe les primes et qui est mon supérieur hiérarchique. William

Au contraire, d'autres sont rattachés hiérarchiquement à la fonction financière :

Je suis rattaché hiérarchiquement au directeur du contrôle de gestion mais

31. Nous revenons un peu plus tard sur ce point.

je ne travaille que pour le directeur de la supply chain. Ça me convient bien dans la mesure où je suis autonome mais pas indépendant. Je passe l'information qu'il faut à mon hiérarchique je la passe aussi au fonctionnel et ça me convient. Quand je discute avec mes collègues je peux dire : « je ne suis pas d'accord, pourquoi ci, pourquoi ça ». Comme mode de fonctionnement il y en a qui ne trouve pas ça confortable moi, au contraire, j'ai la capacité à dire non aisément. [...] Mon bonus ne dépend pas du directeur supply chain. Bon, il va forcément donner son avis à mon directeur hiérarchique qui va en tenir compte, mais je ne suis pas dans la situation de mes collègues où c'est leur boss [opérationnel] qui va déterminer l'augmentation de leur bonus. [...] Au début j'étais sceptique et finalement c'est très confortable. Frédéric

Question : À qui est-ce que tu es rattaché aujourd'hui en tant que contrôleur de gestion projet ?

Je suis rattaché au directeur général ici.

Question : Et auparavant à W.³² ?

J'étais rattaché au contrôleur de gestion société.

Question : D'accord. Et le contrôleur de gestion société était lui-même rattaché ?

Au DAF. Sébastien

Nous, il y avait une équipe de contrôleurs de gestion de la société et on dépendait du directeur financier. On ne dépendait pas du directeur de l'usine, donc on était dans un bureau de contrôleurs de gestion près de l'usine mais quand même. On dépendait du directeur financier, ça met une distance quand même entre l'équipe finance et l'équipe usine. L'intérêt c'est que ça permet d'être indépendants sur les chiffres qu'ils donnent. Jean

La situation est encore assez hétérogène mais c'est bien **une tendance au rattachement hiérarchique à la fonction financière qui semble se dessiner**. Ceci garantirait l'existence d'une fonction finance plus unie, plus solidaire. Dans le même temps, cela offre aux contrôleurs de gestion une plus grande indépendance vis-à-vis des opérationnels tout en créant en même temps une certaine distance envers ces mêmes opérationnels comme l'explicitent les propos de Jean.

En résumé

Pour les personnes que nous avons rencontrées **la fonction contrôle de gestion n'est pas toute puissante chez Saint-Gobain, elle est considérée comme partenaire**. Pour que la fonction s'oriente vers un rôle de conseiller, les contrôleurs de gestion devraient être physiquement décentralisés (Hopper, 1980). De même, il est préférable que le rattachement hiérarchique se fasse auprès des directeurs opérationnels (Hopper, 1980 ; Godener et Fornerino, 2004 ; Bouquin, 2010). Chez Saint-Gobain, il existe de nombreux contrôleurs de gestion décentralisés. Toutefois, alors

32. Occupait à ce moment un poste de contrôleur usine.

qu'auparavant ils étaient majoritairement rattachés aux directeurs opérationnels, **ils sont de plus en plus rattachés aux représentants de la famille financière.**

Ainsi, comme la tendance française (Jordan, 1998), les contrôleurs de gestion décentralisés et centraux chez Saint-Gobain sont de plus rattachés aux directions financières et contrôle de gestion centraux (plutôt qu'à la direction générale). Ceci pourrait traduire une financiarisation des modes de contrôle si cela amène les contrôleurs de gestion à devenir complètement déconnectés des questions opérationnelles (Giraud *et al.*, 2002 ; Bouquin, 2010). De plus, ces volontés d'évolution du rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion nous amène à penser que la fonction contrôle de gestion s'orienterait vers moins de conseils aux opérationnels dans les années à venir (Sathe, 1978 ; Giraud *et al.*, 2002 ; Godener et Fornerino, 2004). S'orienter-t-elle vers un rôle de plus en plus garde-fou ou d'omnipotente, telle est la question que nous pouvons nous poser.

Toutefois, elle est aujourd'hui encore considérée comme une fonction proche de l'activité, ce qui se traduit par une décentralisation des contrôleurs de gestion et des rattachements hiérarchiques aux opérationnels locaux qui existent encore. Nous souhaitons maintenant nous intéresser aux raisons avancées par les contrôleurs de gestion pour expliquer leur place aux côtés des opérationnels et la place de la finance au quotidien.

2.2.2. Les raisons avancées par les contrôleurs de gestion pour expliquer leur place aux côtés des opérationnels

Nous verrons, dans un premier temps, que les contrôleurs de gestion et les représentants de Saint-Gobain considèrent que les questions financières sont essentielles pour la prise de décision (2.2.2.1.), d'autant plus que la finance a été choisie comme un langage intégrateur permettant de communiquer aux actionnaires (2.2.2.2.). Enfin, puisque la finance est importante, les contrôleurs de gestion se positionnent comme pouvant aider les opérationnels à les prendre en considération (2.2.2.3.).

2.2.2.1. Un focus sur les coûts et la performance financière ?

Dans un premier temps, les contrôleurs de gestion mettent en avant l'importance accordée au suivi des coûts et de la performance financière au quotidien :

Dans beaucoup de nos métiers, la compréhension des coûts et tout ce qui est lié à l'efficacité du processus est très, très, très important. Michel

Maintenant la maîtrise des coûts devient vraiment très importante. Vous savez tout le marché de l'isolation a changé et les produits bougent au fur et à mesure, il y avait d'autres concurrents, la position a changé. Et puis vous avez d'une manière générale aussi les autres activités quand vous regardez l'évolution des prix

de vente depuis quelques années, on n'est pas dans des activités où l'on passe facilement des hausses de prix alors que nous, nos coûts de fabrication ou d'achat ne baissent pas dans la même mesure. Léa

Autant te dire que les frais hors production, ils sont scrutés à la loupe, à la loupe quoi.

Question : Ah oui, tant que ça ?

*Ah bah oui. Tous les mois c'est pourquoi 1 500 euros de plus ici, pourquoi ça ? [...]
Ça remonte de beaucoup plus haut, des mecs qu'il y a au-dessus, c'est au niveau de l'Europe. C'est sur des montants énormes. Pour l'usine, on doit être 150 en CDI-CDD et peut-être une trentaine hors-prod, et il y a beaucoup, beaucoup de dépenses, le hors prod c'est... on a du monde pour la sécurité, on a du monde pour la qualité, c'est pas directement lié à la prod. Ça diminue maintenant, j'arrive à ce que ça diminue, mais clairement, on n'a pas le choix, R.F 1 est passée là, c'est pfiou... Quand c'est pas lié à la prod, c'est pas... voilà. Mais bon, on se débrouille. Ils sont plus light sur les frais d'achat de métaux précieux pour le four par exemple. Claude*

En finance, on a quand même le côté qu'est-ce qui t'impacte, qu'est-ce qui t'impacte pas. Une usine qui marche pas, tu mets 10 millions à la poubelle quoi. Donc en fait, dès que ça déconne, tu mets 10 briques à la poubelle. Donc avant de récupérer ça en prix, en promotion, il faut y aller quoi. Donc je pense que c'est pour ça qu'il y a un tropisme, vers l'usine et vers le financier. Céline

Il y a deux-trois marottes c'est : combien on investit, combien on a augmenté nos prix de vente, combien on a économisé avec nos plans. William

S'ils pensent que ton coût de revient est trop haut, que le coût de revient à la tonne est trop haut, on est des pions. On est clairement des pions.

Question : C'est qui le on ?

Les usines. Si on n'est pas rentable, à long terme, ils n'hésiteront pas. De ce côté-là, la finance est assez prenante, même si c'est un groupe quand même qui reste très humain. Claude

Chez Saint-Gobain, la performance financière de nombreuses activités repose sur la maîtrise et la compréhension des coûts et donc, des processus qui les engendrent. Il est alors nécessaire de mettre en place un suivi régulier des performances financières des différentes activités, et c'est à la fonction contrôle de gestion que revient cette mission. Lors d'une journée de formation, il est par exemple rappelé aux contrôleurs de gestion qu'« au niveau groupe, 1 jour de BFR économisé c'est [x] millions d'économisés. Voyez ce que coûte un jour de BFR au groupe ! » (Journal de recherche, 28/11/2012). Alors, il est demandé aux contrôleurs de gestion de surveiller le maintien des stocks à un niveau le plus faible possible (sans tomber dans la rupture), de vérifier la rédaction des factures afin qu'aucune erreur ne subsiste pour encaisser le plus rapidement les créances clients et, parallèlement, de trouver dans les factures des fournisseurs, la moindre petite erreur qui pourrait amener à repousser le

règlement (adresse de facturation fautive par exemple)³³. Un tropisme sur les coûts est observé mais, contrairement aux entreprises où la fonction contrôle est garde-fou (Lambert et Sponem, 2009), leur maîtrise n'est quasi pas reléguée aux sous-traitants ; le groupe Saint-Gobain est d'ailleurs lui-même un sous-traitant (par exemple, une des sociétés fabrique des pare-brises). De plus, depuis 2009, les rapports annuels du groupe rappellent à chaque fois l'existence des différents plans d'économie menés :

*Grâce à l'impact des programmes d'économies de coûts réalisés au cours des années précédentes, la marge d'exploitation du Pôle continue à s'améliorer, et atteint 11,8 %, contre 11,0 % en 2010. **Rapport annuel 2011, p. 40***

*Grâce à l'engagement sans faille de nos équipes, auxquelles je veux rendre hommage, nous avons en particulier allégé nos coûts de 600 millions d'euros supplémentaires, après 520 millions d'euros en 2012, ce qui a permis de faire rebondir nos résultats dès le second semestre. **Rapport annuel 2013, p. 5***

*Maintenant, **on communique sur les plans d'économies** menés à partir des programmes WCM [World Class Manufacturing]. Et donc c'est pour ça qu'on demande aux contrôleurs de gestion comment cela peut se traduire dans les budgets et le compte de résultat parce qu'on doit se justifier auprès des actionnaires et des auditeurs. Parce que les résultats ne sont pas là, alors qu'on annonce des économies. **Patrice***

Cette focalisation sur les coûts de la part de l'organisation renforce la place des contrôleurs de gestion aux côtés des opérationnels qui sont chargés, chez Saint-Gobain, de mettre en place et de suivre les programmes d'amélioration de la performance par élimination des pertes (réduction des pannes, amélioration de la qualité et de la productivité, etc.). Ils sont ainsi présents, mais nous y reviendrons par la suite, pour seconder les opérationnels et les ramener à la raison. Ceci pourrait nous amener à penser que c'est le point de vue financier qui prime à tout instant :

Il y a l'aspect contrôle de gestion, il y a l'aspect financier, il y a quand même l'aspect humain et commercial qui va aussi compter.** Après, on décide avec plusieurs personnes, la rentabilité d'un projet va compter, c'est un aspect essentiel dans la prise de décision mais on peut pas écarter l'aspect humain, l'aspect commercial, il y a plein de choses qui vont entrer en compte. Moi, j'ai déjà entendu parler d'une agence qu'on voulait fermer parce qu'elle n'était pas rentable, etc. Finalement on ne l'a pas fermée, on a changé les hommes, on a changé un peu la stratégie commerciale et c'est reparti. Et c'était une décision voulue par la finance de fermer et finalement le directeur a dit on ne ferme pas. Et après, la finance est revenue en support pour aider dans la nouvelle orientation. **Alexandre

Il faut avoir une optique financière dans le management. Enfin, on ne peut pas seulement décider d'un point de vue industriel, d'un point de vue technique ou d'un point de vue commercial. Il faut absolument avoir un point de vue financier dans une décision. **Yohan**

33. Exemples issus du journal de recherche du même jour.

[Le groupe] nous balance les verres à produire sans pour autant que... il y a des usines qui produisent à perte.

Question : Et ça ne pose pas de problème ?

Non, il y a une demande et je pense que ce sont de gros clients, tu ne peux pas leur dire non. Claude

Dans l'industrie, vous pouvez faire 10 produits différents, si vous voulez rentrez chez un acheteur, chez ce client-là, il faut faire un 11ème produit, celui sur lequel vous allez « bouffer votre culotte », mais si vous êtes capable de lui faire celui sur lequel vous allez « bouffer votre culotte », vous êtes capable de lui vendre 2 autres produits sur lesquels vous gagnez votre vie, c'est pareil, il faut le faire en connaissance de cause. Je coince mon pied dans la porte, je perds de l'argent mais je vais en gagner après. Marine

D'autres aspects entrent en jeu lors des prises de décision et le regard n'est pas porté sur les seules performances financières à court terme. Cet aspect est d'ailleurs souligné lors des formations : il est en effet demandé aux contrôleurs de gestion juniors de « ne pas être plus court-termistes que leur supérieur [opérationnel] » (Journal de recherche, 27 novembre 2012) et de le leur rappeler, ce qui renforce les propos de Marine. Les contrôleurs de gestion doivent alors juger des situations lorsqu'ils aident les managers. Les contrôleurs de gestion semblent avoir assez bien intégré cette idée et se voient comme les membres d'une équipe, membres apportant une vision financière pour aider à la prise de décision. **Ils ne perçoivent donc pas la finance comme passant toujours au premier plan.** Là encore, nous voyons que la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain ne peut être considérée comme omnipotente (Lambert, 2005). En effet, elle n'a pas pour rôle la mise sous tension perpétuelle autour de la réduction des coûts, et il est demandé aux contrôleurs de gestion de contre-balancer la logique financière de court terme que pourrait adopter les opérationnels. Ceci fait du groupe, pour ses contrôleurs de gestion, un groupe d'autant plus « humain ».

Les questions financières n'en demeurent pas moins importantes et le contrôle de gestion « nécessaire » (William). Il est nécessaire, « déjà pour rappeler à la raison toute la créativité de certaines autres fonctions, c'est nécessaire parce que c'est la courroie de transmission de la pression du groupe chez nous : les directives sur les économies, sur les investissements, elles viennent toujours par la filière finance. Parce qu'il y a deux filières, la filière de la direction générale et la filière financière en parallèle qui redescend à tous les niveaux la nécessité de faire des économies, de mieux gérer les investissements, etc. » (William). Ainsi, si la finance est importante, c'est parce qu'elle permet de redescendre une pression venue du groupe, pression qui traduit les attentes des actionnaires.

2.2.2.2. La finance, un langage intégrateur pour communiquer aux actionnaires

La place de la finance et de ses représentants s'explique par le fait que la finance a été choisie et est perçue comme un langage intégrateur :

*Ça fait parti des métiers, ce n'est pas le seul, qui ont accès à un grand nombre d'informations dans l'entreprise, stratégiques ou pas, mais qui ont une **vision, au travers des chiffres, assez complète de l'entreprise**, à qui veut bien s'intéresser et regarder au travers de ce qu'il y a dans les chiffres. **Nathan***

*Comment la vie d'une boîte pendant un mois finit par faire un petit compte de résultat. [...] Car c'est le point ultime d'un reporting : c'est quand tu arrives à faire vivre toute la vie d'un business pendant un mois avec X usines dans juste 10 chiffres. **Céline***

*Mais ce qui est top en contrôle de gestion, en finance en général, c'est qu'on est une **fonction extrêmement centrale, c'est-à-dire qu'en fait, on est connecté à tous les autres services**, c'est-à-dire que quoiqu'il se passe finalement, que ce soit en production, en RH, en commercial, en juridique ou en tout ce que tu veux, à la fin, il faut tout évaluer en euros, tu vois. Et au final, je dis pas que tout atterrit dans ton bureau mais tu es informé de tout parce que, in fine, tout doit être valorisé. **Sébastien***

*On a beaucoup d'activités, dans beaucoup de pays, et le ciment du groupe et donc le langage commun, à travers le langage de consolidation, c'est la finance. **Arnaud***

Pour ses représentants, le langage financier permet de consolider toutes les activités du groupe et de parler une langue commune, quelle que soit la localisation géographique, quelle que soit l'activité. Il **offre aussi une vision globale de l'activité**. Il existe d'ailleurs une doctrine financière qui vise à homogénéiser encore plus les activités :

*On a une doctrine financière qui est la même pour tout le monde, donc tu peux aller bosser dans n'importe quel business chez Saint-Gobain, tu auras les mêmes règles financières qui vont régir ta vie. Et ça, c'est facile pour un financier, le R05 dans toutes les sociétés du groupe ça veut dire le chiffre d'affaires, le R50 pour toutes les sociétés du groupe, ça veut dire le résultat opérationnel, d'accord ? Et pour toutes les sociétés du groupe, ça se calcule de la même façon, pour toutes les sociétés du groupe ça veut dire la même chose. **Guillaume***

Lors de la formation des juniors, les intervenants insistent sur cette nécessité de « *tout calculer de la même façon quelles que soient les entités* » puisque « *cela permet de rendre les business comparables* » (Journal de recherche, 27 novembre 2012), en cas de doute sur un calcul, les contrôleurs de gestion ne doivent pas hésiter à appeler le siège de la compagnie pour demander des précisions. Nous retrouvons bien ici le choix des mesures quantitatives et financières afin de comparer et d'évaluer la performance d'activités différentes (Fligstein, 1987).

Mais si tout doit être valorisé en termes financiers c'est parce que ce langage a été choisi pour communiquer avec les actionnaires et les analystes financiers :

Aujourd'hui, les groupes ne peuvent pas faire autrement, avec la communication aux actionnaires. La culture du chiffre fait qu'aujourd'hui le financier prend une place de plus en plus importante dans le groupe, je pense. Claude

La finance a quand même une place centrale, c'est quand même eux qui remontent les résultats. Parce qu'au final, vous remontez les résultats, mais c'est pour quoi ? C'est pour suivre un plan, vous avez intérêt à avoir de bons résultats. C'est bien de dire qu'on a appareil productif qui est tout bien, tout beau mais si derrière vous savez pas le faire marcher, vous ne valez pas grand chose. Donc voilà, les financiers c'est quand même eux qui sont les premières portes pour communiquer sur les résultats, d'autant plus que c'est une entreprise qui est cotée. Sophie

Vraiment, dans de grands groupes, le contrôle de gestion, quand on est à un certain niveau³⁴, on est vraiment à la botte des analystes financiers, de la communication financière. [...] On demandait des chiffres calibrés de certaine manière pour répondre aux questions du dessus, c'est-à-dire du groupe Saint-Gobain qui eux-mêmes avaient pour souci de savoir raconter aux analystes financiers, d'expliquer les résultats et toujours sous l'angle qui les arrangeait. [...] Le contrôle de gestion est là pour mettre des chiffres sur un discours de communication financière. William

Vous voyez, [Arnaud] a le président qui descend et qui lui dit ce soir je parle sur BFM, dites-moi comment va être le mois d'août. [...] Je vois le président qui est dans son bureau dans les moments critiques, il est pas dans le bureau du directeur financier, il n'est dans le bureau d'Arnaud. Parce qu'Arnaud est capable de dire :

Arnaud : On est le cinquième jour du mois je n'ai que le chiffre d'affaires d'aujourd'hui [...], vous voyez j'attends pas des merveilles !

Le Président : Ah bon, qu'est-ce que vous voulez dire ?

Arnaud : Je sens que le vitrage va être en difficulté, je vois pas comment avec ce chiffre d'affaires la distribution va compenser, je suis pas très optimiste.

Le président remonte ensuite à fond l'escalier vous voyez il est l'étage juste au-dessus, en gros c'est ça. Michel

La communication est capitale pour créer une relation de confiance entre le groupe et ses actionnaires (Charreaux, 1998 ; Chekkar, 2007), et cette communication se fonde sur les données financières et *business* remontées par la fonction contrôle de gestion, fonction qui est en parallèle de la fonction opérationnelle.

La finance, érigée comme langage unique, remplit deux rôles complémentaires. D'une part, elle permet de mettre en équivalence et de rendre commensurable différentes activités du groupe entre elles. D'autre part, cette langue s'ajuste à celle des actionnaires et des analystes financiers. Le contrôle de gestion est quant à lui chargé de « *mettre des chiffres sur un discours de communication financière* » ce qui

34. Central compagnie.

fait des contrôleurs de gestion les bras droit de la communication financière. La financiarisation de la gestion de l'organisation et du mode de contrôle renforce alors la place des contrôleurs de gestion auprès des opérationnels. Ces questions financières pourraient cependant être traitées par les opérationnels eux-mêmes.

2.2.2.3. Les opérationnels et la finance : le regard des contrôleurs de gestion pour justifier leur place

Considérer l'aspect financier d'un projet est important lors de la prise de décision. Les managers pourraient néanmoins produire par eux-mêmes les informations et analyses s'y rapportant et pourraient ne pas faire appel aux contrôleurs de gestion (Caglio, 2003 ; Pierce et O'Dea, 2003 ; Bouquin, 2010). Dans cette section, nous présentons les représentations que les contrôleurs de gestion se font de leur manager, représentations qui expliquent pourquoi les contrôleurs de gestion se considèrent comme étant les complémentaires des opérationnels.

Les opérationnels connaissent des lacunes en finance Pour justifier de leur place aux côtés des opérationnels, les contrôleurs de gestion ont tendance à évoquer la relative absence de compétences financières des opérationnels :

Pour tout ce qui est financier, il [le directeur technique] ne comprend rien de rien, c'est un polytechnicien qui est très technique. [...] Si tu veux pour lui, si on dépense de trop, c'est de ma faute... pour faire court. Valérie

Les opérateurs ne savent pas ce que je fais, non mais vraiment. Ils viennent dans mon bureau et c'est : ça va les chiffres ? Ouais, ouais, ça va. Ça c'est un sketch, il y a des jours, c'est énorme. [...] Eux ont les tonnes et moi je valorise tout leur truc. Et donc on bosse pas mal ensemble et ça, c'est super intéressant et c'est du boulot. Moi, je leur apporte du plus car ils ont leur visuel prod. et moi, en gros, je valorise leur prod. Claude

C'est pour ça que, quelquefois, c'est compliqué pour eux. C'est compliqué parce qu'ils ne voient pas la finalité de la chose.

Question : Et qu'entendez-vous par finalité ? C'est-à-dire que quand. . .

En fait ce qu'ils ne voient pas, ce qu'ils ne comprennent pas, c'est que nous, aussi bien pour. . . On parlait tout à l'heure des remboursements des avances, je veux dire, tous les comptes de compta gén. doivent être clean en fin d'année. Autrement, tout ce qui est chantier, je veux dire, un chantier qui sort mal, ça va avoir une conséquence sur les résultats mensuels de la société, voilà. Et je crois que c'est ce qu'il faut essayer de leur faire comprendre, c'est qu'une marge qui n'est pas bonne va avoir une conséquence sur le résultat mensuel de leur établissement. Célia

Les autres fonctions ne sont pas contre nous. Les gens ont toujours un peu peur qu'on les limite dans leur développement mais pas trop, pas tant que ça au final. Au contraire, ils sont demandeurs car le problème des autres fonctions c'est que

quand il s'agit de mettre deux chiffres l'un à côté de l'autre, ils ont du mal. William

Les opérationnels n'ont pas forcément toute la culture gestion, l'analyse de rentabilité, des coûts. Or aujourd'hui, tu ne peux pas t'en passer ne serait-ce que quand ils veulent lancer un projet ou des trucs comme ça. Isabelle

Les contrôleurs de gestion voient dans les managers opérationnels des personnes qui ne possèdent pas toujours des compétences financières et qui ne comprennent pas toujours les questions liées à la finance. Ils doivent alors être épaulés sur ces aspects. Par exemple, pour les contrôleurs de gestion, les opérationnels ont du mal à faire le lien entre leurs actions quotidiennes et les conséquences de celles-ci sur les résultats financiers de leur société. Ces propos montrent que les contrôleurs de gestion se positionnent comme des experts en techniques financières et comptables qui peuvent aider les managers à prendre des décisions, à défendre les projets, tout en les « encadrant » (Armstrong, 1985 ; Bessire, 1995 ; Legalais et Morales, 2014). Des nuances sont toutefois apportées par certains :

Je n'ai pas l'impression qu'il y ait vraiment une ignorance financière. De manière générale j'entends. Quand tu parles de BFR, quand tu parles des indicateurs financiers, sans rentrer dans le détail, bien sûr, mais c'est un langage qui, moi je trouve, est assimilé par tous. Quand tu parles CAPEX, quand tu parles... donc déjà, t'as une langue et on parle la même langue. Sébastien

Je ne sais pas, il y a des gens qui sont quand même au niveau, soient des responsables de services, ou même certaines personnes dans l'usine connaissent plutôt bien, je trouve, les termes financiers et s'intéressent aussi aux ROE, voilà. Caroline

Dans un rôle opérationnel, nous sommes en contact avec des opérationnels de tous horizons, qui n'ont pas tous le même niveau de formation sur ce que représentent la finance, le contrôle de gestion, les différents indicateurs que nous sommes amenés à suivre; ce qui est beaucoup moins vrai dans un siège social. Nathan

Tous les « non financiers » ne sont pas dénués de compétences financières. Il semble d'ailleurs que plus l'on monte dans l'organigramme plus les personnes sont sensibles et formées à ces questions. Les situations peuvent donc être variées et ce n'est pas juste l'absence de compétences de la part des opérationnels qui peuvent expliquer le partenariat entre ces derniers et les contrôleurs de gestion.

Les opérationnels ne sont pas intéressés par la finance Au-delà d'un manque de compétences financières, les contrôleurs de gestion considèrent aussi que les opérationnels ne sont pas particulièrement intéressés par ces questions financières au quotidien :

Bon, les mecs, ils n'en ont rien à faire de la finance, c'est clair, eux, ils produisent et puis voilà. Claude

Pourquoi est-ce que maintenant il faut suivre tel ou tel indicateur ? Parce que pour eux, ça marche, ils savent comment il faut faire, et c'est tout. Léa

Dans l'équipe c'est pas trop leur truc l'analyse chiffrée donc ils voulaient quelqu'un d'assez senior pour fiabiliser les chiffres et qui fournisse les chiffres à l'équipe mais de façon fiable, de façon à ce qu'il n'ait pas à les triturer dans tous les sens. [...] L'analyse chiffrée ce n'est pas la tâche favorite de mes gars de la supply chain, pas trop. Frédéric

Je sais pas, mais est-ce que tu crois que la finance, c'est sexy pour les autres ? Je ne suis pas sûr. Très honnêtement, je ne suis pas sûr que pour un commercial, pour un mec de la production, pour un juriste, pour ce que tu veux, je ne suis pas sûr que la finance ce soit quelque chose de sexy. Je ne suis pas sûr. Guillaume

Je pense qu'au niveau des managers, ils ont une fibre financière enfin une fibre... Ils ont des connaissances financières minimales, mais honnêtement, je pense vraiment que ça ne les intéresse pas, à part les directeurs qui eux veulent connaître leur profit du mois. Même quand tu parles, parfois, j'ai le sentiment que même quand tu parles à des responsables, à des managers, enfin j'ai le sentiment, pas qu'ils s'en foutent mais qu'ils doivent se dire, bon, pas de nouvelles, bonnes nouvelles quoi. Je sais pas, je voudrais savoir pourquoi ils sont en dépassement par rapport à leur budget, par rapport à l'année dernière, ils ne vont pas forcément avoir l'idée de se poser la question pourquoi, quel est l'impact par rapport au résultat total. Matthieu

Pour les contrôleurs de gestion, les opérationnels ne sont pas plus intéressés que cela par les aspects financiers, ce n'est pas ce qui les passionnent. Ils préfèrent gérer et faire tourner leur usine que se préoccuper de gestion financière. Ils ne comprennent d'ailleurs pas forcément l'intérêt de la mise en place et du suivi d'un nouvel indicateur. Ce manque d'intérêt explique aussi pour Céline pourquoi les opérationnels ne passent pas par le contrôle de gestion : « après, le contrôle de gestion pour les ingénieurs, dans une boîte d'ingénieurs où tu peux faire de belles carrières, ça ne fait pas rêver. Le mec, il a je sais pas combien d'usines dans le monde où il peut aller s'amuser, faire ce qu'il aime de fibrage, de fonte du verre, il faudrait vraiment qu'il se découvre une passion pour le contrôle de gestion ».

Mais ici aussi, des nuances sont apportées par les contrôleurs de gestion :

Ils sont surtout intéressés par les indicateurs techniques et au fur et à mesure que le suivi du siège, quand ça va dans une certaine direction comme les coûts, les gens en prod commencent par s'intéresser à ces chiffres-là. Et les gens s'intéressent aussi à tous les chiffres qui sont liés à leur bonus quand même. Léa

Alors là, maintenant, étant donné qu'on est en restriction quand même, en restriction de coûts et qu'on leur demande des comptes, ils commencent un peu à s'y intéresser et cherchent à comprendre. Valérie

*Plus tu montes, plus les gens que tu rencontres sont sensibles à ces questions. **Henry***

Ainsi, les opérationnels prennent conscience des problématiques financières et semblent s'y intéresser de plus en plus. Toutefois, cette orientation s'explique en partie par les systèmes d'incitation et par la place occupée dans l'organigramme plutôt que par véritable appétence.

Les opérationnels n'ont pas le temps Les contrôleurs de gestion voient aussi dans les opérationnels des personnes qui n'ont pas le temps de s'intéresser à ces problématiques :

*Il était intéressé, mais il n'avait pas le temps. **Laurent***

*Je mets tout en place derrière pour que mon patron et mes collègues puissent travailler dans de bonnes conditions, c'est, c'est vraiment ça que je ressens. [...] **Je leur enlève toute la partie financière pour que eux ils ne se consacrent qu'à leur travail, sinon ils n'auraient pas le temps. Delphine***

Il n'a pas le temps.** Il doit faire tourner son usine, il doit gérer ses gars, il est pris par le temps et l'opérationnel. Alors analyser et sortir les chiffres, pfiou je crois que ça lui passe bien au-dessus de la tête. **Sébastien

*Je ne sais pas, je suis pas sûr qu'ils y voient un intérêt ou s'ils n'ont tout simplement pas le temps de se poser des questions sur la finance. **Frédéric***

Céline nous rappelle que « *c'est hyper important d'avoir un suivi régulier. Ce n'est pas pour rien que tu as des clôtures tous les mois. C'est juste que si tu fais qu'une clôture, tu découvres tes cadavres le 25 décembre* ». Les opérationnels n'ayant pas le temps de s'occuper de ces problématiques, les contrôleurs de gestion se positionnent alors comme les personnes pouvant épauler les managers opérationnels et les décharger d'une partie de leur travail : celle liée à la finance. Un dernier argument évoqué par les contrôleurs de gestion explique selon eux leur place aux côtés des opérationnels.

Les opérationnels ont une vue partielle de l'organisation Les contrôleurs de gestion considèrent qu'ils possèdent une vision d'ensemble de l'organisation, de ses processus, ce qui permet de compenser la vue « partielle » qu'en ont les opérationnels :

*Je me rends compte qu'en finance, ils ne savent rien. En plus, **comme ils sont dans leurs détails, parfois pour eux, c'est handicapant car tout est un processus, ils sont sur leur truc en particulier et ils ne se rendent pas compte de tout ce qu'il y a derrière. Nous, on est là pour leur rappeler toutes les contraintes liées à ces processus. Ça n'a rien de méchant ce que je dis, il ne faut pas le voir négativement. Ophélie***

*Tu les aides à prendre de la hauteur, quand ils ont le nez dedans, ils ne voient pas. [...] Nous, on a une vue globale mais sur tout, sur tout. Quand tu travailles en R&D, tu as une vue sur les produits d'aujourd'hui, sur les produits de demain; quand tu travailles en marketing tu as une vue sur les marchés, les organisations, sur les clients; quand tu es vendeur, sur les clients, tu essayes de négocier. [...] **Le fait d'avoir la vue globale, c'est je comprends du début jusqu'à la fin**, et puis c'est aujourd'hui ce qui me permet dans mon boulot de dire, bon ben voilà, je peux apporter de la valeur ajoutée. **Sylvain***

Le contrôle de gestion a une vue globale à peu près.** La fonction financière, elle est interlocutrice de beaucoup de services donc elle connaît assez bien les problématiques des autres services et peut répondre à beaucoup de problèmes. **Yohan

Cette idée était précédemment en filigrane lorsque les contrôleurs de gestion évoquaient l'idée que le langage financier était un langage intégrateur. Les propos ci-dessus la confirment. Les contrôleurs de gestion considèrent qu'en étant aux côtés des opérationnels, ils peuvent compenser la relative myopie des opérationnels sur leurs opérations. Ils peuvent ainsi les amener à prendre du recul sur leurs activités quotidiennes.

Les contrôleurs de gestion évoquent ainsi quatre arguments qui montrent qu'ils se positionnent comme étant les complémentaires des opérationnels. Cette place des contrôleurs de gestion est confirmée par leur insistance sur le fait qu'ils ne sont pas des managers opérationnels comme nous allons le voir dans la section suivante.

Une identification par distinction des opérationnels Questionnés sur leur participation aux processus de prise de décision, les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés mettent en avant le caractère indirect de leur influence, lié à leur impossibilité de prendre eux-mêmes les décisions.

On ne décide de rien.** En termes de stratégie, **on oriente beaucoup.** [...] L'idée, c'est que les DG et les gens qui discutent avec lui aient les informations nécessaires pour qu'ils prennent les décisions, c'est tout.[...] T'orientes mais au final, ce n'est pas toi qui a le dernier mot et ce n'est pas forcément ce que tu pousses qui va passer. **Sylvain

Après, je ne suis pas manager opérationnel,** c'est-à-dire que moi, je ne vais prendre aucune décision sur ce qu'on fait, sur les projets qu'on doit choisir, ceux qu'ils ne faut pas choisir. **Delphine

*Pour être tout à fait honnête, je pense que **le travail du contrôleur de gestion ce n'est pas forcément de prendre des décisions**, c'est d'apporter toutes les informations nécessaires pour que le chef prenne des décisions. **Guillaume***

On aide à la prise de décision et on oriente. [Temps de réflexion] Si, je pense qu'on oriente parce que par rapport à l'idée que tu as initialement. . . En ce moment, quand

on te demande de faire des analyses, des trucs comme cela, tu as des idées au départ. Et ça, tu le gardes jusqu'au bout de ton analyse, donc dans cet aspect là, tu orientes forcément. Tu vois, pour les usines, ça dépend quand même des chiffres que tu envoies.

Claude

Les contrôleurs de gestion disent tous ne pas prendre de décision : la première expression de leurs interventions est donc négative. En fait, ils veulent dire que ce sont les managers qui prennent les décisions opérationnelles. Les contrôleurs de gestion ne sont pas là pour choisir entre différents projets ou options opérationnelles puisqu'ils ne sont pas des managers. Le contrôleur de gestion « *ne prend pas les décisions, il prépare les décisions* » (Mélanie). Ainsi, **les contrôleurs de gestion s'identifient par distinction des opérationnels** (Elsbach et Bhattacharya, 2001) et préfèrent déclarer qu'ils orientent les décisions. Les contrôleurs de gestion énoncent aussi le fait qu'ils ne peuvent imposer leur vision des choses, sauf si cela enfreint certaines règles :

Je n'obligerai jamais un patron à prendre une décision. Mon étendue c'est il y a une possibilité A, une B, je préconise celle-là, point. **Marie**

*En 2011, j'avais fait une tentative avec le marketing et le service achat, et ça n'a rien donné. Ils sont venus, ils m'ont poliment écouté et puis rien ne s'est passé. Donc j'ai laissé tomber au bout de quelques mois car ça ne sert à rien. L'an dernier, j'ai remis le coup en faisant différemment en proposant un processus et après on est allé voir les différentes parties usines etc., j'avais l'accord de ma hiérarchie, de la supply chain et je savais que j'allais avoir un problème avec le marketing. Et une fois que l'on a vu tout le monde il n'y a plus qu'à aller les voir avec ce qu'on propose. Tout le monde est d'accord sauf vous, je ne vous dis pas que c'est vous le coupable, a priori ça bloque à cause de ça, je vous propose comme solution ça pour que ça se passe mieux. Et là, ça a l'air de dormir un peu, mais je ne peux pas... Quand on est allé le voir le directeur de l'innovation qu'il dit je vais reprendre le truc en main, on va piloter et réécrire le processus de A à Z en vous mettant dedans, j'ai fourni un document clé en main avec de beaux graphiques en disant ce que je voulais et pourquoi. Et ça dort, franchement, tant pis, je ne suis pas le DG, on l'a relancé bon ok. Et je peux dire une chose, c'est que ça ne va pas bien se passer leur prochain lancement. Des trucs sont redescendus, j'en ai vu passer... mais bon, **s'ils ne veulent pas faire, je ne peux pas les obliger.*** **Frédéric**

Tu ne peux pas imposer une décision, sauf, bien sûr, si ça enfreint les règles financières, là oui. Et encore, toi tu as le rôle d'alerte. Aussi si tu es limite dans les budgets ou des choses comme ça. Après, tu peux toujours dire que toi, tu privilégierais telle ou telle option, mais c'est tout. Tu n'as pas à aller plus loin que ça, ce n'est pas ton rôle, à moins que le manager te le demande personnellement, mais là, c'est différent. **Isabelle**

Si le commercial ou l'industriel dit avec tous les éléments que j'ai, en définitive, c'est moi qui suis responsable, je prends ça comme décision, au bout du bout « ben », ce n'est pas [le contrôleur de gestion], effectivement, qui sera responsable. **Arnaud**

Les contrôleurs de gestion n'ont ainsi aucun pouvoir hiérarchique sur les opérationnels (Bouquin, 2010) et ne peuvent leur imposer un choix spécifique. Ils peuvent toutefois, lorsque les règles financières ne sont pas respectées, intervenir en jouant un rôle d'alerte. Les propos d'Arnaud montrent d'ailleurs que si les contrôleurs de gestion ont correctement fait leur métier en donnant les informations nécessaires, ils sont dégagés de toutes responsabilités dans les choix effectués par les managers.

En résumé

Cette section confirme le fait que **la fonction contrôle de gestion n'est pas omnipotente** (Lambert, 2005) chez Saint-Gobain : l'aspect financier lors de la prise de décision ne prime pas toujours et le groupe n'est pas à la recherche de la seule performance à court terme. Toutefois, **les questions liées à la maîtrise des coûts et des processus sont considérées comme importantes**. La place de la finance, et de ses représentants au quotidien, est aussi justifiée par le fait que le langage financier est celui qui permet de dialoguer avec les actionnaires et de rendre commensurable différentes activités (Fligstein, 1987).

Pourtant, les managers pourraient tout à fait produire par eux-mêmes les informations et analyses financières (Caglio, 2003 ; Pierce et O'Dea, 2003 ; Bouquin, 2010). **Les contrôleurs de gestion offrent alors quatre arguments pour expliquer leur place aux côtés des opérationnels**. *Primo*, les contrôleurs de gestion mettent en évidence que les managers ne sont pas tous formés à la finance. *Secundo*, ils mettent en avant le fait qu'ils aident les managers à prendre de la hauteur sur les opérations et à lier celles-ci aux questions financières. *Tertio*, ils considèrent que les managers n'ont pas d'appétence particulière pour ces questions financières, leur culture les amenant à préférer les problématiques opérationnelles et techniques. *Quarto*, les contrôleurs de gestion voient dans les opérationnels des personnes qui n'ont pas le temps de traiter ces aspects lorsqu'ils prennent une décision. Les contrôleurs de gestion sont donc là pour préparer le travail et apporter des solutions clés en main. Ces deux derniers arguments rejoignent les résultats obtenus par Kurunmäki (2004), auprès d'une population de médecins à qui il a été demandé d'acquiescer des compétences en contrôle de gestion (préparation des *reportings* par exemple). Les opérationnels n'avaient ni le temps, ni la volonté d'acquiescer toutes les compétences en contrôle de gestion d'une part et de réaliser toutes les tâches qui s'y rapportent d'autre part. Ils étaient heureux de laisser ces activités aux contrôleurs de gestion. Au travers des différents arguments avancés par les contrôleurs de gestion, nous voyons alors que ceux-ci positionnent **la fonction contrôle de gestion comme étant complémentaire à la fonction opérationnelle**, et non comme voulant s'arroger la juridiction des opérationnels. **Les contrôleurs de gestion s'identifient d'ailleurs par distinction des opérationnels** (Elsbach et Bhattacharya, 2001) ; ils ne sont pas présents dans l'organisation pour prendre des décisions opérationnelles, mais pour aider les managers à les prendre.

Selon Lambert (2005) : « *les fonctions contrôle de gestion partenaires apparaissent lorsque la prise en compte de la question financière par les managers opérationnels revêt une dimension stratégique, mais que ces derniers, accaparés par les problématiques opérationnelles, doivent déléguer aux contrôleurs de gestion les analyses qu'ils jugent nécessaires à la prise de décision. [...] L'organisation fait face à la fois à une pression sur les coûts et doit se montrer audacieuse et réactive dans sa stratégie de différenciation* » (Ibid, p. 418). Les personnes que nous avons interrogées et les rapports annuels consultés mettent en avant l'ensemble de ces dimensions : focalisation sur les coûts, stratégie de différenciation mais aussi de domination par les coûts pour certaines activités comme celles manufacture pour l'automobile, etc. Pour l'instant, il semble donc que les différents éléments réunis nous permettent de qualifier la fonction contrôle de gestion de **partenaire chez Saint-Gobain**. Néanmoins, il convient de connaître plus précisément ce qui est attendu des contrôleurs de gestion et quelles sont leurs activités quotidiennes pour pouvoir confirmer ou nuancer ce positionnement.

2.3. Les rôles des contrôleurs de gestion : entre suivi de la performance, conseil et création de valeur ajoutée

Dans cette partie, nous souhaitons savoir quelles sont les activités et tâches accomplies par les contrôleurs de gestion au quotidien. Plus précisément, nous nous attachons à savoir si les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain pensent pouvoir devenir ou pensent être des partenaires d'affaires. Nous verrons que les contrôleurs de gestion assument, comme l'énonce la littérature (Hopper, 1980 ; Sathe, 1983, *etc.*), deux rôles concernant pour l'un le suivi et la mesure de la performance pour la direction générale (2.3.1.), pour l'autre les missions de conseil auprès des opérationnels (2.3.2.). Dans cette seconde partie, nous montrerons aussi l'ambiguïté attachée à ces dernières.

2.3.1. Suivi et mesure de la performance

Comme pour tout contrôleur de gestion, la vie professionnelle de ces derniers chez Saint-Gobain est rythmée par de nombreuses activités de suivi et de mesure de la performance :

Mes missions, je vais rappeler quelque chose qui a été commun à toutes mes fonctions, c'est que chez Saint-Gobain, la finance est quelque chose de relativement normée et très structurée dans le sens où nous faisons tous, dans toutes les filiales du groupe, dans tous les pays du groupe une clôture mensuelle, un budget, quatre révisions du budget, un plan à 5 ans. Voilà, toutes les personnes font la même chose. Donc, je dirais que dans toutes mes fonctions, j'avais à chaque fois mes clôtures mensuelles, mon budget, etc. C'est, je

dirais, mon devoir a minima. Nathan

Il y a tout ce qui va être budget, budget de production avec calcul de prix de revient, résultat mensuel pour l'usine, analyser les résultats. [...] Finalement, l'objectif c'est d'avoir des informations pour être capable d'expliquer ces résultats, ces chiffres à la direction générale. Isabelle

Je m'occupe de contrôler que les résultats mensuels et annuels sont fiables, sont conformes aux normes, à la doctrine Saint-Gobain, si tout est cohérent, les écarts avec les budgets. J'analyse aussi, et derrière, je regarde si tout est en ligne avec la stratégie de l'entreprise, s'il y a des événements exceptionnels. Alice

Le contrôleur de gestion est la personne clé pour tout ce qui est processus budgétaire justement ou plan. Tout passe par lui, alors en général c'est le financier qui organise la remontée d'informations de tous les services, c'est le financier qui va compiler, qui va s'assurer de la cohérence des chiffres qui sont remontés par les commerciaux, par la production, etc. Par exemple clairement, si les vendeurs nous disent qu'ils vont vendre, je dis n'importe quoi, 10 000 tonnes et que la production dit oh bah nous on va produire que 7 000 tonnes, bon là, il y a un problème. Donc la finance s'assure que tous les chiffres montés par les différents services sont congruents les uns avec les autres. Guillaume

La fonction est rythmée annuellement par les budgets, mensuellement par les clôtures et l'analyse des résultats. Lors de l'analyse des résultats, les contrôleurs de gestion déterminent « les écarts par rapport aux prévisions budgétaires et ce qui a influencé et créé ces écarts » (Caroline). Les contrôleurs de gestion sont donc bien les personnes en charge de la mesure et du suivi de la performance financière, ce qui leur permet, dans le même temps, d'assurer une certaine coordination entre les différents services (Bouquin, 2010). Ils sont de plus engagés dans des démarches visant à l'amélioration des processus :

Je fais aussi partie du suivi qualité de la démarche WCM. Je ne sais pas si vous en avez entendu parler dans le groupe Saint-Gobain. C'est à la charge, en partie bien sûr, des contrôleurs de gestion.

Question : Un petit peu, et je veux bien que vous m'en parliez.

WCM, c'est une démarche d'amélioration continue qui repose sur plusieurs piliers. Et, en fait, je fais partie du pilier qualité et gestion du process. Donc, on cherche à éradiquer tout ce qui peut être des pertes liées au défaut qualité ou tout ce qui peut être pertes liées aux pertes matières. Je suis notamment plus dans cette partie-là, des pertes matières. Tout ce qui va être calculs de rendement et analyses des rendements matière et estimation après de ce que ça peut représenter en termes de coûts, d'impacts et de gains. Une fois qu'on a identifié où sont les principales pertes, on propose des solutions puis on lance ce qu'on appelle « les chantiers » d'amélioration qui sont vraiment après plus relayés par les opérationnels sur le terrain et éventuellement parfois, justement, quelques membres du pilier pour appuyer la démarche. Donc, c'est une autre partie. Après, ça va être les différentes analyses ponctuelles entre guillemets où il va y avoir des améliorations à apporter au système d'information pour récupérer plus facilement certaines données. Caroline

*Alors, on est aussi en charge de l'instauration et du suivi des programmes d'amélioration de la performance au sens large. On appelle ça WCM. Là, on intervient avec les opérationnels pour chercher à améliorer les processus, éviter les pannes de machine par exemple, gérer les stocks, etc. **Matthieu***

Les activités des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain **ne sont pas uniquement focalisées de façon directe sur les coûts et donc sur le seul suivi de la performance financière**. Ils sont aussi intégrés aux programmes qui ont pour objectif **l'amélioration des processus de leurs entités** et ce, principalement pour les contrôleurs de gestion usines dans lesquelles les programmes WCM sont largement répandus.

Les contrôleurs de gestion sont chargés du suivi et de la mesure des performances mais cela n'est pas suffisant, ils doivent aussi être capables d'offrir des analyses pertinentes :

*C'est vraiment eux [les contrôleurs de gestion] qui sont au cœur du business, de la compréhension à la fois des coûts de revient, les histoires de main-d'œuvre, d'amortissement de nos usines, de la localisation de nos usines, des performances de nos équipements; et puis c'est eux qui sont capables de mesurer la marge de nos usines, et voir si oui ou non on est à la rentabilité, pourquoi on n'y est pas. Est-ce que c'est un problème de productivité, un problème de taux de rendement synthétique, etc. Enfin, l'analyse de ce qui combine le business et la finance est dans la main de ces personnes-là. **Michel***

La seule remontée des informations n'est pas suffisante pour la direction générale qui souhaite également que ces données soient analysées. Les contrôleurs de gestion sont donc des traducteurs qui doivent fournir des explications « opérationnelles » aux résultats financiers et ne sont donc pas que des hommes de chiffres.

Les contrôleurs de gestion s'assurent aussi que les règles et consignes financières sont respectées et suivies, ils garantissent ainsi que les informations remontées sont fiables, ne comportent pas d'erreur :

*Nous sommes garants de tout ce qu'il y a à reporter, dans le groupe dans lequel je travaille. On est un peu les garants de la fiabilité de l'information, qu'elle soit financière, ou plus statistique ou de sécurité, tous types de reporting. **Nathan***

*Un contrôleur de gestion qui voit des choses qui ne lui plaisent pas, des opérations qui ne lui plaisent pas, pas conformes à notre doctrine financière, il fait remonter ça. C'est une fonction très importante, je touche du bois mais Saint-Gobain est gérée de manière financière très sûre. **Michel***

*Les chiffres, les gens ne me les envoient pas. Ils les rentrent dans le système. Tu fais en sorte, à l'entrée, que les gens aient les informations dont ils ont besoin pour faire le boulot : quels délais, quels changements dans les comptes, quel événement particulier et comment il va falloir le gérer, etc. Les gens font leur sauce, **on ressort***

quelque chose dans lequel il y a tout le temps des conneries forcément. Non mais attend, il y a tout le temps des conneries... il faut essayer de les trouver, les faire corriger, essayer de creuser, essayer de comprendre. Sylvain

C'est le garant un peu du respect budgétaire, du suivi des dépenses. En fait, c'est un peu lié à ses missions. Tout d'abord, le contrôleur de gestion doit établir un budget chaque année en fonction des souhaits des opérationnels, des objectifs de vente, des aléas économiques et puis ensuite il doit faire en sorte que ce budget soit respecté. Comment est-ce qu'il fait ? Et bien, il suit les dépenses et les recettes tous les mois, tous les trimestres et il en informe sa hiérarchie et les différents départements pour que, s'il y a dérives, il y ait des démarches correctives mises en place. Donc à ce moment-là, il peut être force de propositions ou alors, il peut déléguer tout à fait aux opérationnels pour qu'ils rétablissent la barre sur leurs dépenses. Sophie

Les contrôleurs de gestion doivent s'assurer du respect des règles financières, du suivi des règles de bonne gestion, ils en sont les garants (Hopper, 1980 ; Bouquin, 2010). Leur rôle est donc d'assurer que les chiffres produits sont fiables puisque ceux-ci sont des éléments justifiant les prises de décision managériales (Lorino, 2009). Les managers eux-mêmes attendent que l'information offerte par leurs contrôleurs de gestion soit fiable (Friedman et Lyne, 1997). En cas de mauvaises pratiques, ils sont aussi là pour remettre les opérationnels « dans le droit chemin », indiquer les défaillances et empêcher les managers de pratiquer « leurs péchés favoris » (Arnaud), puisque « souvent, les personnels, dans quatre-vingt et plus des cas, l'intérêt de leur fonction va avec l'intérêt général. Mais dans certains cas, il y en a qui peuvent essayer de tirer un peu la couverture à eux, voilà » (Arnaud). Les contrôleurs de gestion, dans le cadre de ce suivi des dépenses, peuvent aussi être amenés à mettre « en œuvre des plans d'économie ou qui visent à l'amélioration soit de la rentabilité, soit du cash » (Sylvain).

Ce rôle de garant est renforcé chez Saint-Gobain à travers l'exercice de missions de contrôle interne :

Je sais pas comment c'est organisé ailleurs, mais chez Saint-Gobain il y a quand même un gros rôle d'être le relai du contrôle interne pour le contrôle de gestion. [...] On est garant des procédures, du fait qu'elles sont bien appliquées et qu'elles sont en « compliance » avec les procédures du contrôle interne comme par exemple sur des questions de sécurité. Céline

La deuxième grande tendance dans le contrôle de gestion, c'est le contrôle interne. De plus en plus, on met l'accent sur les risques de fraude, les processus à risque, etc. Tout ça incombe au contrôleur de gestion. Quand il y a un audit, c'est le contrôleur de gestion sur lequel on tape si les procédures ne sont pas suffisamment sécuritaires alors que ça concerne toute l'entreprise. Après, comme il n'y a pas d'audit interne dans toutes les filiales, celui qui endosse la responsabilité du contrôle interne c'est le contrôleur de gestion. William

*Le contrôleur de gestion, s'assure bien évidemment que les bonnes pratiques du groupe, les pratiques du groupe sont respectées. Il est un des relai du contrôle interne dans le groupe. **Christelle***

Les propos tenus montrent ainsi que les missions de contrôle interne ne sont pas considérées comme un élément de base constitutif de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion en générale, contrairement à ce qui peut être annoncé dans la littérature Sathe (1983). Toutefois, chez Saint-Gobain, les contrôleurs de gestion voient leur mandat de vérification renforcé puisqu'ils sont également en charge de ces missions, missions que le groupe souhaite renforcer selon Arnaud, ancien directeur contrôle de gestion de la compagnie.

Les contrôleurs de gestion sont alors, par toutes ces activités citées, les fournisseurs et producteurs d'une information fiable mais surtout officielle servant de base à la communication interne mais aussi externe (Corning, 2000) :

*[Le directeur général de Point P.] vient pour savoir si les chiffres sont bons et s'ils correspondent aux chiffres que son chef a par la filière financière. C'est-à-dire que le directeur général de Point P. rapporte au directeur général de l'activité Saint-Gobain, qui lui-même récupère des chiffres de Point P. via le canal financier. [...] Par exemple, la marge. Vous demandez la marge à quelqu'un du marketing, il va vous sortir un taux. Si vous demandez la marge à quelqu'un de la finance, il va vous sortir un autre taux. Car dans la marge il y a plein de chose que l'on intègre ou que l'on n'intègre pas et les chiffres ne sont pas tout à fait les mêmes. Or le taux de marge qu'à en tête le directeur général de l'activité distribution, ce n'est pas celui du marketing, c'est celui qui vient de la finance. **Donc le directeur général de Point P., quand il veut un chiffre, s'il veut que ce soit le même que son chef, il demande à la finance. C'est le référent du chiffre. De la même manière que le chiffre qui monte de l'activité distribution et qui remonte à Saint-Gobain c'est celui de la finance et c'est celui dont ils vont se servir pour parler aux analystes financiers. William***

*On est vraiment dans une position où le **business ne se pose même pas la question de la fiabilité des données qu'on leur fournit. Les données qu'on leur communique sont bonnes, point barre. Isabelle***

*Dans un premier temps, c'est fiabiliser les résultats et vérifier si le R50 est bon, pour qu'ensuite on puisse le valider auprès de Saint-Gobain qui là, fait une consolidation de toutes les filiales, et qui là communique en externe. **Alice***

Produire de l'information et des explications à destination du haut management afin de suivre la performance (Hopper, 1980 ; Pierce et O'Dea, 2003) et d'empêcher les dérives n'est pas suffisant. Il est également attendu des contrôleurs de gestion et par les contrôleurs de gestion d'être aux cotés des managers pour les aider au quotidien.

2.3.2. Conseiller et créer de la valeur ajoutée

La première partie est consacrée aux attentes de la direction générale concernant les comportements des contrôleurs de gestion concernant cette dimension. Puis, nous nous intéresserons aux points de vue des contrôleurs de gestion.

2.3.2.1. Les attentes identitaires de la part de la direction générale

Il est attendu des contrôleurs de gestion qu'ils aident les managers au quotidien :

Vous avez les compétences en finance, votre rôle c'est d'aider les managers lorsqu'ils prennent des décisions, pour qu'ils prennent en compte cet aspect de la performance³⁵. Journal de recherche, 29/11/2012

[Le contrôleur de gestion] est franchement, je pense, le bras droit du directeur. [...] Quand le budget est bien fait c'est une réflexion collective, assis autour de la table il y a le directeur général, le directeur financier, le contrôleur de gestion, le directeur de production, le directeur commercial. C'est quand même un moment où l'on comprend ce qui s'est passé l'année d'avant. L'on comprend là où on a quelques marges de manœuvre, là où le contrôleur de gestion dit : « bon bah j'ai pris comme hypothèse 500 000 pièces mais là je vois bien que si on a une deuxième commande se sera plutôt 550, si on a 50 000 pièces de plus on absorbe beaucoup mieux les frais fixes. Écoutez, j'arrondirais par le haut vous voyez ». Puis le directeur commercial dit : « oui mais attention si je n'ai pas cette commande... » On a notre marge aussi, l'énergie j'attends pas de hausse considérable et même si l'énergie monte, regardez on a de bonnes performances aujourd'hui en termes de rendement, si on les maintient... Vous voyez, c'est le contrôleur de gestion qui règle, qui est capable de dire on est confortable ou au contraire on est fou de prendre des hypothèses comme celles-là. [...] Un exemple, vous êtes contrôleur de gestion dans une business unit qui s'appelle chez nous [R.], qui fait des vitrages pour l'automobile. Volkswagen vous dit : « faites-moi une proposition pour le futur pare-brise de la golf dans deux générations ». Les contrôleurs de gestion se mettent au boulot. On ne connaît pas encore la forme du pare-brise et sa technique de fabrication, on n'en connaît pas la taille, on ne sait pas en combien d'exemplaires la voiture sera produite, et on ne sait pas dans quel(s) pays elle sera produite. Est-ce qu'elle sera produite en Allemagne et en Belgique ? En Allemagne et dans les pays de l'Est ? Au Brésil également ? On ne sait pas. Et là, il y a des contrôleurs de gestion qui sont capables de voir à peu près le coût de ce produit. S'ils estiment ce prix trop haut on n'aura pas la commande car nos concurrents seront moins chers. Mais si on est un peu bas, on peut avoir la commande, mais on peut perdre beaucoup beaucoup d'argent sur des millions de pièces pendant des années et des années. Donc le contrôleur de gestion, on le met au boulot, surtout dans le pricing, le contrôleur de gestion est au cœur du pricing. Michel

De par leurs compétences générales en finance, il est attendu des contrôleurs de gestion qu'ils secondent les managers sur ces aspects lors de la construction des budgets, lors des prises de décision, lors de la mise en place de projets puisqu'une

35. Retranscription d'un discours tenu lors de la formation.

part significative des coûts et de la performance financière chez Saint-Gobain peut être engendrée en amont des opérations (Gautier et Giard, 2000). Les contrôleurs de gestion sont ainsi considérés par le groupe comme des individus capables de mesurer les conséquences des décisions opérationnelles en termes de rentabilité mais aussi de coordonner les actions. Pour l'ensemble de ces raisons, ils doivent alors disposer d'un fort pouvoir de persuasion. Parmi les offres d'emploi que nous avons étudiées, 38 % évoquent explicitement les missions de conseil auprès des managers, c'est-à-dire contiennent les substantifs de « conseil », d'« assistance » ou de « support financier pour les analyses stratégiques ». Si nous considérons que « répondre aux demandes ponctuelles des directions pour des projets ponctuels, des simulations de coûts ou dans le cadre d'ouverture de points de vente³⁶ » est aussi synonyme de conseil, alors 62 % des annonces évoquent cette idée.

Au-delà des missions de conseil, il est attendu des contrôleurs de gestion qu'ils soient également proactifs :

Il est là pour analyser et tirer des conséquences. Si c'est juste pour dire, si c'est juste pour mobiliser des chiffres et dire : « regarder ça monte... » Vous savez, j'ai eu un chef, j'ai été directeur financier du pôle vitrage, et j'avais un chef qui me disait si c'est pour me dire CMCD, il aimait pas les contrôleurs de gestion qui disaient Ça Monte Ça Descend, c'est-à-dire :

- Vous voyez Monsieur le président les chiffres montent.

- Ah très bien !

- Et puis vous voyez là ça descend.

- Oui, merci, j'ai vu !

C'est pas ça que l'on attend d'eux, on attend d'eux une analyse, on attend d'eux des idées, qu'ils donnent des idées. Michel

*Il donne son avis et puis c'est un avis dans lequel il peut donner également des préconisations, c'est un peu plus fort que simplement dire un avis où on donne un avis et après c'est on fait ce que vous voulez. Il dit : « moi je pense vraiment que ça c'est une bonne idée, que ça, ça demande à être vérifié ». [...] Ça figure même dans une note de notre doctrine, donc sur les missions du contrôleur de gestion et on le réaffirme, ce qu'on veut c'est qu'il soit, on résume ça en : **on veut qu'il soit proactif**. Ça veut dire qu'il participe aux prises de décision, mais il ne prend pas la décision, mais il va orienter beaucoup et, s'il est pas d'accord, il va argumenter avec le commercial, qu'il argumente s'il considère que c'est juste, qu'il argumente au maximum. Arnaud*

Il est au courant de tout ce qui se passe et il doit prendre des initiatives pour essayer d'améliorer les coûts, et améliorer l'efficacité générale. Dominique

Saint-Gobain attend de ses contrôleurs de gestion qu'ils soient proactifs (Burns *et al.*, 2004 ; Yazdifar et Tsamenyi, 2005). Lorsqu'ils participent aux prises de décision, ils doivent **donner leur avis mais aller aussi au-delà : argumenter, orienter au**

36. Nous ne considérons pas ici les fiches faisant mention des études *ad hoc*, sans autre forme de précision.

maximum s'ils considèrent que des choix peuvent être mauvais. Ils doivent aussi, au quotidien, lancer, proposer des pistes de réflexion pour améliorer les processus. Le contrôleur de gestion ne doit donc pas rester en retrait : « *il a l'obligation d'être impliqué comme si c'était son propre business* » (Arnaud).

Les attentes identitaires (Haynes, 2006) de la part du groupe sont doubles. Au-delà de la surveillance et de la remontée d'informations, il est attendu des contrôleurs de gestion qu'ils soient aux côtés des opérationnels pour les aider au quotidien, qu'ils soient des *business partners*. La section suivante est consacrée au point de vue des contrôleurs de gestion sur ce sujet. Exercent-ils des missions de conseil ? Se sentent-ils partenaires d'affaires chez Saint-Gobain ?

2.3.2.2. Quelles activités de conseil pour les contrôleurs de gestion ?

Même si la direction générale du groupe souhaite que les contrôleurs de gestion conseillent, qu'en pensent ces derniers ? Chez Saint-Gobain, les contrôleurs de gestion se considèrent-ils comme étant aussi des conseillers ?

Chez Saint-Gobain, on peut dire que le contrôleur de gestion, c'est un business partner, au sens littéral. C'est-à-dire que c'est un partenaire dans l'activité, on aide dans le business, etc. Mais le terme est un peu pompeux je pense. C'est plus un conseiller. Oui, c'est ça un conseiller. On aide, on accompagne. Marine

J'ai vraiment un rôle de conseil énorme, mais après, j'ai l'impression que c'est la fonction en général qui change. Je dis ça, pas forcément par rapport à mon expérience, mais aussi par rapport à ce que j'entends de mes confrères. On n'est plus là que pour faire la clôture et pour dire : voilà, il y a des écarts ici, ici, pourquoi ? On est aussi là, maintenant, pour mettre en place vraiment des outils de suivi, de conseil, apporter vraiment notre expérience. Sébastien

Je trouvais que c'était un peu « bullshit » le côté business partner du contrôle de gestion. Et je pense qu'il y a plein d'endroits où c'est « bullshit », mais pas chez nous. Ce n'est pas pour nous jeter des fleurs, mais nous le marketing, quand il lance un produit, on est dans la boucle. [...] On est assez associé sur la prospective, sur tout ça, du côté plus finance, analyses financières ce genre de choses. Céline

On travaille pour le directeur de l'usine. Il nous demande toutes les études, en fonction des problématiques il va nous demander des choses, des besoins de reportings, des conseils sur des projets qui se montent, etc. Ils nous voient en fait, le plus souvent — parce que bien sûr ça dépend aussi du directeur que tu as — comme un soutien pour monter leur dossier, donc t'es vraiment associé au truc quoi. C'est assez valorisant je trouve, t'es pas juste là à remonter des info à la DG. Charlotte

Alors qu'ils pouvaient être sceptiques sur l'existence d'un rôle de partenaire d'affaires dans les organisations, chez Saint-Gobain, les contrôleurs de gestion, dans leur majorité, se sentent les conseillers des opérationnels voire se sentent partenaires d'affaires pour ceux qui adhèrent au concept. Ils considèrent qu'ils sont aux côtés des opérationnels, qu'ils consultés par ceux-ci et qu'ils les aident au quotidien. Il est alors valorisant d'appartenir à la fonction financière de ce groupe :

Dans la fonction contrôle de gestion telle qu'elle est définie chez Saint-Gobain, ce qui m'intéresse c'est qu'on travaille avec tout le monde, avec toutes les fonctions. C'est pas le truc hyper « shiny » dont les gens rêvent, mais en même temps, on fait un peu de tout avec tous le monde, on peut se mêler de tout en fait. On est impliqué dans plein d'autres trucs. On n'est pas en silo. Donc nous, on est pas mal pivot de plein de choses parce que les données sont assez clés et on est propriétaire des données de l'entreprise. Céline

Après, encore une fois, ce qui est assez agréable dans mon entreprise actuellement, c'est que le financier, la finance, puisqu'elle est obligatoire pour toutes les positions, car je vous disais qu'il y a toujours un financier quelque part, chaque patron de business, chaque chef de service connaît l'importance de la finance, puisqu'on le juge, en général, sur des indicateurs chiffrés, issus de la finance, bien souvent « hein ? », pas toujours. Et du coup, à moment ou à un autre on est considéré, on est écouté. Nathan

Je ne me sens pas mise de côté. Au contraire, je trouve qu'on a une importance enfin, la finance en général. Après, je ne sais pas ce qu'il se passe dans d'autres entreprises. Caroline

La fonction contrôle de gestion est valorisée et valorisante. [...] Les contrôleurs de gestion ne se sentent pas à la mine complètement, ils sentent qu'ils ne sont pas très éloignés des décisions du business. Michel

Impliqués par les opérationnels dans différents projets, pouvant dialoguer avec de nombreux services dans l'organisation, se sentant relativement écoutés dans l'organisation, les contrôleurs de gestion voient dans la fonction contrôle de gestion une fonction valorisante leur permettant de se créer une identité professionnelle positive. Cette position de conseiller est d'ailleurs pour certains une véritable attente de la part du groupe et des managers :

[Le directeur commercial] était très content de me voir, il attend beaucoup de choses du contrôle de gestion commercial. En fait, je pense qu'ils n'avaient pas trop, ils avaient du pilotage au niveau des ventes, un certain nombre d'informations, après, de comprendre où est la marge, quels sont nos coûts commerciaux, etc., ça fait parti des points sur lesquels il y avait besoin de travailler un peu plus. Et clairement, on travaille pas mal ensemble. Alors je travaille pour lui, mais aussi pour ses équipes, il y a environ 80 commerciaux derrière, qui sont là pour vendre et qui sont chapeautés par 7 ou 8 directeurs des ventes et on veut piloter ça aussi. Donc toutes les analyses que je fais, je les fais pour le directeur commercial, mais aussi pour les directeurs des ventes. Marie

Typiquement, ce qui me plairait c'est que le projet dans lequel je suis se développe

*bien et qu'en ce faisant, je côtoie les autres fonctions, marketing-achat, marketing-client, les forces de ventes et que je les aide pour devenir business partner. Ça, ça me plairait, sans pour autant être le dirigeant de la boîte, mais optimiser les processus, tous les leviers de profitabilité, comprendre, me rapprocher du business. Mais **cette partie-là ne dépend quasi que de moi, on ne va pas me mettre de bâton dans les roues, au contraire, c'est ce qu'on attend de moi.** William*

*On attend de moi des informations et des analyses utiles et pertinentes. C'est une **demande du groupe, mais aussi du directeur de l'usine.** Si je ne lui apporte pas des info intéressantes, sérieusement, à quoi je sers ? Je pense sincèrement que c'est ce qu'il attend de moi, que je sois une aide pour gérer l'usine tant sur la mise en place du programme WCM que sur les questions financières et ça, pour pas qu'il se fasse exploser à chaque réunion. **Matthieu***

Les contrôleurs de gestion ne considèrent pas toujours que les opérationnels veulent les empêcher de devenir des conseillers, et ce d'autant plus s'ils fournissent à ces derniers des analyses pertinentes (Byrne et Pierce, 2007). Se sentant impliqués dans le *business*, les contrôleurs de gestion sont alors invités à participer à différents comités, dont les comités de directeurs sont les plus symboliques :

[Le contrôleur usine] *participe au comité d'usine une fois par semaine.* **Arnaud**

*Certains contrôleurs chez Saint-Gobain participent vraiment à la gestion des sociétés et **participent aux boards de direction.** Après, ça dépend aussi de la société, s'il existe un responsable du contrôle de gestion donc qui chapeaute plusieurs contrôleurs de gestion usine, dans ce cas, ce sera lui.* **Christelle**

Question : vous faites parti du comité de pilotage de l'usine ?

Oui, enfin du comité de direction, dans mon cas ça s'appelle comme ça. **Marine**

*Il y a avait 150 personnes dans l'usine, j'étais le seul contrôleur de gestion, j'avais des comptables qui me rapportaient et au-dessus, il n'y avait pas d'autres personnes dans la direction financière à proprement parler. Donc il n'y avait pas localement de directeur financier ou de directeur contrôle de gestion [...] Etant le seul interlocuteur, **je prenais part à toutes les réunions, comités de direction et compagnie en tant qu'interlocuteur financier.** Nathan*

Je participe à ce qu'ils appellent le comité des ventes avec les directeurs des ventes et le directeur commercial qui font des revues business. Ce que je fournis comme analyses et autres est communiqué et commenté. En plus, ça me permet de comprendre un peu mieux ce qu'il se passe sur les marchés pour lesquels je travaille aujourd'hui. **Marie**

C'est ainsi en partie au sein de ces différents comités que les contrôleurs de gestion peuvent exercer leurs différentes missions de conseil et d'alerte. De plus, comme nous l'explique Marie, cela lui permet aussi de mieux comprendre les problématiques liées au *business* puisque les opérationnels évoquent ces dernières pendant les comités. Ceci est confirmé par les propos suivants de Charlotte : « *moi, je parle des problèmes en cours, et à moi d'écouter la vie de l'usine, les problématiques, de me tenir au courant de ce qu'il se passe, de proposer au besoin* ».

Les contrôleurs de gestion considèrent qu'ils aident à la décision, qu'ils sont les conseillers des opérationnels, qu'ils sont écoutés et impliqués au quotidien. Toutefois, nous nous interrogeons, quelles sont donc ces activités de conseil dont ils nous parlent ? Que regroupent-elles ?

*Ma perception de l'aide à la décision : on doit travailler conjointement pour atteindre les objectifs fixés par la direction générale. [...] Ça signifie améliorer le positionnement prix, donc améliorer la rentabilité et je suis dans cette démarche-là. [...] [Aux opérationnels] de me dire on a une idée, on a besoin d'acheter une machine, on a besoin de sous-traiter, on a besoin de tel ou tel produit, ça va être du suivi dans l'opération, combien ça va nous coûter, les concurrents ils vendent ce produit-là à tel prix, moi j'ai envie de le vendre à tel prix dis-moi combien ça va nous coûter, est-ce que c'est rentable, est-ce qu'on y va, est-ce qu'on y va pas. Oui, c'est mon rôle. [...] Quand il s'agit de mettre en œuvre un nouveau projet, un nouveau produit, « bah » ils finissent toujours dans mon bureau pour savoir si le truc est rentable ou pas rentable, si on perd du fric avant de commencer ou est-ce qu'on va en gagner à un moment, est-ce qu'on va avoir une marge. **Marine***

*Conseil par exemple. Un des gros travaux que j'ai à faire ici, c'est **établir des coûts** : combien nous coûte un produit. Quand tu n'as pas de système d'informations, quand tu n'as pas d'outils de production, rien, il faut que tu aies une méthode. Cette méthode, elle permet de te dire : voilà, ce produit coûte tant. Et c'est justement cette méthode-là que tu vas mettre en place, que tu vas donner clé en main au directeur général, pour que derrière il puisse prendre des décisions. Voilà, on gagne de l'argent là-dessus, on en perd là-dessus. Donc derrière, tu veux lui donner un outil de travail, qui lui va permettre de prendre une décision. **Et c'est typiquement le rôle de conseil que tu as. C'est donner un outil, permettre à tes managers de prendre des décisions en toute connaissance de cause. Sébastien***

*Ce n'est pas pour nous jeter des fleurs, mais nous le marketing, quand il lance un produit, on est dans la boucle, les chefs de produits appellent : ouais, tu penses qu'on peut descendre jusque quoi en prix, on peut faire une simulation de marge, on fait même des tests sur les impacts des promotions alors qu'on est pas une boîte très process sur plein de choses. Même l'industrie, les gars de la qualité, du développement, ils font leur truc correctement, l'impact financier. **De plus en plus, ils jouent le jeu pour aller vers le financier pour vraiment avoir des calculs de payback.** Donc le marketing c'est pas mal, le commerce c'est pas mal, en plus là on a eu de vrais sujets prix donc du coup, **ils ont compris qu'on était vraiment une force pour eux, pour se positionner par rapport à leur client, pour avoir de vraies visions de leur marge, de leur prix, de la dispersion et tout. Céline***

*Après on est là pour aider les gens, pour mettre [les projets] en forme d'un point de vue financier pour qu'ils essaient de penser à tout, tout ! Et puis ensuite et bien les projets sont défendus, on est là pour les soutenir face à la direction générale car on en a suivi le développement. Donc on peut dire, OK, lui, il respecte les critères et ça donne du poids au projet de ton manager. **Sylvain***

Les contrôleurs de gestion se sentent consultés sur les aspects financiers des projets et décisions opérationnels, ils considèrent qu'ils sont les conseillers des opérationnels. Être conseiller, c'est offrir des outils (Fornerino et Godener, 2006), « des informa-

tions et des analyses pertinentes pour aider les managers à prendre une décision » (Matthieu). En ce sens, les contrôleurs de gestion offrent des arguments financiers aux managers, soutiennent ces derniers lorsqu'ils font des choix : le manager doit pouvoir prendre une décision « en toute connaissance de cause. Et nous, en tant que contrôleur de gestion, on est là pour ça » (Marine). Les contrôleurs de gestion peuvent aussi, dans ce cadre, proposer des plans d'actions.

Les activités dites de conseil ne se limitent cependant pas à ces seuls domaines d'intervention financière :

En usine, s'ils ont un problème, s'il y a quelque chose qui bloque sur SAP, ils vont souvent m'appeler moi parce que je maîtrise assez bien. [...] Sur la technique, les problèmes SAP et tout, les procédures, les logiciels, tous les processus, ils vont faire appel à moi. Les commerciaux par exemple veulent savoir comment fonctionnent les fichiers pour les prix clients. Donc ils vont être très demandeurs afin de mieux gérer avec le client : qu'est-ce qu'on prend en compte ou pas ? Comment est-ce que vous faites pour calculer le prix ? **Ophélie**

Tous les problèmes, la liste des problèmes auxquels on peut être confronté. Rien que t'imagines tous les problèmes qu'on peut avoir avec un ERP, de type SAP ou autre. Pour en avoir eu énormément et avoir eu des trucs super compliqués à savoir gérer, il y a un problème avec ça OK, je peux donner des info, des solutions. Je peux expliquer des trucs, je peux éventuellement donner mon avis, essayer d'en récupérer si j'en ai pas. [...] Donc ils avaient un problème sur un ERP, sur les résultats, on a commencé à creuser, à creuser. On s'est rendu compte qu'ils avaient pas du tout à leur disposition les outils qui leur permettaient de comprendre ce qu'il se passait, donc hop on a dit : « qu'est-ce qu'il faut pour comprendre, c'est quoi les thèmes ? Qu'est-ce qui peut faire varier ? Il y a ça, y a ça, y a ça ». Je les aide à organiser les choses. **Matthieu**

Un problème du style : dans une usine, il y a trop de rebus en comparaison à d'autres et à chaque fois, le directeur de l'atelier se fait taper sur les doigts. Et bien, on y va, on prend les responsables de l'atelier, une ou deux personnes ouvriers, on manœuvre sur l'atelier, on prend les méthodes et puis on commence à regarder ce qu'il se passe, à décortiquer les processus, ce qui ne va pas et on essaye de trouver une solution. **Jérôme**

J'aide les opérationnels s'ils ont des problèmes ou, avec les responsables de production, on regarde l'évolution de leurs indicateurs financiers mais aussi non financiers et on essaye de trouver des solutions lorsque ça dérape. **Yohan**

Les activités de conseil comprennent aussi le diagnostic de problèmes rencontrés par les opérationnels et la recherche de solutions à ces problèmes (Hopper, 1980), que ces problèmes soient ou non de nature financière, qu'ils appartiennent ou non au domaine strict du contrôle de gestion (Bollecker et Niglis, 2009). C'est par exemple le cas lorsqu'ils sont sollicités pour leurs connaissances informatiques.

Les missions de conseil revêtent ainsi plusieurs dimensions pour les contrôleurs de gestion au quotidien. Être conseiller c'est offrir aux managers leur expertise financière afin de les aider lorsqu'ils lancent des projets. Mais c'est aussi les aider à trouver des solutions lorsque des problèmes sont rencontrés. Yohan, nous dit que « *même le contrôle est là dans une optique d'aide, en fait* ». Dans ce dernier *verbatim* réside toute **l'ambiguïté du contrôle de gestion et des différents rôles des contrôleurs de gestion** : les conseils sont vus comme des moyens de surveillance et les outils de surveillance comme une façon de conseiller. Cette ambivalence transparaît particulièrement lors de l'intervention des contrôleurs de gestion dans des projets :

*Donc là, l'enjeu du contrôle de gestion c'est un peu comme un commando, c'est valider le business model qu'on a bâti en chambre, c'est contrôler les coûts de mise en œuvre, c'est mettre en place les processus financiers et comptables pour suivre la rentabilité de l'entreprise et récupérer un certain nombre de facturations que l'on fait à nos fournisseurs. Bonification de fin de période, les prestations commerciales, pas mal de choses. [...] [Un directeur] se dit et bien tient on va lancer un truc qui est une copie de ce qui se passe déjà en Angleterre où ils sont un peu plus en avance, c'est d'un concurrent. Et donc voilà, il fallait faire quelque chose et l'aspect chiffré du business plan est venu en support. Le contrôle de gestion, on accompagne au moment où le projet est à vendre. **William***

Néanmoins **tous les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain ne ressentent pas cette partie d'aide à la décision** de leur métier :

*J'aimerais bien [conseiller] mais ils ne veulent pas, ils s'en foutent, j'assiste même pas à la réunion de budget. [...] Surtout depuis que monsieur T. a pris la direction, avant j'assistais aux réunions de direction, donc à ces réunions je faisais un petit laïus sur les résultats du mois, en disant voilà, tous les mois il y a ça et puis je disais attention, là il y a des dépassements et tout. Bon je le fais ça, mais il le lit pas. Tous les mois les chefs de service l'ont, cela me permet de dire je vous avais prévenus comme là. Tu as eu le compte rendu, si tu le lis pas et que tu prends pas les mesures, c'est pas mon problème, c'est le tien. Moi je le fais parce que d'une part ça m'intéresse, il faut que je donne un peu d'intérêt à mon job et c'est aussi une manière de me protéger. À charge pour eux de prendre les décisions. **Valérie***

Là on est plus un policier qui dit : « attention. Tu t'es mis dedans. T'as mal étudié, t'as mal calculé le nombre d'heures nécessaires. Tu t'es mis dedans au niveau de tes dépenses... Voilà, il faut pas que ça se reproduise ». Mais à la limite pour celui-là c'est terminé.

Question : c'est terminé parce que le chantier est fini ? Que c'est du passé ?

Voilà. Mais bon, sur des situations qui sont encore à jouer, on peut dire : « attention, les dépenses il faut arrêter les dépenses sur tel et tel chantiers » et essayer de trouver des solutions pour limiter. Je veux dire, il faudrait peut-être faire toute cette démarche-là un petit peu avant parce que là on se retrouve à faire cette démarche-là quand on « situationne » ou quand on facture notre chantier et je veux dire : il est trop tard. [...] Bon autrement, il y a tout ce qui est aussi un petit peu inventaire. On avait fait aussi une partie analytique où bon ben là, tu vois au mois de novembre, j'ai dit : « on a drôlement alimenté notre stock, et ça va pas être la politique de fin dé-

*cembre ». On a été un petit peu cherché plus loin sur pourquoi le stock avait augmenté et on a trouvé l'explication. Mais voilà, j'ai essayé de faire ça. C'est vrai qu'après **tout ce qui est contrôle, les chantiers, oui, ça fait chien de garde.***

*Question : et tu intervies sur des projets ou autre, on te demande ton avis parfois ?
Pour l'instant, non, j'espère que ça va changer. **Célia***

*On nous demande de faire état de la situation et de faire des recommandations, ça fait partie des choses que l'on nous demande et c'est **le rôle d'un contrôleur de gestion abouti, quand on arrive au bout d'une bonne maîtrise du business c'est de pouvoir donner des avis.** [...] **Aujourd'hui, j'ai du mal à me considérer comme contrôleur de gestion complètement.** Enfin je le suis, enfin je sais pas comment le dire... Aujourd'hui, il me manque trop, la partie de pouvoir analyser le business et dans le domaine qui est le mieux pour pouvoir faire la synthèse vue de ma fenêtre au patron en disant : « voilà les différentes options ». Aujourd'hui, je mouline beaucoup de chiffres et c'est vrai que du coup, j'arrive pas à ce niveau-là. [...] C'est clair que je suis jeune dans mon poste et dans un métier que je ne connais pas et que je découvre. **Marie***

Certains contrôleurs de gestion rencontrent chez Saint-Gobain des difficultés pour être et se sentir conseillers alors qu'ils aimeraient pouvoir remplir ce rôle, traduisant une crise identitaire (Dubar, 2000). Deux cas se sont alors présentés. D'une part, il y a ceux qui ne se sentent pas conseiller car leur client interne que sont les directeurs opérationnels ne leur laissent pas la place pour s'exprimer. D'autre part, il y a ceux qui ne se sentent pas conseillers car ils sont actuellement en train d'apprendre le *business*. Ils considèrent ne pas le connaître suffisamment pour endosser ce rôle et se sentent trop jeunes à leur poste. Ceci est confirmé par Isabelle contrôleur de gestion plus expérimentée : « *au début, tu ne conseilles pas trop, il faut arrêter de croire ça. Tu commences par apprendre le business sinon, tu ne peux pas apporter de valeur ajoutée* » (Isabelle).

Les propos précédents mettent en évidence le fait que, lorsque les contrôleurs de gestion ne se sentent pas écoutés, ou ne se sentent pas capables de conseiller et d'apporter de la valeur ajoutée, ils ne se considèrent pas comme étant pleinement contrôleurs de gestion. La composante d'aide à la décision, quelle que soit sa forme, **le fait de se sentir aux côtés des opérationnels** (hors activités de contrôle) **semblent donc essentiels pour que les contrôleurs de gestion atteignent une identité professionnelle positive :**

Le côté chiant, évidemment, c'est tout le côté reporting, tu as 10 pays à suivre, alors je vais faire les 3 millions de l'Allemagne plus les 1 million d'Italie moins les 2 millions d'Espagne, ça va faire tant : voilà chef mes résultats sur la région. Donc ça c'est clair, c'est pas vraiment le truc sexy. Le truc sexy ça va être de comprendre pourquoi l'Espagne a fait moins 2 millions par contre. Et bon voilà, la partie reporting est chiant, il faut le reconnaître mais elle est chiant en société, elle est chiant au siège. **Guillaume**

*C'est vrai que je garde souvent ce résumé en tête pour le métier de contrôleur de gestion, c'est l'aide à la décision. **J'aime bien ce résumé-là.** [...] **C'est une expression qui est positive** en fait car il y a l'esprit de collaboration, c'est pour ça que j'aime bien cette expression. **Yohan***

*Tu fais de bons fichiers, tu fais des macros. Une fois que le chiffre est fait, tout est envoyé quasiment. **Il te reste 3 semaines, t'as le temps de faire des trucs plus sympa, plus groovy.** L'idée du reste du mois, c'est quand même de faire avancer certains sujets ou de contrôle interne, ou des suivis de marge, ou des lancements de produits. **Je ne connais pas un métier où tu n'as pas une partie répétitive, chiante.** En contrôle de gestion t'as les reportings mais une fois que c'est fait tu te lances dans des projets, tu regardes les problématiques avec tes opérationnels, j'en sais rien moi, mais voilà quoi. **Céline***

Conseiller et travailler avec les opérationnels permet aux contrôleurs de gestion de présenter et de percevoir de manière positive leur identité professionnelle (Morales, 2009). La constitution d'une identité professionnelle positive passe aussi par la création d'une certaine valeur ajoutée, valeur ajoutée qui n'est pas le synonyme parfait d'« activités de conseil » :

*Après c'est pareil, il y l'aspect clôture où tu dois mettre à jour des fichiers, faire des extractions, enfin tu vois c'est **tout le travail de routine, qui est indispensable mais qui voilà, quelle valeur tu crées à faire une clôture ? Tu vas faire la valeur quand tu vas analyser l'écart, quand tu vas mettre en place des outils pour les comprendre.** Mais à faire des extractions, il n'y a aucune valeur ajoutée.*

Question : OK. Par contre, pour revenir sur ce que tu disais... sur les analyses d'écart, elles sont pour qui ces analyses ?

*Bonne question [sourire]. **Pour la direction générale en partie, c'est forcé, et puis après pour les opérationnels aussi...** pour justement réfléchir sur le « on fait quoi maintenant pour compenser ? » **Sébastien***

Faire du reporting et remplir le tableau Excel, pour moi ça fait partie du métier, mais c'est pas le moment qui apporte le plus de valeur ajoutée.

Question : D'accord. Qu'est-ce que vous entendez par « valeur ajoutée » ?

D'améliorer** tout ce qu'on peut améliorer, soit le logistique, l'administratif... Je ne sais pas... Être en usine et se dire finalement « j'ai besoin de telle ou telle matière première pour mettre dans mon "tubulo" et fabriquer mon tuyau », surtout ne pas faire du remplacement de matière juste pour changer de matière première. **Alors ce n'est plus tout à fait du contrôle de gestion, mais le fait d'avoir les chiffres, les données et les comprendre ça permet de pouvoir demander aux achats par exemple de changer telle ou telle matière. Aussi, oui, c'est améliorer le processus pour créer des commandes, des demandes d'achat ou pour simplifier, je ne sais pas, la saisie des factures, améliorer sa logistique.** **Jérôme

*Après ton boulot, c'est comment travailler mieux. C'est apporter le plus possible de valeur ajoutée. Pas simple à mesurer. **C'est de la littérature la valeur ajoutée du contrôleur de gestion, voilà ce qu'on a fait, voilà ce qu'on a fait. C'est expliquer ce qu'il s'est passé tant à ton manager qu'à la direction générale, on ne va pas se mentir.** Le slogan derrière notre logiciel de reporting c'est « delivering the*

story behind the figures », alors pour un logiciel dans lequel on met des chiffres, c'est pas totalement approprié mais le principe est bien, l'idée était bonne. C'est ça qui compte, ce n'est pas les chiffres. Sylvain

Nous remarquons que les contrôleurs de gestion positionnent les notions de « production des données » et de « création de valeur ajoutée » comme étant opposées. Créer de la valeur ajoutée ce n'est donc pas remonter et produire les informations. Toutefois, les citations précédentes nous font dire que créer de la valeur ajoutée relève de plusieurs acceptions : cela concerne les activités d'analyse (à destination ou non de la direction générale), les propositions d'amélioration des processus opérationnels au sens large, le partage des bonnes pratiques observées dans différents pays par des contrôleurs de gestion envers d'autres contrôleurs de gestion³⁷, etc. Il est ainsi important, pour que les contrôleurs de gestion se construisent une identité professionnelle positive, d'apporter de la valeur ajoutée. L'analyse des propos des contrôleurs de gestion nous fait toutefois dire que **cette création de valeur ajoutée n'est pas uniquement en lien avec leurs activités de conseil auprès des opérationnels.**

Les *verbatim* précédents mettent donc en évidence le fait que les activités de production et de remontées d'informations en tant que telles ne sont pas les plus appréciées par les contrôleurs de gestion. Elles ne permettent pas d'atteindre une identité professionnelle valorisée de prime abord. Les contrôleurs de gestion ne désirent ainsi pas y passer tout leur temps et souhaitent traiter le plus rapidement possible ce qu'ils considèrent comme du « sale boulot » (Lambert et Morales, 2009). Ces activités font toutefois partie intégrante de leur travail, et ils l'acceptent s'ils peuvent, par ailleurs, exercer d'autres activités. Pour certains contrôleurs de gestion les activités de production et de remontée d'informations ne doivent d'ailleurs par leur être ôtées :

C'est ça qu'on disait³⁸ : on est tellement absorbé par des tas de reportings à faire, des choses à faire qu'on arrive plus à se dégager du temps pour prendre du recul ou peu. Le truc, c'est ce qu'on disait aussi, c'est qu'on ne veut pas que la production des données soit externalisée, c'est le message que l'on voulait faire passer et qui est ressorti de notre étude. Tu te rends compte du temps que l'on passerait à sécuriser les données produites, c'est déjà galère quand c'est toi qui le fait de ton côté, tu vas voir les opérationnels, tu vérifies, une fois, deux fois, etc. Et puis quand c'est toi qui les produit, tu es quand même sur place, tu connais tes chiffres avant qu'ils sortent, tu sais si quelque chose est arrivé et qui va les influencer, tu as des idées, parce que tu vois ce qu'il se passe au quotidien. Delphine

37. Guillaume évoque en effet dans cette citation son expérience en tant que contrôleur de gestion pays.

38. Référence à leur projet de recherche lors de la session de formation.

*La présentation des résultats de l'étude³⁹ se passe bien. [...] Ils ont souligné la nécessité de développer des outils informatiques leur permettant de ne pas passer trop de temps sur la partie reporting et ont proposé aussi d'autres solutions. **Ils plaident par exemple pour une rationalisation des reportings** : si on en ajoute un, on en supprime un. [...] **Ils ont également souligné une volonté de ne pas mettre en place de centre de service partagé pour les activités de production des comptes.** [...] Est venue ensuite le moment des questions - réponses. [...] Une intervenante a été particulièrement insistante sur la question de la décentralisation des activités de production des données. Je trouvais qu'elle voulait leur faire dire que c'était une bonne chose, elle voulait une réponse positive (ils m'ont confirmé avoir ressenti la même impression lorsque nous en avons discuté après le déjeuner). Les contrôleurs de gestion du groupe ont bien gardé le cap et n'ont pas plié, ils ont maintenu leurs propos et affirmant que cela ne relevait pas que de leur opinion personnelle mais aussi des entretiens qu'ils avaient menés auprès de collègues. **Journal de recherche, 14 avril 2011***

*Vu ce qu'il se passe avec les CSP actuellement, les problèmes de contrôle des opérations qui sont passées par les comptables, les coûts que ça engendre... En plus on perd un temps fou de notre côté à demander des données et même parfois à comprendre les info remontées. Sérieusement, je ne pense pas qu'ils veuillent que l'on « split » aussi la fonction contrôle de gestion en deux. **Ce serait vraiment aberrant**, enfin moi, c'est que je te disais, je n'y passe pas 3 ans à les produire mes données. Par contre, **j'en passerais plus à les vérifier, si elles étaient produites dans un CSP.** Céline*

Considérant que conseiller et surveiller en même temps peut être à la fois contradictoire mais aussi harassant pour les contrôleurs de gestion (Granlund et Lukka, 1998 ; Sutthiwan et Clinton, 2008 ; Lorino, 2009), ces auteurs préconisent la scission de la fonction contrôle de gestion. Il y aurait, d'une part, des contrôleurs de gestion qui assureraient la production d'informations conformes aux règles et, d'autre part, ceux qui seraient en charge de l'analyse de ces informations et du conseil. Les *verbatim* précédents prennent le contre-pied de ces propos puisque **les contrôleurs de gestion considèrent qu'il ne faut justement pas séparer ces différentes activités**. Sous couvert de leur faire gagner plus de temps, ils n'y voient, au contraire, qu'une perte de temps résultant de la fiabilisation des données, puisqu'ils sont toujours les garants de leur exactitude.

Dans le même temps, tout comme les contrôleurs de gestion ne rejettent pas forcément les activités liées à la production d'informations, **ils ne rejettent pas non plus le rôle de garant qui y est rattaché**. Surveiller les opérationnels fait partie

39. Pour rappel, lors de leurs séances de formation, les contrôleurs de gestion seniors doivent mener une recherche sur un thème spécifique. En l'occurrence, le thème portait sur la spécialisation de la fonction contrôle de gestion. Le passage cité du journal de recherche explicite le moment où les contrôleurs de gestion présentent leurs résultats face au haut management financier de Saint-Gobain et au haut management.

intégrante de leur métier, tout comme le conseil :

*Le poste parfait, je pense c'est un cinquième de gendarme, trois cinquième de conseiller et un cinquième d'architecte. Voilà, ma répartition parfaite. [...] C'est important d'avoir l'étiquette gendarme pour voilà, t'es quand même là aussi pour faire l'arbitre et pour dire qu'est-ce qui va, qu'est-ce qui ne va pas. Architecte du système parce que t'es quand même là aussi pour faire vivre le système SAP, enfin système de, comment dire, ERP. Tu n'es pas qu'un utilisateur. T'es souvent un key user. Et puis conseiller, parce que c'est ce qu'il y a de plus vivant. **Sébastien***

*Le pilotage de la performance c'est l'accompagnement dans la démarche pour réussir à atteindre ces objectifs. **Le management de la performance, ce n'est pas juste taper sur les doigts et dire ça ne va pas, fait autre chose ou ça ne va pas et trouve une solution, ou fait comme ceci, fait comme cela. Marine***

*Ça, j'étais bien conscient que les gens pouvaient me voir comme l'œil de Moscou mais **ça ne me posait pas de souci.** [...] Le côté contrôleur si vous voulez, ce n'est pas forcément quelque chose qui m'intéresse ou qui m'a intéressé dans le métier. Le côté reporting Excel est routinier, c'est ça qui m'a fait partir du contrôle de gestion. Ce qui m'intéressait c'était d'aller sur les sites, d'aller les voir, c'était d'apporter de la valeur ajoutée sur la compréhension des flux industriels et des flux logistiques. [...]*

Question : Pourquoi considérez-vous que l'expression « œil de Moscou » ça ne vous dérangeait pas ? Parce que vous considérez que c'était un peu le cas quand même ou... ?

*Oui, parce que c'est un petit peu le cas quand même. Parce qu'on m'avait recruté vraiment en tant que contrôleur de gestion. [...] J'étais, quelque part, un peu l'œil de Moscou, mais après, ça ne me posait aucun problème si vous voulez. **Ça fait partie du job, il faut s'en accommoder. Laurent***

Le rôle du policier est nécessaire mais si j'ai bien fait mon boulot, j'en ai de moins en moins besoin** car mes collègues ont compris et l'ont accepté et en tiennent compte d'eux-mêmes. Je n'ai pas besoin de leur rabâcher, de leur rappeler sans arrêt et ça se passe bien. Donc ça doit quasiment disparaître de soi, si j'ai bien fait mon boulot, car cela permet qu'on agisse ex ante. **Frédéric

Même si le rôle de garant des comptes est un ensemble d'activités qui ne leur permet pas d'atteindre une identité professionnelle valorisée (Tajfel et Turner, 1979), les contrôleurs de gestion considèrent que celui-ci fait tout de même partie intégrante de leur métier. Cela entre dans leurs prérogatives de vérifier que les comportements des opérationnels sont conformes aux règles financières et ils doivent, en conséquence, jouer un rôle d'alerte. Toutefois, leur travail ne doit pas reposer uniquement sur cela.

Nous allons porter maintenant notre attention sur les conséquences financières de la crise financière de 2008 sur les activités et tâches quotidiennes des contrôleurs de gestion.

2.3.3. Quelle influence de la crise sur les rôles des contrôleurs de gestion ?

La crise financière de 2008⁴⁰ a provoqué une baisse de la performance financière, ce qui se traduit par une chute du retour sur investissement. Ceci a eu pour conséquence d'accentuer l'attention portée aux questions financières :

Il y avait deux problématiques chez Saint-Gobain à un moment, c'était avant la crise. L'innovation : on avait mis en place un reporting, quels sont les produits nouveaux, combien de pourcentage du chiffre d'affaires ils représentent ? etc. Donc ça c'était quand tout allait bien. Après est arrivée la crise, et le souci c'était plus couper les investissements, faire des économies. Donc là, tous nos échanges avec les filiales c'était de comprendre ce qu'elles avaient dans leurs investissements, voir en quoi ces investissements étaient de croissance ou forcés, c'était de financer des plans d'économie et de voir combien ça rapportait de pay-back, c'était très orienté sur justifier tout l'argent qu'on dépensait. William

Il n'y a pas eu de changement du poids du financier dans l'organisation. Je ne vois pas de changement significatif. Le financier était important avant, il l'est encore maintenant. La seule différence c'est que le suivi qui est demandé devient de plus en plus détaillé et les mesures en cas de dérapage sont peut-être un peu plus strictes qu'elles ne l'étaient avant. Avant, si vous voulez, chez [X] vous aviez par exemple dans les investissements un dépassement de je sais pas combien, c'était pas bien grave, on s'arrangeait, les résultats étaient bons. Là, à l'heure actuelle, ce sont des choses qui ne passent plus. [...] Même les responsables d'activité chez Saint-Gobain sont plus sévères vis-à-vis de leur DG, ça renforce le suivi général des objectifs en termes de coûts pour tout le monde dans l'entreprise. Léa

Il y a des pays qui perdent de l'argent, d'autres qui en gagnent, ça permet de mutualiser, il y a des filiales qui perdent de l'argent, d'autres qui en gagnent donc ça permet de mutualiser. Saint-Gobain doit mutualiser. Comme X est encore une des entreprises où on gagne de l'argent, clairement on est mis à contribution aussi par Saint-Gobain pour éponger un certain nombre d'autres choses et pour mutualiser le cash. Donc il n'est pas rare que l'on ne puisse pas faire les investissements que l'on souhaite parce que le budget est limité, et il n'est pas rare qu'on nous rajoute des couches d'économies parce qu'on cherche des sous partout. [...] Quand on se porte bien et que l'on aimerait faire des choses, ça bride et il faut défendre plus longtemps les dossiers parce qu'ils passent plus difficilement. Il est plus difficile qu'avant de défendre un point de vue qui ne serait pas financièrement le plus rentable. [...] On a eu un directeur qui est venu⁴¹, il prend plus sa source de Saint-Gobain et ce qu'on a vu avec ce nouveau directeur c'est une place de la finance beaucoup plus présente que par le passé. Aujourd'hui, quand on fait nos budgets, il n'est pas rare, voire assez souvent, on nous rajoute des couches qui viennent de Saint-Gobain et qu'on passe en force. C'est pour ça que je dis que la finance est un peu omniprésente. La finance doit

40. Nous abordons la question des conséquences de la crise de 2008 sur les activités et rôles des contrôleurs de gestion car elle est évoquée spontanément, tant lors des séances de formation, que dans les discours des contrôleurs de gestion lorsqu'ils évoquent leurs expériences.

41. Suite au rachat de la société par le groupe Saint-Gobain.

valider. Alors, elle est avec un rôle partenaire, mais il y a de plus en plus de choses qui sont décidées par la finance, qui s'imposent financièrement. Après je ne sais pas qui est de l'œuf ou la poule, la crise ou Saint-Gobain, ce qui est sûr c'est que la crise sévérise les choses. Henry

Avec la crise, les différentes entités du groupe Saint-Gobain sont à la recherche d'économies à réaliser, y compris dans les activités qui se portent bien d'un point de vue financier. Les contrôleurs sont chargés d'adopter des comportements plus stricts, les dépassements sont moins tolérés et de nouvelles zones d'optimisation doivent être recherchées. Les questions financières deviennent l'affaire de tous et **une focalisation sur les coûts et le suivi financier est ressentie** par les contrôleurs de gestion. La fonction financière devient alors de plus en plus présente au quotidien avec un rôle de validation des décisions beaucoup plus important. L'omniprésence de la finance se fait davantage ressentir et la crise renforce son rôle de garde-fou (Lambert, 2005), ainsi que la légitimité du mode de contrôle financier (Fligstein, 1987). Ainsi, même dans des secteurs porteurs, les contrôleurs de gestion et équipes opérationnels doivent défendre plus longtemps les projets pour que ces derniers soient acceptés.

Dans le même temps, il est demandé aux contrôleurs de gestion de fournir de plus en plus d'informations, de plus en plus d'explications sur ce qu'il se passe dans les entités du groupe :

***Tout le monde veut du chiffre**, dans tous les sens, tout est épluché dans tous les sens maintenant.*

Question : Tout le monde ?

*Alors, la direction pose des questions dans tous les sens, la direction générale, la direction commerciale, l'industrie. **Ils veulent des analyses dans tous les sens**, pourquoi ci, pourquoi ça et pourquoi ça ne va pas là ? On va dans quelle direction, c'est fait quand ? C'est simple, quand ça va mal et qu'on n'a pas de visibilité, c'est rassurant de disposer de l'explication globale partout dans le détail, ça rassure, c'est sous contrôle. Maintenant, est-ce que pour autant... Bon il y a toujours des choses à découvrir en même temps. Il en faut toujours plus, plus rapide. Est-ce que maintenant cette masse de chiffres et d'analyses qui est mise à disposition est utilisée comme ça pourrait l'être, je n'en suis pas sûr. Frédéric*

*Chez Saint-Gobain on est une culture ingénieure, et ça aime le chiffre. Je pense qu'il y a eu une multiplication de reportings. **Maintenant ma question c'est : est-ce que l'on se donne des reportings pour piloter ou pour se rassurer ?** On sait où l'on en est, on ne sait pas comment on va faire, est-ce que c'est là où on doit faire les efforts, est-ce qu'il faut mettre les efforts dans les hommes ou dans autre chose ? Mais moi, je suis persuadée que les entreprises ont besoin d'avoir des chiffres et que ça rassure d'avoir des chiffres à présenter, c'est mon point de vue. Marie*

Je pense qu'avec la crise, le travail du contrôleur de gestion chez Saint-Gobain va bien augmenter, je pense. [...] Les analyses sont de plus en plus poussées. [...] Avant,

on nous demandait de remonter les balances générales au niveau de Saint-Gobain. Maintenant, tu vois, on nous demande d'envoyer les RE [résultats d'exploitation] par format, par activité. On sent que, quelque part, ils essaient d'affiner les résultats pour comprendre davantage ce qu'il se passe ici. Célia

Les contrôleurs de gestion ont perçu une augmentation de leur charge de travail suite à la crise : il leur est demandé de **produire plus de reportings et d'analyses à destination de la direction générale**, qui sont aussi plus détaillés. Ils ne considèrent toutefois pas toujours que cette inflation soit d'une part utile, et d'autre part véritablement exploitée. Certains contrôleurs de gestion expriment alors une inquiétude à ce sujet et espèrent que la situation ne perdurera pas :

Quand tu es en crise, les gens ont besoin d'indicateurs, ont besoin de reportings et tu passes ton temps à faire ça. Donc, tu n'as même pas le temps d'aller en usine ou de t'orienter vers des problématiques un peu plus opérationnelles, c'est frustrant. En ça, tu vois, je pense que la composante de tes missions change fondamentalement. Valérie

Ça a pour conséquence, qu'au niveau opérationnel, on a tendance à gérer en ouvrant et en fermant des vannes et du coup, les opérationnels s'habituent à ça. Moi je trouve que ce n'est pas toujours idéal parce qu'on a tendance à garder des trucs sous le coude, et quand il y a des fonds, on sort les trucs des placards et on fait tout ce qui nous passe par la tête, sans forcément avoir « mûré » les sujets au sens où, si à la fin il y a vraiment beaucoup d'argent, on fait presque un peu n'importe quoi. C'est un peu la contrepartie de j'ouvre et je ferme. Alors moi, j'essaie de sortir de ce système-là en éclairant un peu plus en amont de ce dont on a besoin. On a des budgets, on essaye de les respecter et, avec le directeur de l'usine, on essaye aussi de « prioriser » ce qui est le plus important. [...] Il faut aussi préparer l'avenir et orienter vers des projets qui portent et qui sont porteurs, c'est ce qu'on s'efforce de faire avec le directeur. Henry

C'était un peu différent avant la crise mais après, [mon supérieur] a été vachement pris par ces trucs-là. Il est quand même très loin du terrain et vachement à mouliner et à justifier les chiffres et lalala. Et j'allais dire, dans une position défensive que d'aller de l'avant, à consolider les positions, justifier ci, justifier ça, mais parce que ceci, parce que cela. Du coup, il n'a jamais de temps pour penser plus avant, avec la direction, aller vers les projets d'avenir. C'est comme cela que j'ai ressenti. Marie

Saint-Gobain, de manière générale est orienté vers le marché de l'habitat, et actuellement ils sont frappés par la crise. Pour les résultats, 2012, l'heure est à l'économie des coûts pour l'instant, les ventes ont baissé voilà, donc si je puis dire ça, c'est moins rigolo de travailler dans des secteurs où l'on doit diminuer les coûts que de croissance, c'est sûr, c'est moins drôle. Yohan

Accaparés par les *reportings* et l'analyse de ces *reportings* pour informer la direction générale de ce qu'il se passe sur le terrain, les contrôleurs de gestion sont amenés à davantage gérer au rétroviseur plutôt qu'à aider au pilotage *ex ante* de la performance. Ce qui est l'objet même de nombreuses critiques émises à leur rencontre

(Berland et de Rongé, 2010 ; Bouquin, 2010). Alors que les contrôleurs de gestion s'attendaient à ce que la crise leur permette de devenir encore plus les conseillers des opérationnels (Morales, 2009), **loin de les émanciper, celle-ci a plutôt renforcé leur rôle de garants des comptes, de producteurs de chiffres**, ce qui confirme les résultats obtenus par Lorino (2009) ou Nguyen et de Laigue (2010). Ainsi, les activités d'analyse ont beau être considérées comme des activités valorisantes et intéressantes par les contrôleurs de gestion, celles qui sont à destination de la direction générale les éloignent de leur identité visée de conseiller des opérationnels. Certains contrôleurs de gestion, au vu de cette situation, connaissent ainsi une **crise identitaire**, conséquence de l'existence d'un écart entre ce qu'ils souhaiteraient être et ce qu'ils sont forcés d'être (Dubar, 2000). Ils souhaitent alors que la situation ne perdurent pas et tentent de limiter les conséquences néfastes de la crise sur l'exercice de leurs activités.

Les tâches envers la direction générale étant prioritaires, c'est bien la question du temps qu'il leur reste par la suite qui amène les contrôleurs de gestion à pouvoir être plus ou moins des conseillers, et ce quelle que soit la situation :

*Vous savez, le fait d'être plutôt en rétroviseur plutôt qu'en pilotage c'est une question de charge de travail. Pour travailler un peu plus sur le prévisionnel et travailler sur des sujets du futur à valeur ajoutée si vous voulez il faudrait aussi des ressources que l'on a pas actuellement. **Léa***

*Une fois qu'on a fini tout le reste, on a le temps de le faire. On va benchmarker les états financiers des concurrents par exemple. **Marine***

*Les gens, quand je suis arrivée, ils mettaient 10 jours pour faire un reporting. Après, OK, le problème c'est qu'il faut se faire « chier » à l'automatiser. [...] Le problème c'est les reportings qui sont pas financiers, et qui viennent chez nous style combien de contrôleurs financiers par euro de chiffre d'affaires. Je me tape des reportings parfois sur des trucs de 30 KE par mois, je me tape un reporting qui me prend 2 heures à faire sur des « merdes » pareil. **Céline***

C'est bien la question du temps et la maîtrise de la gestion de leur emploi du temps qui permettent aux contrôleurs de gestion de devenir des conseillers (Morales, 2009), et ce quelle que soit la situation économique. Le crise ne fait qu'accentuer le temps passé sur certaines activités.

En résumé

Les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain sont engagés dans des tâches liées à la production d'information tant pour la direction générale que pour le management local. Ils doivent alors aider les opérationnels et vérifier, dans le même temps, les actions de ces derniers (Hopper, 1980). Plus précisément, du point de vue de leurs missions de vérification, les contrôleurs de gestion assurent le suivi de la performance financière, la validité et la fiabilité des données remontées vers le top management. Ils sont également les garants et les relais du contrôle interne (Sathe, 1983) pensé au niveau de la compagnie. Les contrôleurs de gestion ont aussi, pour leur grande majorité, un rôle de conseil auprès des managers locaux. Les activités de conseil vont, pour les contrôleurs de gestion rencontrés, de propositions pour améliorer l'efficacité des processus, au conseil pour positionner des produits sur le marché, en passant par une aide pour établir les budgets ou pour identifier et analyser des problèmes opérationnels (Hopper, 1980), que ces derniers appartiennent ou non au domaine du contrôle de gestion (Bollecker et Niglis, 2009), *etc.* Les contrôleurs de gestion considèrent aussi que créer des outils pour aider à la prise de décision et à l'auto-contrôle sont des activités relevant de leur mandat de conseiller puisqu'ils permettent aux managers de prendre des décisions en toute connaissance de cause. Elles sont pourtant présentées dans la littérature comme relevant du mandat de surveillant (Fornerino et Godener, 2006). Ainsi, tout comme pour Morales (2009), les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés créent un **flou sémantique entourant ce qu'ils entendent par « activités de conseil »**. C'est ce flou sémantique qui leur permet d'atteindre une identité professionnelle valorisée à leurs yeux. Nous avons aussi mis en évidence que **ce ne sont pas les activités de conseil seules qui leur permettent d'accéder à cette positivité de leur identité professionnelle, mais aussi les moments où ils considèrent créer de la valeur ajoutée**, valeur ajoutée qui est à la fois à destination des opérationnels, mais aussi de la direction générale.

Ainsi, les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain ne se sentent pas comme étant tenus éloignés des problématiques *business* et se sentent pleinement intégrés aux différents processus. Ils pensent qu'appartenir à la fonction contrôle de gestion de cette organisation est valorisant, ce qui leur permet de se construire une identité professionnelle positive (Tajfel et Turner, 1979, 1986). En effet, ils se sentent impliqués, consultés et écoutés par les opérationnels. **C'est donc le sentiment d'être aux côtés des opérationnels, d'être consultés, d'être écoutés à certains moments qui les font se sentir les contrôleurs de gestion conseillers, voire les *business partners* des opérationnels pour ceux qui adhèrent au concept.** Leur histoire intériorisée narre donc une identité pour soi (Dubar, 2010) de conseiller des opérationnels. Nous avons d'ailleurs mis en évidence que les contrôleurs de gestion qui n'arrivent pas à conseiller (car trop jeunes dans leur poste ou parce que les managers les en empêchent) connaissent des tensions identitaires (Dubar, 2000) qu'ils espèrent passagères, et ne se sentent pas « pleinement » contrôleurs de gestion. Dans le cas des jeunes contrôleurs de gestion, nous voyons poindre l'idée que

les contrôleurs de gestion ne sont pas des conseillers dès qu'ils occupent un poste mais qu'ils le deviennent avec le temps.

Nous avons également mis en évidence que les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés considèrent que leur **sous-identité de garants des comptes fait partie intégrante de leur identité professionnelle, bien qu'elle ne leur permette pas d'atteindre une identité professionnelle valorisée**. Ils ne peuvent laisser les opérationnels déroger aux règles puisqu'ils sont les garants de la fiabilité des informations remontées. D'ailleurs, dans leur esprit, contrôler c'est aussi une forme d'aide. Dans le même temps, bien qu'ils souhaitent que les activités de production d'informations soient traitées le plus rapidement possible (Lambert et Morales, 2009), nous avons aussi montré qu'ils ne souhaitaient pas que leur fonction soit scindée entre les activités de tenues des comptes d'une part, et les activités d'analyse et de conseil d'autre part, contrairement à ce qui est demandé par certains chercheurs (Granlund et Lukka, 1998 ; Sutthiwan et Clinton, 2008 ; Lorino, 2009). Nous considérons alors que **les contrôleurs de gestion, en refusant de se séparer d'une partie de leurs activités, souhaitent éviter une perte d'autonomie dans leur travail**, celle qui porte justement sur la production, mais **souhaitent aussi empêcher la perte de la propriété des données. Surtout, cela leur permet de préserver, par là-même, l'étendue de leur juridiction** (Abbott, 1988). En effet, comme nous le rappelle Bouquin (2010), le pouvoir est aux mains de ceux qui détiennent l'information et donc, qui la produisent.

Enfin, certains contrôleurs de gestion ont mis en évidence des changements dans les composantes de leurs missions suite à la crise financière de 2008 : le suivi des dépenses et l'accent sur la rentabilité des projets sont accentués. La finance devient alors plus présente au quotidien. Ainsi, contrairement à ce que les contrôleurs de gestion pensaient au moment de la crise (Morales, 2009), celle-ci n'a pas renforcé leur rôle de partenaire d'affaires des opérationnels (Lorino, 2009 ; Nguyen et de Laigue, 2010). Cette situation est alors mal vécue par les contrôleurs de gestion ayant remarqué cette tendance ; ils espèrent qu'elle ne perdurera pas, ce qui dénote une certaine tension identitaire entre qui ils souhaiteraient être et qui ils sont forcés d'être (Dubar, 2000).

2.4. Quelles compétences pour remplir ces rôles ?

Puisque les rôles et missions des contrôleurs de gestion ont été cernés nous allons, dans cette section, nous intéresser brièvement aux compétences attendues pour les remplir au mieux. Nous verrons ainsi, dans une première partie, l'importance accordée aux compétences techniques (2.4.1.). Toutefois, comme annoncé dans la littérature, les compétences inter et intra-personnelles sont tout autant importantes (2.4.2.).

2.4.1. De l'importance des compétences en techniques financières et opérationnelles

Les participants interrogés mettent en évidence l'importance des compétences en techniques financières :

Ce que l'on va demander à un contrôleur de gestion et qui fait qu'il va réussir, ce sont déjà ses capacités techniques. [...] Il y a les compétences contrôle de gestion stricto sensu au niveau coûts et les compétences financière et comptable. Dominique

Il est important d'avoir une connaissance comptable, alors pas précise, précise, vous voyez, mais qu'ils connaissent les transactions de base, pour pouvoir ensuite savoir de quoi ils parlent quand ils sont à leur poste de contrôleur de gestion, pour optimiser l'ensemble du flux d'informations. [...] On demande aux contrôleurs de gestion d'être sensibles au compte de résultat pour ce qui leur revient. Pour un contrôleur de gestion usine, ça va être les coûts, l'analyse des coûts. On a acheté une société il y cinq ans, le contrôle de gestion ne regardait pas les stocks, du tout à l'époque, donc il n'optimisait pas le BFRE en termes de stock et donc là, il a fallu tous les former puis analyser les stocks dormants, voir avec la logistique et les commerciaux comment on pouvait liquider les stocks et toutes les procédures pour éviter de constituer du stock dormant et ainsi de suite. J'ai eu en formation un jour un contrôleur de gestion d'une grosse usine qui ne savait pas ce que c'était que le besoin en fonds de roulement. Il ne savait pas du tout et il avait quarante ans quand même ! [...] Quand on est au contrôle de gestion, on n'a pas besoin d'en faire [des calculs actuariels] et si l'entité veut acquérir quelque chose avec un leasing, à ce moment-là, elle recourt au service spécialisé du groupe pour aider à ça. Donc le contrôleur de gestion n'a pas besoin d'être un hyper spécialiste de la finance. Arnaud

On doit connaître les bases de la compta générale. Après, c'est plus sur les analyses, c'est plus travailler un peu sur des calculs de marges donc tout ce qui est partie technique sur les calculs des coûts et leurs analyses. Je ne pense pas qu'on peut dire que l'on est vraiment des techniciens purs. Caroline

Ce qui est important à mon niveau [directeur contrôle de gestion] c'est d'avoir des compétences comptables assez bonnes alors que le contrôleur de gestion usine n'en a pas vraiment besoin je dirais car, à son niveau, il doit traiter des indicateurs industriels, il doit avoir des connaissances financières globales, mais il ne traite pas directement l'aspect comptable des choses. [...] D'un point de vue technique,

il doit avoir de bonnes bases de gestion, ça ce n'est pas surprenant, mais ce n'est pas un spécialiste en finance. Moi, je vais le traiter l'aspect comptable des choses, donc j'ai besoin de savoir comment cela se passe.

Question : Vous parlez bien de comptabilité générale et pas de comptabilité analytique ?

Oui oui, je ne dis pas qu'il faut être expert-comptable, mais il faut avoir des connaissances en compta géné pour être contrôleur de gestion société. C'est à ce moment que l'on se rend compte qu'il faut avoir des connaissances comptables un peu plus approfondies je dirais. Parce que moi, je suis assez régulièrement en contact avec la responsable comptable donc il faut quand même que je comprenne.

Question : Sur quels sujets par exemple ?

Sur la paye, qui est un thème assez spécifique, diverses provisions, etc. Yohan

Sans pour autant être des spécialistes dans la finance d'entreprise ou des experts en comptabilité, il est attendu des contrôleurs de gestion **la possession de compétences techniques en contrôle de gestion et en comptabilité** (Russell *et al.*, 1999 ; Ducrocq *et al.*, 2012) pour Arnaud et Dominique, deux personnes parlant au nom du groupe. Ceci est par la suite confirmé par les différents contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés et dont des exemples ont été retranscrits dans les extraits précédents. En ce qui concerne ces compétences, seule une fiche de poste ne fait pas référence de façon explicite à l'importance de leur possession ⁴².

Ces compétences permettent aux contrôleurs de gestion d'accomplir un certain nombre de tâches telles que l'optimisation des flux financiers, les calculs des coûts de production, *etc.* Les contrôleurs de gestion considèrent ainsi que ne pas posséder un minimum de compétences financières peut mener à la prise de mauvaises décisions : « *les provisions, les trucs comme ça, si tu n'en as jamais entendu parler, si tu ne comprends pas, c'est compliqué, quand on te parle de BFR. Enfin, aujourd'hui ça me paraît simple, mais si tu ne connais pas, tu peux prendre des décisions qui ne vont pas dans le sens de l'usine alors qu'en fait, tu as l'impression que c'est bon* » (Claude). De plus, il est mis en évidence le fait que les compétences en comptabilité générale deviennent de plus en plus importantes à mesure que les contrôleurs de gestion gagnent en responsabilité ou tout du moins, lorsqu'ils entrent plus en interaction avec les comptables (au niveau siège ou responsable du contrôle de gestion par exemple).

Au-delà des compétences en techniques comptables et de contrôle de gestion, les contrôleurs de gestion doivent également connaître les processus opérationnels :

42. Toutes les autres fiches indiquent la recherche de personnes possédant des compétences en comptabilité et contrôle de gestion ou de personnes ayant obtenu un diplôme en finance. Nous revenons sur cette question des formations plus en aval dans notre recherche.

Ce qui est important aussi, dans l'industrie, c'est la connaissance du processus industriel, ce n'est pas neutre. Dans la proximité des managers, la connaissance de ce qu'ils font est quelque chose d'important. [...] Si on ne comprend pas le business, on n'est pas un bon contrôleur de gestion, j'en suis profondément convaincu. Dominique

Connaître le business c'est une manière de pouvoir exercer leur fonction financière avec le plus de valeur ajoutée possible. Arnaud

Si tu comprends pas le business, comment tu veux créer de la valeur ajoutée, apporter quelque chose aux managers ? Perso, je ne vois pas. Isabelle

Après, c'est mon avis très personnel, quelqu'un qui commence en sortant de la fac ou d'une école de commerce directement au siège alors, je vais peut-être être méchant pour certains collègues mais après, on s'en fout, la valeur ajoutée que ces personnes-là pourront apporter à une usine ou à une société, je dis pas qu'elle est proche de 0 mais honnêtement, c'est pas excellent. Guillaume

Être un contrôleur de gestion qui apporte de la valeur ajoutée nécessite donc de connaître les différents processus opérationnels des entités dont il a la charge et ce, quel que soit son rôle (Burns *et al.*, 2004 ; Sorensen, 2008 ; Bouquin, 2010). Mais là encore, les contrôleurs de gestion considèrent qu'ils n'ont pas besoin d'en être des spécialistes :

Un contrôleur de gestion n'a pas besoin d'être spécialiste, d'être un ultra-spécialiste, de connaître à fond toutes les problématiques d'une société pour pouvoir apporter quelque chose. Dominique

Le directeur usine, alors c'est clair que sur l'usine, il en sait 3 millions de fois plus que moi. Matthieu

Il faut avoir une connaissance du fonctionnement de l'entreprise et du processus de production pour pouvoir aussi détecter d'où peuvent venir les écarts ou les pertes. Voilà, aujourd'hui, je ne connais pas parfaitement ce processus de production. J'ai une connaissance générale. Mais je pense que je commence à avoir une bonne connaissance et ce n'est pas quelque chose de bloquant quand même. C'est important quand on calcule le prix de revient de savoir comment s'enchaînent les opérations, etc., mais je ne pense pas non plus qu'il faille connaître parfaitement les processus de production. Caroline

Disons que ce qui est important pour faire un bon contrôleur de gestion c'est s'il connaît le business, sans l'avoir forcément mené lui-même. William

Exercer le métier de contrôleur de gestion en offrant de la valeur ajoutée nécessite donc de posséder un minimum de compétences techniques liées à l'activité de l'entité pour laquelle il travaille. Toutefois, le contrôleur de gestion n'a pas besoin d'être un spécialiste en techniques de production. Comme le résume Marine : « on est tout à chacun capable d'effectuer le job avec un minimum de connaissances, aussi bien opérationnelles que techniques comptables et financières ».

Le contrôleur de gestion est ainsi « *le seul qui parle les deux langages. Qui parle le langage totalement du chiffre et le langage du business. Normalement il parle ces deux langages* » (Michel). Il devient ainsi une personne essentielle dans l'organisation puisque « *l'analyse de ce qui combine le business et le financier est dans la main de ces personnes-là, c'est vraiment chez nous la clef dans beaucoup beaucoup de métiers* » (Michel). Cette combinaison des compétences techniques est nécessaire pour qu'un individu soit un contrôleur de gestion ce qui lui permet dès lors de devenir un agent de liaison entre la direction générale et les managers opérationnels (Bouquin, 2010). Ainsi, s'il ne possède pas certaines connaissances *business*, l'individu n'est pas un *bon* contrôleur de gestion ; c'est aussi le cas s'il ne maîtrise pas les compétences en contrôle de gestion ou bien les bases de la comptabilité⁴³.

Il est donc attendu des contrôleurs de gestion, et cela sans surprise, qu'ils maîtrisent des compétences techniques qu'elles soient en contrôle de gestion ou qu'elles soient aussi opérationnelles. Mais ceux-ci doivent également être en mesure de monopoliser d'autres compétences.

2.4.2. Des compétences inter et intra-personnelles

Au-delà des compétences techniques, les contrôleurs de gestion doivent posséder des compétences inter-personnelles :

*Une très bonne communication, l'aptitude à convaincre et à faire partie d'une équipe. C'est vraiment ces trois éléments-là. **Arnaud***

*Alors indépendamment de la compétence technique, il y a une partie comportementale. [...] Au niveau des compétences comportementales, c'est quelqu'un qui doit avoir un bon relationnel, comme je disais, le contrôle de gestion est en relation avec beaucoup de services, donc il doit avoir un bon relationnel, il faut qu'il puisse communiquer avec tout le monde. Après, communiquer ça veut dire, savoir travailler en équipe, enfin, il ne faut pas tomber dans l'excès du contrôleur qui tape sur tout le monde parce que c'est pas bon du tout, **il faut savoir travailler en équipe, aller voir les gens, comprendre leur problème**, voilà. [...] Bon c'est dans chaque boulot pareil. Ne pas se mettre les gens à dos, c'est très important, car sinon, on n'arrive plus à rien quoi. Et donc voilà, savoir **persuader** les gens de ce qu'il faut faire s'il y a des problèmes. **Yohan***

*En termes comportemental, **proximité et facilité de communication** pour bien comprendre les besoins, les approches, les pratiques des opérationnels et être capable de leur transmettre également les messages qu'il [le contrôleur de gestion] a à passer. **Dominique***

43. Bien qu'elles ne soient pas évoquées lors des entretiens, des compétences en informatique sont demandées dans 100 % des offres d'emploi obtenues : « *maîtrise des outils informatiques (Excel, Access, Powerpoint), la connaissance de SAP ou Business Objects serait un plus* » (Fiche de poste 15).

*Aujourd'hui, la plus grosse compétence c'est la compétences humaine, clairement, ensuite financière et ensuite prod. Tu ne peux pas faire de finance quand tu ne connais pas le process, clairement. Mais tu peux comprendre le process. [...] Si tu n'as pas de background financier, ça va être compliqué. **Claude***

Les contrôleurs de gestion doivent être capables de communiquer et d'entretenir un bon relationnel avec les autres membres de l'organisation (Chiapello, 1990 ; Godener *et al.*, 2002 ; Byrne et Pierce, 2007, *etc.*), il est un métier de communication. Cela leur permet de transmettre des messages, de mieux comprendre les besoins des opérationnels mais aussi d'informer la direction générale de ce qu'il se passe sur le terrain. Les contrôleurs de gestion doivent alors « être à l'écoute des gens » (Caroline), mais aussi savoir travailler en équipe ou faire preuve de persuasion, *etc.* Ces compétences inter-personnelles qui s'articulent autour de la communication sont évoquées dans 70 % des offres d'emploi publiées par Saint-Gobain⁴⁴.

Les contrôleurs de gestion doivent aussi être dotés de compétences intra-personnelles :

*J'attends d'eux qu'ils soient extrêmement **curieux, attentifs**, qu'ils se posent sans arrêt des questions et pourquoi ça, pourquoi cet écart, d'où il vient. J'attends d'eux qu'ils soient surtout pas... Quand ils sont dans le crunching des chiffres, qu'ils soient extrêmement curieux, qu'ils mettent leur nez dans les trucs, pourquoi ça, pourquoi cet écart depuis deux mois entre ce que l'on pensait et la réalité, qu'ils soient extrêmement critiques, extrêmement curieux. **Michel***

*Il faut être **précis, rigoureux**, on ne peut pas faire autrement. Après, il ne faut pas non plus se prendre la tête des heures sur des points de détail. **Alice***

*Un bon contrôleur de gestion, j'entends, il faut une vue d'ensemble, **un esprit de synthèse et savoir analyser**, c'est-à-dire avoir une vision de haut mais aussi savoir creuser assez loin. Ça c'est super important. Il faut aussi avoir un esprit très, très **critique**. Et jamais prendre comme acquis ce qu'on te dit ou ce qu'on te donne. Il faut être **ultra rigoureux**, donc tu n'as pas le droit de te planter si tu veux pas perdre la confiance. Quand tu diffuses une information, il faut que tu ailles vérifier et contrôler au préalable si possible. **Sébastien***

Curieux**, c'est la première qualité qu'on attend d'un contrôleur de gestion, enfin à mon sens, je n'ai que 31 ans donc... je suis peut-être un peu naïve mais une des premières qualités c'est d'être curieux pour un contrôleur. [...] Le controlling chez Saint-Gobain dans le vitrage c'est comment fonctionne la fabrication d'une plaque de verre. Chez Total c'est pareil, ça part de l'exploration en passant par la raffinerie jusqu'à la diffusion dans une pompe à essence où chez quelqu'un qui achète du fioul, j'en sais rien. Il faut être curieux, on a pas besoin d'être chimiste ou physicien ou j'en sais rien. Je pense que chez Saint-Gobain ce sont des choses qu'ils aiment bien. **Marine

*Alors c'est à la fois la connaissance de la finance mais c'est **l'aptitude à synthétiser** donc tous les enjeux de l'entreprise, toute fonction. **Arnaud***

44. Toutes les offres d'emploi portant mention des missions de conseil au sens strict y font référence.

Les contrôleurs de gestion sont appelés à être extrêmement critiques, et pour ce faire ils doivent se montrer curieux et poser de nombreuses questions⁴⁵. C'est l'ensemble de ces questionnements qui permet, dans un premier temps, de comprendre les causes des écarts et de remonter les explications via les analyses vers le plus haut niveau de l'organisation et, dans un second temps, de détecter les possibles malveillances. Puisqu'ils diffusent l'information et qu'ils sont garants de sa fiabilité, les contrôleurs de gestion se doivent également d'être rigoureux⁴⁶ et doivent être capables de l'analyser et de la synthétiser⁴⁷ (Parker, 2002 ; Ducrocq *et al.*, 2012).

En résumé

Si la financiarisation des modes de contrôle renforce la nécessité de posséder des compétences techniques en contrôle de gestion et en comptabilité, il n'en reste pas moins vrai qu'il est nécessaire aussi de connaître les processus opérationnels. Ceci permet en effet d'offrir des avis et outils pertinents qui améliorent la performance financière. Les contrôleurs de gestion doivent aussi posséder des compétences inter et intra-personnelles qui permettent de diffuser la logique financière, de remettre en question les opérations, *etc.* Ainsi, tout comme la littérature nous le présentait, les contrôleurs de gestion doivent posséder des aptitudes complémentaires qui sont à la fois techniques et personnelles (Chiapello, 1990 ; Bescos, 2002), et qui évoluent au gré des interactions entre ces derniers et les membres de l'organisation. C'est l'ensemble de ces compétences qui permet aux contrôleurs de gestion d'exercer leurs activités avec le plus de valeur ajoutée possible et de devenir aussi les conseillers des opérationnels (Fornerino et Godener, 2006). Finalement, ces compétences leur permettent d'atteindre une identité professionnelle positive.

45. 24 % des offres d'emploi y font référence.

46. 80 % des offres d'emploi y font référence.

47. 53 % des offres d'emploi y font référence.

3. Conclusion du chapitre

Saint-Gobain est un groupe industriel français dans lequel règne une culture industrielle bien qu'un changement semble à l'œuvre, changement qui mènerait plutôt une hybridation de la culture : entre industrielle et commerciale. Des études récentes montrent que Saint-Gobain connaît une pression de plus en plus importante en provenance des marchés financiers bien que le groupe tente de limiter cette influence par différents moyens (Batsch, 2002 ; Delahaie, 2009). Des signes de la financiarisation de sa gestion sont toutefois bien perceptibles. Par exemple, bien que son équipe dirigeante réponde aux canons français (Dudouet et Joly, 2010), puisqu'ils sortent des grandes écoles françaises, une tendance à la financiarisation des profils de l'équipe dirigeante du groupe est observée (Fligstein, 1987). Nous nous sommes alors interrogée sur la place de la finance et de la fonction contrôle de gestion dans cette organisation.

Nous avons montré que les questions liées à la maîtrise des coûts et des processus sont importantes. Toutefois, lors des prises de décisions, les aspects financiers de celles-ci ne priment pas toujours. Si la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain n'est donc pas omnipotente pour ses représentants, elle est positionnée comme étant une partenaire des opérationnels (Lambert, 2005). En effet, les contrôleurs de gestion ne se sentent pas éloignés des problématiques opérationnelles et se sentent pleinement intégrés aux différents processus. Appartenir à la fonction contrôle de gestion de cette organisation est valorisant ce qui leur permet d'atteindre une identité professionnelle positive (Tajfel et Turner, 1979). Nous avons alors montré que c'est bien le sentiment d'être consultés et écoutés qui les font se sentir conseillers. Les contrôleurs de gestion qui n'arrivent pas à conseiller (car trop jeunes dans leur poste ou parce que les managers les en empêchent) connaissent alors des tensions identitaires (Dubar, 2000) qu'ils espèrent passagères, et ne se sentent pas « pleinement » contrôleurs de gestion.

Nous avons aussi également montré l'existence d'un flou sémantique entourant la signification des activités de conseil (Morales, 2009). Ainsi, celles-ci vont de propositions pour améliorer l'efficacité des processus, au conseil pour positionner des

produits sur le marché, en passant par une aide pour établir les budgets ou pour identifier et analyser des problèmes opérationnels. C'est ce flou sémantique qui leur permet d'atteindre une identité professionnelle valorisée à leurs yeux. Toutefois, ces activités ne sont pas les seules qui permettent d'atteindre une identité professionnelle valorisée : les moments où les contrôleurs de gestion créent de la valeur ajoutée également. Cette valeur ajoutée est à la fois à destination des opérationnels, mais aussi de la direction générale ; elle n'est pas le synonyme parfait d'« activité de conseil ».

Nous avons aussi mis en évidence que les contrôleurs de gestion offrent quatre arguments pour expliquer leur place aux côtés des opérationnels en tant que conseiller : l'absence de compétences financières des managers, l'incapacité des managers à sortir de leur myopie opérationnelle, un manque d'appétence de ceux-ci envers les questions financières et enfin, un manque de temps pour traiter de cet aspect des décisions. Au travers des différents arguments avancés par les contrôleurs de gestion, nous voyons alors que ceux-ci positionnent la fonction contrôle de gestion comme étant complémentaire à la fonction opérationnelle et non comme voulant s'arroger la juridiction des opérationnels. Les contrôleurs de gestion s'identifient d'ailleurs par distinction des opérationnels (Elsbach et Bhattacharya, 2001) ; ils ne sont pas présents dans l'organisation pour prendre des décisions opérationnelles, mais pour aider les managers à les prendre.

Ceci ne doit pas faire oublier que les contrôleurs de gestion sont aussi engagés dans des activités de suivi et de mesure de la performance, qu'elle soit ou non financière, et ce tant pour le management local que pour la direction générale. Leur sous-identité professionnelle de garants des comptes fait partie intégrante de leur identité professionnelle, bien qu'elle ne leur permette pas d'atteindre une identité professionnelle valorisée. Ils ne souhaitent d'ailleurs pas que les activités de production des données leur soit ôtées et donc que la fonction contrôle de gestion soit scindée entre les activités d'analyse et de conseil d'une part et les activités de production d'autre part. Ce refus permet de préserver leur juridiction (Abbott, 1988) ainsi que la perte de la propriété des données. En effet, c'est bien la production des données qui leur laisse la possibilité d'offrir, à certains moments, des *slacks* aux opérationnels qui leur permettent, *in fine*, d'atteindre le rôle de conseiller⁴⁸.

La dernière section de ce chapitre fut consacrée aux compétences des contrôleurs de gestion. Tout comme la littérature le présente, les contrôleurs de gestion de chez

48. Nous reviendrons en détail sur ce point dans le chapitre suivant.

Saint-Gobain considèrent qu'ils doivent posséder aussi bien des compétences en techniques comptables, financières et opérationnelles que personnelles (Chiapello, 1990 ; Bescos, 2002 ; Burns *et al.*, 2004 ; Fornerino et Godener, 2006). Le prochain chapitre est alors consacré aux moyens mis en place par les contrôleurs de gestion pour se construire une identité sociale positive, ce qui peut parfois se révéler compliqué.

CHAPITRE 5

Trajectoires professionnelles et évolution de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion

Sommaire

1. La construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain : un focus sur leur début	260
1.1. Quelle identité sociale pour les « futurs » contrôleurs de gestion ?	261
1.2. Un passage sur sites comme rite de passage	270
1.3. Une plongée dans les opérations source de tensions identitaires	288
2. Évolutions de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion	313
2.1. Le futur « logique » des contrôleurs de gestion ou les métiers de la finance	314
2.2. Sortie de la fonction financière, problèmes identitaires et financiarisation de l'organisation	325
3. Conclusion du chapitre	346

Ce chapitre a pour objectif la compréhension de la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion. Comment évolue-t-elle dans le temps et quels sont les facteurs qui l'influencent ? Quelles sont ses caractéristiques ? Quelles difficultés peuvent-elles être rencontrées ? Pour répondre à ces différentes questions nous organisons nos propos en deux grandes parties. La première partie permet de décrire les premiers instants de la vie des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain : qui sont les contrôleurs de gestion embauchés ? Existe-t-il des passages obligatoires pour acquérir certaines compétences ? Comment les contrôleurs de gestion arrivent-ils à atteindre

une identité valorisée ? Cette partie nous permet alors par exemple de discuter de l'existence d'un flou sémantique entourant la signification de « postes de contrôleurs de gestion opérationnels » ou des tensions identitaires connues par les contrôleurs de gestion pour atteindre un rôle de conseiller des opérationnels.

La seconde partie de ce chapitre nous amène à focaliser notre attention sur les orientations de carrière choisies par les contrôleurs de gestion et leurs influences sur les trajectoires professionnelles. Quelles sont les anticipations de carrière considérées comme logiques ? Dans quelle mesure sont-ils légitimes pour y accéder ? Cela influence-t-il leur identité professionnelle actuelle ? Les réponses à ces questions nous permettront, ici encore, de dialoguer autour du rôle de partenaire d'affaires mais aussi de la financiarisation des organisations.

1. La construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain : un focus sur leur début

Il semble difficile qu'un individu puisse maîtriser dès le départ toutes les compétences qui feront de lui un « bon » contrôleur de gestion. Comment alors se construit son identité professionnelle chez Saint-Gobain ? Il convient, pour répondre à cette question, d'appréhender dans un premier temps les profils des individus qui entrent dans la fonction contrôle de gestion. Est-il attendu des individus qui deviennent contrôleurs de gestion qu'ils maîtrisent dans un premier temps les processus opérationnels pour ensuite acquérir des connaissances financières ? Ou bien doivent-ils être avant tout des experts en techniques financières pour acquérir ensuite certaines connaissances liées au *business* ? Par la suite, comment évoluent-ils dans leur fonction ?

Dans une première partie, nous nous interrogeons sur les profils des individus qui deviennent contrôleur de gestion chez Saint-Gobain (1.1.). Puis, nous verrons que pour ces individus, le passage par des postes de contrôle de gestion opérationnel est vécu comme un rite d'institution (1.2.). Enfin, nous nous intéresserons aux stratégies déployées par les contrôleurs de gestion pour atteindre une identité professionnelle de conseiller auprès des opérationnels (1.3.).

1.1. Quelle identité sociale pour les « futurs » contrôleurs de gestion ?

Les contrôleurs de gestion doivent être en mesure d'optimiser les flux financiers, de préparer les budgets et *reportings*, de calculer des prix de revient, de conseiller les managers, *etc.* Pour ce faire, ils doivent connaître les différents process qui parcourent l'organisation. Quels sont alors les profils des individus qui entrent dans la fonction contrôle de gestion ? Qui sont ces « jeunes » contrôleurs de gestion ? Sont-ils d'anciens opérationnels ? Dans une première section nous appréhenderons l'identité pour autrui des jeunes contrôleurs de gestion (1.1.1.) pour ensuite la confronter à leur identité pour soi (1.1.2.).

1.1.1. Les attentes identitaires de Saint-Gobain : la recherche d'un contrôleur de gestion technicien

Dans cette section, nous allons nous intéresser aux attentes identitaires de Saint-Gobain concernant ses contrôleurs de gestion. Nous allons donc nous attacher à appréhender les composantes de l'identité professionnelle du « jeune » contrôleur de gestion recherché par Saint-Gobain :

*Un financier peut passer assez facilement d'un métier à un autre, alors qu'un commercial ou un industriel ou un logisticien, il aura acquis un savoir-faire dans son métier, et c'est là où il va pouvoir le valoriser. Il y est fortement attaché, dès lors qu'il a des responsabilités assez techniques, il est plus attaché à son métier. D'autre part, donc la règle classique que je vois par rapport à d'autres groupes, on a beaucoup de métiers, du coup, c'est un peu un handicap mais, c'est qu'un **financier va difficilement pouvoir faire des allers-retours avec l'opérationnel**. Je sais que dans d'autres groupes, on recrute à un niveau ingénieur, des financiers qui peuvent passer de côté ingénieur à côté finance, et ils ont la double casquette et ça, c'est effectivement très intéressant pour bien exercer la finance. Nous, on ne peut pas faire ça, parce que ce serait un investissement trop lourd. En fait, **les financiers qu'on recrute c'est les gens qui sont plus dans les écoles de commerce et qui ont une formation financière**. [...] Les financiers peuvent pas faire des périodes de travail comme chez EDF par exemple, deux trois ans en opérationnel et ensuite revenir à la finance avec plus de valeur apportée à la finance. **Arnaud***

Question : Vous me dites que les compétences financières et business sont très importantes pour être contrôleur de gestion, avez-vous des opérationnels, commerciaux ou ingénieurs qui deviennent contrôleurs ?

*C'est très rare. Car **contrôleur de gestion chez nous, c'est une voie d'entrée**. Alors on a quelques personnes, j'ai vu quelques personnes qui avaient fait une école de commerce, qui ont commencé par une fonction marketing et qui, au bout de deux ans, tiens, finalement, on m'a proposé un poste de contrôleur de gestion, pourquoi pas. C'est pas leur passé marketing qui fait qu'on les prend. On aurait pu les faire entrer dans la fonction contrôle de gestion dès le début. [...] On a aussi un **centra-***

*lien*¹ qui a fait beaucoup de postes dans la fonction contrôle de gestion et puis qui est devenu directeur financier. Il est aujourd'hui directeur du contrôle de gestion et de la conso. d'un pôle. **Il a fait toute sa carrière dans la finance et en contrôle de gestion.** Ce monsieur, il est centralien, sa carrière c'est essentiellement du contrôle de gestion. Bon il voulait faire ça, on ne l'a pas forcé. Nous, il n'y a pas de... On recrute des gens de très haut niveau dans le contrôle de gestion, des gens qui ont fait HEC commencent dans le contrôle de gestion. **Michel**

Contrairement à ce qu'il peut se passer dans d'autres organisations, les personnes qui s'expriment au nom de Saint-Gobain mettent en évidence **la recherche d'une identité professionnelle de financier pour les futurs contrôleurs de gestion.** Le groupe ne cherche donc pas à recruter d'anciens opérationnels pour accéder à ces fonctions. L'argument avancé concerne la valeur ajoutée apportée par chacun. Le groupe préfère faire évoluer les opérationnels au sein d'une même ligne de métier, car c'est là qu'ils valorisent au mieux leurs connaissances. Au contraire, les contrôleurs de gestion sont vus comme des professionnels pouvant utiliser et appliquer leurs savoirs en différentes activités du groupe (vitrage, aménagement intérieur, etc.), d'autant plus qu'ils n'ont pas besoin « *de posséder des compétences opérationnelles poussées pour bien exercer leur métier* » (Arnaud)². Ils peuvent alors évoluer d'une activité à une autre, c'est d'ailleurs ce qu'ils font dans leur carrière, tout en continuant de valoriser leurs compétences financières et d'apporter de la valeur ajoutée. Arnaud considère également que choisir des opérationnels pour accéder à ces postes de contrôle de gestion « *serait un investissement trop lourd* » pour l'organisation.

Les propos tenus font des jeunes contrôleurs de gestion recherchés par Saint-Gobain des techniciens, des experts en techniques financières et comptables. Des profils ingénieurs (par la formation et non par les postes occupés précédemment) peuvent être trouvés, en ce cas, les interlocuteurs précisent que l'ensemble du parcours doit avoir été fait dans la finance³.

L'étude des offres d'emploi que nous avons recueillies confirment les dires des extraits précédents. En effet, 83 %⁴ des annonces mettent en évidence la recherche de personnes ayant connu une formation en comptabilité, contrôle et / ou finance,

1. Il venait juste de le recevoir avant mon arrivée, c'est sans doute pour cela qu'il l'évoque à ce moment de l'entretien.

2. Idée aussi développée par Dominique dans la section 2.4.1. qui parle lui aussi au nom du groupe Saint-Gobain.

3. Michel nous a imprimé le *curriculum vitae* de la personne évoquée dans la citation précédente. Celui-ci confirme les propos tenus.

4. Plus précisément, 100 % des annonces pour des postes de contrôleurs de gestion dans l'activité distribution (soient 10 annonces) et 75 % des annonces pour des postes de contrôleurs de gestion dans les activités industrielles (soient 15 annonces sur 20).

que ce soit en école ou en université. Pour les fiches restantes, il est fait mention de profils type ingénieur avec comme condition l'obtention d'un master en finance (2 annonces), d'expériences en contrôle de gestion (2 annonces) ou la volonté de rejoindre la fonction finance (1 annonce) :

*Formation BAC+ 5 dans les domaines de l'audit ou de la finance. **Fiche pour un poste de contrôleur de gestion industriel chez Saint-Gobain Abrasif***

*De formation BAC+5 en Contrôle de Gestion, une première expérience serait un plus. **Fiche pour un poste de contrôleur de gestion opérationnel chez Point P.***

*Diplômé(e) enseignement supérieur (école de commerce, ingénieur...) avec une solide expérience de contrôle de gestion industriel de l'ordre de 5 à 7 ans. **Fiche pour un poste de contrôleur de gestion chez Lapeyre Industrie***

*Formation Bac+5. Expérience de 2-3 ans en Contrôle de gestion ou Audit, ou expérience opérationnelle (usine ...) avec le souhait de rejoindre la filière Finance **Fiche pour un poste de contrôleur de gestion chez Sekurit***

Les formations en finance sont d'avantage recherchées et le plus souvent, les contrôleurs de gestion sont de « *jeunes diplômés en finance* » mais de « *faux débutants* » peuvent aussi arriver à ces postes selon Dominique. Les faux débutants sont des personnes ayant connu auparavant des expériences en dehors de la fonction contrôle de gestion comme celles en audit, en comptabilité voire même en systèmes d'information : par exemple, « *on pourrait avoir un point d'entrée des jeunes contrôleurs de gestion, des jeunes futurs contrôleurs de gestion par les Centres de Services Partagés*⁵ » (Arnaud).

Saint-Gobain souhaite que les contrôleurs de gestion entrant en fonction disposent de compétences en techniques financières et comptables. Le groupe reconnaît donc l'identité professionnelle de contrôleur de gestion technicien offerte par les individus au moment de l'entrée dans la fonction. Lors de l'embauche, le groupe se fonde sur des signaux objectifs sanctionnant ce savoir explicite : le diplôme obtenu ou les expériences précédentes. Il semble donc que peu d'anciens opérationnels, sans compétences financières aucunes, accèdent à cette fonction. La question est désormais de savoir si les profils de contrôleurs de gestion rencontrés correspondent à ce qui est annoncé.

5. Chez Saint-Gobain, les Centres de Services Partagés sont des lieux dans lesquels la comptabilité générale a été centralisée.

1.1.2. L'identité professionnelle pour soi des contrôleurs de gestion à leur entrée dans la fonction

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés lors des différents entretiens ont connu une socialisation primaire par leur formation universitaire dans les domaines des sciences de gestion :

*J'ai un parcours complètement universitaire. J'ai eu une **licence de gestion et un master en finance et contrôle de gestion**. Caroline*

J'ai un DEUG de sciences économique et une maîtrise en deux ans de sciences et technique en gestion des entreprises et un DESS en systèmes d'information et contrôle de gestion. Yohan

J'ai un profil en finance d'entreprise, école de commerce spécialisation finance mais pas finance de marché. À la sortie de l'école j'ai fait de l'audit, certification pendant 2-3 ans puis j'ai fait 2 ans dans une société de bourse dans une équipe chargée d'introduire sur les marchés de petites entreprises innovantes. William

*J'ai fait une école de commerce. [...] J'ai fait ma dernière année en **spécialité Management industriel et logistique**, axé industrie et j'ai été en alternance chez T. Puis, une fois diplômée, je suis allée chez Saint-Gobain dans la partie isolation dans l'équipe internationale. J'étais rattachée à la direction marketing et j'étais sur des missions qui au début étaient assez marketing et qui ont fini en assez finance, parce que voilà, je pouvais orienter mon poste, et comme j'ai une appétence pour la finance et les chiffres... Voilà. Et je suis arrivée là, au poste de contrôleur que j'occupe actuellement. Céline*

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés ont, pour 85,2 % d'entre eux⁶, suivi un parcours les sensibilisant aux questions économiques financières et plus précisément les formant au contrôle de gestion et à la finance, que cela soit en université ou en école de commerce. Ils ont ainsi été fortement sensibilisés et imprégnés de la culture financière pendant leurs études et se sont orientés dans cette voie par choix, par appétence comme l'évoquait déjà Céline précédemment :

*Je dois bien reconnaître que j'ai toujours eu une certaine **appétence pour les chiffres et la finance** quand même. Frédéric*

Question : pourquoi avoir choisi ce master [master 2 en contrôle de gestion en apprentissage] ?

*C'était une opportunité, je voulais un master en apprentissage, j'avais une entreprise qui m'accueillait pour du contrôle de gestion. Mais j'en avais déjà fait pendant mon année de césure chez Saint-Gobain et **ça me déplaisait pas**. [...] **Je me suis vraiment régaleré** et la finance m'a ouvert des portes, je me répète mais c'est vrai. La vie a fait que je suis passé du côté des opérations mais **j'ai été un financier, j'ai fait mes études en finance, je ne le renie pas, j'ai aimé ça**. Alexandre*

6. Pour d'avantage de précision sur les différentes spécialisations des contrôleurs de gestion interrogés, se référer à l'annexe B.2.

Je suis plus faite pour la partie finance, que pour la partie commerciale, marketing, etc. Donc, très rapidement, je me suis orientée vers ça et, à l'école, on avait un stage de six mois à faire et j'ai eu la chance de pouvoir faire ces six mois déjà chez Saint-Gobain, dans un service de contrôle de gestion à l'époque, de la branche Céramique et Plastique, avec en fait une responsable du contrôle de gestion qui était une femme extraordinaire, et qui m'a vraiment fait comprendre ce que c'était que le contrôle de gestion, qui m'a donné ce goût-là. Donc, je suis partie quand même très rapidement avec l'idée que le métier de contrôleur de gestion c'était quelque chose qui me convenait bien. Delphine

Dans ma tête, j'étais fait, a priori, pour la finance et l'administration. J'ai pris l'option de tenter les écoles de commerce, ce que j'ai fait. J'ai fait une ESC, école post prépa, qui se trouve à B.

Question : Peux-tu juste me dire ce que tu entends par finance ?

Ah c'était super large. Je suis vraiment pas... j'ai vraiment essayé de partir, enfin mon raisonnement a toujours été, pour arriver là où je suis, dire que je prends large et j'élimine et je regarde. [...] Les premiers cours m'ont fait dire, mis à part la compta que je n'appréciais pas tant que ça, les premiers cours m'ont fait dire que enfin, c'était quand même probablement ce qui me plaisait le plus [la finance]. Après je me suis dit, qu'est-ce que je peux faire en finance ? J'ai commencé par faire, j'avais fait en prépa un stage dans une petite boîte en trésor et ça me plaisait pas trop. Entre la première et la deuxième année, j'ai fait un stage de contrôle de gestion dans la boîte dans laquelle mon père travaillait qui s'appelait I. et j'ai fait un stage en contrôle de gestion, et j'ai adoré. Sylvain

Quatre contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés n'ont pas suivi de parcours en finance, voici ce qu'ils nous apprennent sur leur parcours :

Je n'avais pas envie de continuer immédiatement, en tout cas dans la filière scientifique pour laquelle j'étais formé. Première raison et surtout je dirais la deuxième, c'est que dans les filières ingénieurs même si on vous sensibilise un petit peu à d'autres matières entre guillemets un peu plus généralistes, on a, je trouve, une vision assez bornée et fermée de l'entreprise dans le sens où on nous apprendait à être de bons ingénieurs sans nous apprendre ce qui gravitait autour. Si on m'avait posé à l'époque des questions sur le marketing, le contrôle de gestion, la RH, enfin tous les autres domaines d'intervention dans une entreprise j'aurais, je pense, mis tout ça dans une grosse case administrative. Et j'avais échangé avec d'autres personnes, qui avaient des profils un peu similaires donc qui avaient un profil plutôt ingénieur et ils avaient fait un double diplôme dans une école de commerce. C'est ce que j'ai fait et ça s'adaptait pas mal à mon aspiration et du coup, après, j'ai fait mon double diplôme par apprentissage et il fallait que je trouve une entreprise qui m'accueille et encore une fois, j'avais pas plus d'idée de ce que pouvait être le marketing, la finance ou la RH. En en discutant ils m'ont dit que le profil d'ingénieur se sentait à l'aise avec la finance parce qu'il y a des chiffres et des calculs et que ça collait pas trop mal avec le métier de contrôleur de gestion. J'ai fait des recherches, j'ai trouvé une entreprise qui m'a pris et après finalement la première expérience a fait que j'ai eu envie de continuer là-dedans. Nathan

Moi, je suis ingénieur de formation, je n'ai pas du tout étudié le contrôle de gestion au moins « universitairement », donc je suis rentré chez [un constructeur automobile] en premier poste, sur un poste de chiffreux. Sur un périmètre de pièces don-

nées, j'étais référent économique et technique. [...] **Je faisais des simulations sur tout ce qui pouvait avoir un enjeu sur les coûts** et cela quelque soit la phase du développement d'un véhicule. Le chiffrage économique permettait d'avoir un contre-poids face aux fournisseurs et de venir avec des arguments technico-économiques. [...] Suite à ça, **j'ai évolué vers du contrôle achat** dans une division sur les pièces et accessoires, en gros toutes les pièces qui sont vendues en après-vente, en rechange et donc au sein de cette division je faisais du contrôle de gestion achat donc du contrôle de gestion plus classique avec reporting, animation de la performance achat sur ce périmètre. [Puis], je suis passé dans cette même division au contrôle de gestion commercial. **Henry**

J'ai une maîtrise d'histoire médiévale.

Question : Et tu es rentrée à quel poste chez Saint-Gobain ?

Assistante finance. Il y a 7 ans en poste d'assistante finance. C'est un poste qui regroupe... Alors, il y a un petit peu de secrétariat, et ensuite... c'est un poste qui a été un peu... qui a bougé avec moi. **Donc j'ai fait en fait du contrôle interne, des achats, du contrôle de gestion, de la trésorerie. J'ai fait un peu de tout ce que peut avoir en miniature un département finance** dans son ensemble parce que j'ai eu des chefs qui m'ont fait confiance, qui m'ont confié des tâches très diverses, on va dire pour que je touche un peu à tout. **Mélanie**

J'ai pas fait d'école de commerce à la base, pas du tout, je suis prof d'allemand de formation. Après il y a eu une opportunité, ils cherchaient un stagiaire qui parlait anglais-allemand. J'y suis allée, je leur ai dit que je parlais anglais-allemand, que je n'étais pas plus bête qu'un stagiaire mais que je devais être formée. Ils m'ont pris à l'essai, ils ont validé au bout de quatre mois et **ils m'ont payé un master à X [école de commerce]. Marie**

Ainsi, parmi les quatre profils plus « atypiques », deux ont complété leur formation initiale par un master en finance et deux autres ont acquis ces compétences en passant par d'autres postes. Les *curriculum vitae* collectés de contrôleurs de gestion non interrogés et dont les profils sont présentés en annexe D nous permettent de confirmer le panorama précédemment présenté. Seuls 2 *curriculum vitae* parmi 33 ne mentionnent pas d'étude dans les domaines de la gestion et de la finance.

Enfin, lorsque les contrôleurs de gestion évoquent les profils de leurs collègues, ils mettent également en avant cet aspect⁷ :

Question : Des contrôleurs qui viennent de l'opérationnel vous en connaissez ?

Non. Ceux qui sont rentrés sont financiers. Frédéric

Ils ont souvent fait une école de commerce ou en finance. Il y a une exception, elle a fait hypokhâgne. Sophie

Quand je suis entrée [à l'activité X], dans notre équipe de conso-contrôle on était 8 à peu près. On avait à peu près tous les mêmes profils, la directrice du contrôle de gestion et de la conso c'est quelqu'un qui avait un diplôme d'expert-comptable,

7. Nous sommes bien consciente que nous faisons appel ici à la subjectivité des contrôleurs de gestion. Néanmoins, nous considérons que cela renforce les propos objectifs évoqués précédemment.

elle prenait des profils universitaires, écoles de commerce, et ainsi de suite. On était 2 à avoir fait une école de commerce, deux profils universitaires en gestion, deux personnes qui sortaient de Dauphine. **Marine**

Question : Connais-tu beaucoup d'ingénieurs qui sont entrés en contrôle de gestion chez Saint-Gobain ?

Ah non, non. Alors l'archétype du contrôleur de gestion en France, c'est une école de commerce. Dans tous les contrôleurs que j'ai rencontrés je crois que l'on est que deux à avoir fait la fac et pourtant j'en ai rencontrés un paquet. Après, à l'étranger, comme les écoles de commerce, à part les États-Unis où il y a les business schools, en Allemagne et en Italie ça existe pas vraiment, donc tous sortent d'une fac, alors plus ou moins cotée mais la majorité, ce sont des universitaires, des financiers, ils ont étudié la finance à la fac.

Question : Ça reste quand même en gestion en général ?

Ouais tout à fait. Après, moi, je ne connais pas de contrôleurs de gestion qui ont été vendeurs avant, qui ont été commerciaux avant ou qui ont été en usine, enfin qui ont travaillé en usine en tant que chef de ligne ou même ouvrier. [...] Alors, est-ce qu'un commercial peut devenir demain contrôleur financier ? **Théoriquement, chez Saint-Gobain, oui. Dans la pratique, ça va quand même demander beaucoup d'efforts, beaucoup d'efforts au commercial de devenir un financier et risqué entre guillemets pour la société d'avoir à former un mec pendant 6 mois - 1 an parce qu'il ne sera pas opérationnel avant 6 mois - 1 an, parce que ça coûte cher d'avoir un mec que tu payes pendant un an et qui entre guillemets ne te, enfin, tu n'as pas de payback en termes de contrôleur financier pendant 6 mois - 1 an, quoi, pendant que tu le formes. Et puis faut dire aussi qu'on n'est pas non plus 350 000 financiers, on ne peut pas prendre le temps de tous les former en finance. Guillaume**

Question : Parmi vos collègues, avez-vous d'anciens ingénieurs ?

Non, en fait c'est vrai qu'en finance, il y a beaucoup de formation école de commerce en fait, c'est vrai. **Marie**

Ces témoignages confirment les résultats précédemment trouvés. Toutefois, si les jeunes contrôleurs de gestion sont des techniciens et qu'ils s'identifient fortement à la fonction finance, ils ne s'identifient pas au groupe des comptables :

Le contrôleur de toute façon, il n'est pas comptable. Matthieu

J'ai eu une expérience en compta, j'ai appris plein de choses en comptabilité ça c'est sûr, mais j'ai clairement compris que non, je ne voulais pas être comptable définitivement [rire]. [...] **C'est des métiers assez antagonistes** et d'ailleurs, souvent, dans les entreprises les gens ne s'entendent pas, c'est la guerre [rire]. **Mais c'est des métiers extrêmement complémentaires.** C'est extrêmement différent quoi. Je pense que c'est dans la philosophie. [...] **Je suis convaincue qu'un bon comptable ne sera jamais un bon contrôleur de gestion.** Je pense que c'est très difficile de mettre un jour un comptable au poste d'un contrôleur de gestion, un comptable, un vrai « hein » ? Celui qui est prêt à faire expert-comptable, c'est pas évident qu'il sera un bon contrôleur de gestion. **Delphine**

Je me bats vraiment. Parce que le truc des mecs qui ne savent pas ce que je fais c'est : **t'es comptable. Pas du tout, mais pas du tout ! Claude**

*Le contrôleur de gestion n'est pas un comptable, c'est vraiment deux métiers séparés. C'est lié à ma formation car j'ai une formation compta et gestion, du coup, je fais clairement la différence entre les deux. C'est clairement deux matières différentes à l'école, mais en connexion car ce que fait le contrôleur de gestion a des impacts sur la compta, ce que fais la compta a des impacts sur le contrôle de gestion. Ces deux fonctions-là sont les garantes de la fiabilité des comptes et de la fonction finance. Je dirais garantes de la fiabilité de l'information financière dans sa globalité. **Christelle***

*Je ne fais pas du tout un travail de comptabilité, je ne suis pas une comptable. **Isabelle***

Bien que s'identifiant à la fonction finance, les contrôleurs de gestion s'identifient par distinction des comptables. **S'ils sont assimilés à des comptables, ils connaissent une atteinte à leur sentiment d'identité de contrôleur de gestion.** En effet, bien que complémentaires, les deux métiers sont différents et reposent sur des « philosophies » différentes :

*On m'avait recruté vraiment en tant que contrôleur de gestion. On me l'avait expliqué et je pense que c'était vrai, **les personnes précédentes avaient plutôt des profils de comptables.** Et donc, il y avait moins le profil de comptabilité analytique, de contrôle de gestion. Donc en fait, j'amenais quelque part, une sorte de rupture dans les profils des personnes qu'ils recrutaient. Je pense, la demande du directeur, du responsable du contrôle de gestion et du directeur financier, était justement de pouvoir, ce ne sont pas mes mots mais c'était leur façon de voir les choses je pense, de pouvoir **amener plus une logique de contrôle de gestion que de comptabilité.** [...] Et de ce que je vois, ça continue comme ça. **Laurent***

*Je fais l'arrêté des comptes, je détermine à la fin du mois les provisions qu'on doit passer mais ce n'est pas moi qui les écris, qui passe les écritures, c'est les comptables qui passent les écritures. [...] Je pense, qu'un contrôleur, contrairement à un comptable, le métier de contrôleur c'est d'être un business partner, c'est-à-dire d'être, pour moi, c'est être un bras droit de l'opérationnel. [...] **Donc le contrôleur de gestion pour moi, contrairement à un comptable, c'est quelqu'un de très tourné vers l'activité et de très curieux de ce qu'on fait dans l'organisation.** [...] Et moi, en tant que contrôleur de gestion, je me suis prodigieusement ennuyée en tant que comptable, c'était pas assez vivant pour moi. **Delphine***

*Pour moi, ça reste une, enfin j'ai encore une notion très scolaire, de voilà, débit, crédit, machin. Pour moi, ça reste ce que je faisais à l'école. Donc, ça veut dire aussi qu'en réponse à tes questions, je les réduis un peu à ça. Ce qui n'est pas forcément non plus très gentil pour eux. **Je n'ai pas l'impression que pour être comptable, que ce soit indispensable d'être en contact avec tout le monde. À l'inverse, en compta analytique, nous, ce qui importe, ce sont bah justement ce qui se passe dans l'entreprise. Qui fait quoi? C'est pour moi la grosse différence avec le métier de comptable. C'est que je passe une heure par jour dans l'usine à dire bonjour, à poser des questions, à entretenir, justement pour ne pas être vu comme un comptable, ne pas être vu comme quelqu'un qui reste dans son bureau, et qui est là que pour les inventaires, les points que l'on fait à la clôture. **Sébastien*****

*Le contrôle de gestion est lié au pilotage de l'entreprise pour prendre des décisions stratégiques et managériales derrière. **Le comptable, il enregistre ce qu'il se passe et puis voilà, et il se doit de restituer fidèlement ce qu'il s'est passé, l'état de la situation. Un contrôleur déjà, il va être un peu moins précis dans ses calculs, à quelques centaines d'euros près, on se prend pas la tête quand on traite des millions. Et puis, une fois que les états sont sortis, il faut analyser et c'est là aussi qu'intervient le contrôleur de gestion. Je suis plus attirée par le côté contrôle de gestion que comptable clairement. Moi ce qui m'intéresse, c'est d'être partenaire avec le patron. Marie***

Le comptable n'a aucune mainmise sur les décisions de gestion qui vont impacter les résultats de la société, alors qu'un contrôleur de gestion, va utiliser ces chiffres-là et, en fonction des données qu'il va restituer à son directeur financier, des ratios qu'il va calculer, il va modifier le management ou les décisions prises dans la société. Christelle

L'information produite par les contrôleurs de gestion n'a pas les mêmes objectifs que celles produites par les comptables : moins précis dans leurs calculs, les contrôleurs de gestion ne passent pas les écritures (Russell *et al.*, 1999). Mais surtout, **à la différence des comptables, les contrôleurs de gestion sont plus orientés business, processus productifs**. Curieux de ce qu'il se passe dans l'organisation, ils ne restent pas toujours dans leurs bureaux, et, par leurs analyses, ils se considèrent comme pouvant influencer les décisions et se voient vraiment comme étant au service des managers. Une tendance est d'ailleurs observée depuis quelques années **dans le groupe, il y a de moins en moins d'individus à l'identité professionnelle de pur comptable qui deviennent contrôleurs de gestions**. Lorsque nous regardons les profils des personnes interrogées, nous observons effectivement qu'il n'y a que deux personnes issues d'un cursus purement comptable, et ces deux personnes sont présentes depuis longtemps chez Saint-Gobain. Nous avons d'ailleurs relevé chez Célia une tendance à la précision dans les calculs, sans doute liée à son identité héritée de comptable : « *si ça boucle pas, je ne lâche pas. C'est vraiment ça. À la limite c'est une qualité mais ça peut être aussi un défaut. C'est-à-dire que je lâche jamais... Je lâche rarement. S'il y a un centime entre mes balances générales et mes balances analytiques, de toute façon, je le trouverai. Je le trouverai le centime parce que voilà, pour moi, ça doit être au carré. Le contrôle de gestion doit être précis, peut-être pas autant que la compta mais on ne peut pas toujours être sur le flou, il faut aussi avoir des bases solides* ». Nous voyons néanmoins qu'elle sait qu'elle n'a pas besoin d'être aussi précise en tant que contrôleur de gestion⁸.

8. Elle a aussi intégré l'importance, pour le contrôleur de gestion de posséder des compétences opérationnelles : « *le contrôleur de gestion, il doit à la fois maîtriser le business mais aussi la finance* ».

En résumé

Les différentes données que nous avons collectées nous permettent de dire que **les contrôleurs de gestion qui entrent dans la fonction chez Saint-Gobain sont des techniciens (Fornerino et Godener, 2006), des individus ayant une identité professionnelle héritée de financiers**. Les compétences financières sont alors fortement valorisées et privilégiées pour exercer chez Saint-Gobain, elles ne sont donc pas délaissées et sont toujours considérées comme essentielles (Bougen, 1994 ; Parker, 2002 ; Ducrocq *et al.*, 2012). Pour la grande majorité, recrutés à la sortie de leurs études ou après quelques expériences dans le domaine de la finance, les jeunes contrôleurs de gestion rencontrés sont **initiés aux techniques financières et de contrôle de gestion mais aussi sensibilisés aux thématiques financières**. De plus, ayant obtenu pour la majorité d'entre eux une spécialisation en contrôle de gestion, ils ont été sensibilisés dans le même temps à l'importance de la connaissance des processus opérationnels pour exercer leur fonction avec le plus de valeur ajoutée.

Bien que s'identifiant à la fonction financière, **les contrôleurs de gestion s'identifient par distinction des comptables** (Elsbach, 1999). Pour beaucoup, ils ne pourraient d'ailleurs pas être comptables, ils ne sont pas faits pour cela. Ils rejettent ainsi l'attribution qui leur est faite de certains stéréotypes qui sont justifiés pour désigner les comptables, mais pas pour les qualifier eux. Cela leur permet de valoriser leur propre identité professionnelle. Par cette distinction, nous pouvons aussi voir l'assimilation de l'importance de compétences opérationnelles et de l'orientation *business* du contrôle de gestion. Il existe ainsi de moins en moins de contrôleurs de gestion possédant un profil hérité de pur comptable.

Choisir des individus possédant une étiquette identitaire (Goffman, 2010) de financier de par ses diplômes est un **moyen de rassurer les employeurs sur les compétences de leurs futurs employés** (Francis et Minchington, 1999) ; nous voyons que c'est aussi le cas pour les expériences professionnelles précédentes : **Saint-Gobain s'assure là encore de la maîtrise d'un socle de compétences de base**. Toutefois, comme chez les auditeurs pour qui détenir un diplôme en finance est un pré-requis nécessaire pour devenir auditeur mais n'est pas suffisant (Grey, 1998), posséder un diplôme faisant des individus des contrôleurs de gestion techniciens financier n'est pas suffisant pour qu'ils se sentent pleinement contrôleur de gestion. Ils doivent aussi acquérir des compétences techniques opérationnelles. Pour ce faire, un passage par des postes dits opérationnels est fortement recommandé et apprécié.

1.2. Un passage sur sites comme rite de passage

Recrutés en tant que techniciens, les contrôleurs de gestion de chez Saint-Gobain doivent assimiler des compétences opérationnelles, puisque c'est la connaissance de

l'activité et des processus organisationnels qui leur permettront d'exercer au mieux leur métier. Mais, comment apprendre le *business* ? Pour Sylvain : « *clairement, le business, je l'ai appris en usine.* ». Dans une première partie nous verrons ainsi que les contrôleurs de gestion sont invités à passer le plus rapidement possible par des postes proches du terrain (1.2.1.) pour apprendre le *business* (1.2.2.).

1.2.1. Un début de carrière « proche du terrain »

Dans sa gestion des ressources humaines, le groupe déclare vouloir garder ses salariés le plus longtemps possible, ce qui permet de « *capitaliser leurs savoirs. Les gens font ainsi carrière chez nous, on aime ça, c'est notre modèle* » (Michel). Il en est de même lorsque nous nous intéressons aux contrôleurs de gestion. Ainsi, Michel, directeur de la gestion des carrières des cadres, déclare qu'« *il y a toute une vie du contrôle de gestion dans Saint-Gobain* ». Ce modèle de carrière amène alors les contrôleurs de gestion à occuper au plus tôt dans leur carrière des postes considérés comme proches du terrain, ce qui leur permet par la suite d'évoluer :

Normalement, on commence sa carrière de contrôleur de gestion au sein d'une usine, ça c'est le parcours tel qu'il avait été imaginé par un des anciens directeurs de la gestion financière du groupe. Dominique

On aime bien les [contrôleurs de gestion] faire commencer le plus près possible du terrain et si les gens ne commencent pas trop près du terrain, s'ils commencent auprès d'une activité, pourquoi pas, mais on essaie de les envoyer ensuite le plus près possible du terrain très, très vite. Michel

On a deux HEC [stagiaires] donc qu'on a pris dans des services centraux ici. Ils étaient à la direction du plan, ils ont fait beaucoup de Power Point, ils ont extrait des données dans les bases, ils ont fait des synthèses et puis, bah, maintenant ils veulent apprendre le métier donc ils ont fait du contrôle de gestion, du service de contrôle de gestion de holding, du reporting, ils veulent poursuivre en contrôle de gestion et bien, ils n'ont pas d'expérience du tout en usines... Mais par contre on considère qu'ils ont le bagage intellectuel, la culture générale et puis la curiosité, la possibilité de rebondir, ils vont prendre en charge des usines de 200 personnes et 300 personnes, en tant que contrôleur de gestion, ils vont aller sur place. Arnaud

Les représentants de Saint-Gobain mettent ainsi en évidence une volonté de faire passer les contrôleurs de gestion par des postes proche du terrain le plus rapidement possible. Lorsque ces derniers sont recrutés à des postes centraux, le groupe les pousse alors fortement à accepter un poste plus proche des problématiques opérationnelles. Cela fait partie de la culture du groupe. Ces propos sont renforcés par ceux tenus par les contrôleurs de gestion en exercice :

Chez nous, je dirais, peu importe la fonction, que ce soit finance, que ce soit RH, que ce soit je ne sais quoi, ce n'est pas forcément obligé, mais c'est bien souvent très conseillé et reconnu d'être passé par le terrain. [...] Donc, je dirais que

là-dessus, c'est très important dans un groupe comme le notre, où ensuite on peut ne plus être proche du terrain, de passer par un poste opérationnel. Nathan

Donc ça, c'est bien apprécié dans le service de Saint-Gobain, c'est qu'à un moment donné, on ait un minimum cette expérience-là dans notre carrière, d'expérience de terrain. [...] Concrètement, si tu veux évoluer un jour, tu n'as pas vraiment le choix, à moins d'être parachuté, ça, ça existe bien entendu. Delphine

Question : Après une expérience en siège, aller sur le terrain est-ce un parcours logique ?

Alors, ça c'était un souhait et Saint-Gobain pousse vachement à faire ça. Marie

Tout le monde m'avait dit d'aller faire de l'opérationnel du coup, j'ai considéré l'option.

Question : C'est qui tout le monde ?

Vraiment tous les gens à qui j'ai posé des questions chez Saint-Gobain. Chaque boîte a sa politique sur le développement des carrières. Céline

Ces citations de contrôleurs de gestion montrent bien l'intériorisation du message transmis : passer par le terrain est dans la culture du groupe, c'est un parcours classique, conseillé et valorisé qui permet de progresser ensuite. Il ne semble d'ailleurs pas exister de traitement de faveur puisque les diplômés des grandes écoles de commerce doivent eux aussi passer par le terrain pour savoir ce qu'est le contrôle de gestion industriel et devenir de « bons ? » contrôleurs de gestion. C'est ce que pense Arnaud : « *c'est vrai que les vraiment très bons, c'est quand même des gens qui sont passés par le terrain parce qu'il y a beaucoup de choses que l'on découvre et que l'on comprend que lorsque l'on va sur le terrain* ». **Le passage par le terrain, par des postes opérationnels serait ainsi un rite de passage, un rite d'institution qui consacrerait la légitimité des contrôleurs de gestion** (Bourdieu, 1982) dans le groupe.

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés chez Saint-Gobain passent effectivement par des postes proches du terrain :

J'ai commencé comme contrôleur de gestion usine. Sébastien

Je suis arrivé chez R. qui est une filiale de chez Saint-Gobain, une entreprise du groupe Saint-Gobain dans un poste de contrôleur de gestion industriel que je vais vous brosser. Henry

Je suis entré dans la distribution, dans le groupe qui s'appelle aujourd'hui Saint-Gobain Distribution France. Et dans une enseigne qui s'appelle X. Là, on est dans du contrôle de gestion très concret, c'est-à-dire qu'il y a une partie du contrôle de gestion qui reste plus ou moins du fonctionnelle, qui sort du chiffre et nous, ces chiffres-là, on va les expliquer aux opérationnels. Alexandre

Il y en a une trajectoire typique dans le sens où il est indispensable de passer par le terrain à un moment donné. Moi je l'ai fait dans le sens inverse, j'ai

fait du siège, très centralisé, très macro pour aller en usine au niveau le plus fin. Il y en a qui font l'inverse. Beaucoup qui font l'inverse. Marine

Il me manque, dans mon parcours, j'ai eu soit des postes très opérationnels dans des projets nouveaux, soit très fonctionnels. [...] Il y a une vingtaine de régions et dans chaque région il y a un contrôleur de gestion et au niveau inférieur, tu as des contrôleurs d'exploitation qui gèrent un portefeuille d'agences. Là, c'est très opérationnel et j'ai pas pratiqué. C'est très difficile de redescendre or moi, j'avais déjà 5 ans d'expérience, je suis arrivé chez Saint-Gobain haut. Pour me faire plaisir, ils m'ont envoyé chez I. mais malheureusement ça n'a pas marché donc je suis reparti encore à un niveau haut et puis là, encore [contrôleur de gestion projet], pour me faire plaisir. Mais il vaut mieux commencer comme contrôleur d'exploitation.
William

Je voulais ça pour un premier vrai poste⁹. [...] Je suis contrôleur de gestion usine.
Claude

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés ont occupé ou occupent des postes opérationnels à un moment de leur carrière. Nous avons toutefois rencontré William, qui considère qu'il lui manque une expérience de contrôle de gestion exploitation même s'il reconnaît qu'en tant que contrôleur de gestion projet¹⁰, le poste est très opérationnel. Ainsi, **passer par ces postes semble essentiel pour que les contrôleurs de gestion se sentent vraiment contrôleurs de gestion**, sans cela une partie de leur identité professionnelles leur manque : celle qui repose sur l'acquisition de compétences opérationnelles.

Au cours de nos entretiens, nous avons toutefois noté la complexité de ce qui pouvait être entendu lorsque les notions de « terrain » ou de « poste opérationnel » étaient évoquées. Qu'est-ce qu'un poste proche du terrain pour les contrôleurs de gestion de Saint-Gobain ? À partir de quels moments, les contrôleurs considèrent-ils qu'ils s'en éloignent ?

1.2.1.1. Une définition par la localisation physique et les interactions quotidiennes La proximité avec le terrain peut s'expliquer, dans un premier temps, par la localisation physique du bureau du contrôleur de gestion :

Dans l'industrie, c'est plus facile. Un métier en central, chez nous, c'est toujours dans un immeuble, du moins chez nous, qui n'est pas une usine. Donc on est de toute façon plus éloigné physiquement. William

Je suis au siège de X mais contrairement à mes collègues du contrôle de gestion qui

9. Auparavant il a fait un stage en contrôle de gestion chez Saint-Gobain au siège de la compagnie.

10. En l'occurrence, le projet concerne le développement d'un nouveau mode de distribution des produits à destination des particuliers.

sont à l'autre bout du plateau avec la direction financière, moi, **je suis déporté, je suis le seul à ne pas être avec eux. L'équipe supply chain c'est tous les bureaux autour ici.**

Question : Et donc, par rapport à ce que tu as fais en usine, c'est un autre niveau ? Non c'est au même niveau, c'est juste que géographiquement ce n'est pas au même endroit mais c'est au même niveau. **Je n'ai pas de contrôleurs supply chain en usines. Frédéric**

Question : Vous êtes au niveau d'une société mais vous m'avez dit avant que vous étiez au siège dans un précédent poste, vous ne vous considérez donc pas comme étant au siège actuellement ?

Enfin... Oui, géographiquement parlant... Bon je suis quand même au central, enfin, mais c'est vrai que ce n'est pas pour autant que l'on a pas de contacts avec le terrain. Enfin, je sais pas comment dire... Alors par contre, **je suis pas au niveau du siège de Saint-Gobain**, je suis au niveau du siège X-France [...], je suis sur une entité légale.

Question : Donc pour vous, c'est différent déjà ?

Oui, le siège de Saint-Gobain, c'est à la Défense, et là l'entité légale Saint-Gobain X-France est présente sur quatre sites en France et le site principal où il y a la direction française mais aussi européenne est donc situé à M. Donc moi je me situe là-bas.

Question : On peut dire que vous êtes située **physiquement au même endroit que le directeur commercial Marie est contrôleur de gestion commercial. ?**

Voilà, c'est tout à fait ça, tout à fait. [...] Certains [commerciaux] je peux être amenée à les rencontrer, cela m'est arrivé d'aller les voir à l'extérieur pour travailler sur ce dont ils avaient besoin ou alors ils passent, on s'assoit deux heures et on travaille pour affiner ensemble les indicateurs dont ils ont besoin aujourd'hui pour piloter. **Marie**

C'est un quasi conglomérat dans le sens où vous avez de l'industrie et vous avez de la distribution mais aussi du service. **Le terrain ça dépend du business dans lequel vous êtes.** Si vous êtes dans la partie industrielle, le terrain se sera l'usine, si vous êtes dans la distrib., j'ai fait un passage éclair, je suis entrée en stage à la distrib., le terrain c'est la partie distribution, c'est les sociétés de négoce : c'est j'achète, je revends, je revends en gros, à des particuliers. **Marine**

Questionnés sur la proximité de leur poste au terrain, les contrôleurs de gestion évoquent **la localisation géographique de leurs locaux par rapport à ceux des opérationnels avec qui ils travaillent.** Pour les contrôleurs de gestion qui interviennent au sein des activités industrielles du groupe, le poste de contrôleur de gestion le plus opérationnel est sans nul doute « *un poste dans une usine* » (Delphine). Pour d'autres activités telles la logistique ou la distribution, un poste en central est considéré comme proche du terrain puisque les contrôleurs de gestion partagent les mêmes locaux que les opérationnels comme pour Marie et Frédéric par exemple.

Dans le même temps, nous pouvons noter la mise en évidence par les contrôleurs de gestion d'une **différenciation entre les postes siège des filiales** — perçus

comme des postes plutôt opérationnels et proches du terrain et qui sont localisés en-dehors des locaux de la Défense — **des postes siège de la compagnie Saint-Gobain** — c'est-à-dire de la *holding* ; basés à La Défense et liés aux pôles, activités, pays, *etc.*, ils sont considérés comme les plus éloignés des sites. En effet, comme nous l'explique Isabelle : « *les postes dans les pôles, tu ne peux pas trouver plus éloignés des opérations que ces postes-là.* ». Dans un groupe comme Saint-Gobain, **la localisation en siège (ou central) ou sur site n'est donc pas toujours pertinente pour reconnaître les postes considérés comme opérationnels par les contrôleurs de gestion.**

La proximité physique des locaux est donc un aspect essentiel pour que les contrôleurs de gestion considèrent occuper un poste opérationnel. Néanmoins, cette situation n'est pas toujours possible et des nuances à cette définition peuvent être apportées si nous tenons compte de la **notion de déplacement professionnel** :

Alors on a en gros deux types d'organisation [pour la partie industrielle] et on veut garder les deux. Alors il y a des organisations assez peu nombreuses où l'équipe de contrôle de gestion est centralisée, donc dans un point, dans un siège souvent et elle couvre toute une série d'établissements donc usines depuis un point central. Ils font tous les travaux de controlling et ils se déplacent localement pour discuter et rencontrer les opérationnels. On considère qu'une norme c'est environ trois jours tous les quinze jours, trois jours de déplacement deux fois par mois, voilà. C'est à peu près ça, ce qu'il faut pour être présent quand même localement dans les usines. [...] Et après il peut y avoir donc des contrôleurs de gestion donc là, usine par usine et, alors, en général, au moins dans les grosses usines, ça c'est sûr, il en faut un, alors quand je dis une grosse usine c'est environ 100 à 150 personnes en production.

Arnaud

On se déplace toute les semaines à l'usine, on y va un jour ou deux pour voir les gens, pour parler avec eux, pour voir les investissements, les entretiens, les problématiques de stockage. [...] Le rythme des déplacements, c'est toutes les semaines.

Charlotte

Poste : Contrôleur de gestion industriel¹¹

Localisation : La Défense

Déplacement : 25 - 50 % du temps **Fiche de poste 1**

Moi, j'étais localisé en siège mais en déplacement sur l'ensemble du territoire en sachant que la société est une enseigne nationale avec une cinquantaine de points de vente ou de centres de profit, répartis sur l'ensemble du territoire français métropolitain. Et on était deux pour ces postes-là et il y avait deux contrôleurs de gestion qui sortaient les chiffres. [...] En termes de déplacement, on était à raison de 2 à 3 jours par semaine dans l'ensemble de la France. Voilà, on était dans l'analyse et assez dans le concret et le business. Beaucoup plus que nos contrôleurs de gestion qui restaient au siège. Alexandre

11. Poste considéré comme le plus proche des opérationnels au quotidien chez Saint-Gobain.

Question : Et dans la distribution, c'est quoi un poste opérationnel ?

*Chez nous, on appelle ça l'exploitation, c'est passé par un magasin. Donc c'est important de passer par un magasin. Alors, maintenant, c'est un peu différent dans la finance dans le sens où en magasin, **nous n'avons pas de contrôleurs de gestion, ce sont des magasins trop petits pour ça**, le contrôle de gestion ne se fait qu'en central, mais du coup il se fait de façon opérationnel. C'est-à-dire qu'il y a **des déplacements**. Dans la distribution, le niveau le plus bas, pour la finance, c'est le niveau société quoi. Après, on essaye d'aller en magasin quand même. **William***

Même si plus de simplicité est évoquée dans l'industrie, et que le poste terrain soit le plus souvent celui situé sur les sites industriels, les témoignages de certains contrôleurs de gestion nous amènent à nuancer ce qui avait précédemment été évoqué. Nous avons ainsi rencontré des contrôleurs de gestion industriels dans chaque cas évoqué ci-dessus. Caroline est contrôleur de gestion industriel localisée en usine alors que Charlotte occupe un bureau en central avec déplacements fréquents. Toutes les deux occupent, lorsqu'elles l'évoquent, un poste opérationnel. Pour William, « *ceux qui ne sont pas localisés en usine, ils ne sont pas vraiment des contrôleurs opérationnels, ils ne peuvent pas savoir quand quelque chose ne va pas, on peut leur cacher des trucs* ». Pour d'autres, les déplacements fréquents font des contrôleurs de gestion industriels basés dans un siège des contrôleurs de gestion opérationnels. Nous retrouvons la même situation pour les contrôleurs de gestion qui appartiennent aux activités de la distribution et qui doivent se déplacer régulièrement en magasin. **La subjectivité des acteurs entre alors en jeu.**

Quoiqu'il en soit, un nouvel élément transparait tout de même en plus de la localisation physique, celui des **interactions principales**, interactions entre les contrôleurs de gestion et les autres membres de l'organisation qui seront différentes selon les postes :

*Avant, mes clients, c'était le **top management de Saint-Gobain**. [...] Au siège, mes clients c'étaient principalement des financiers alors ça, c'est important. Et effectivement, c'était chez Saint-Gobain les financiers de la branche X, voire l'équipe financière de la holding globale. [...] **Aujourd'hui, c'est les gars qui sont en bas de l'échelle et qui vont chercher des affaires** et qui ont besoin de savoir où ils en sont, où ils vont. **Marie***

*Là [contrôleur de gestion industriel mais basée au siège], je suis en contact avec les directeurs, les cadres de l'usine des différents secteurs : de la qualité, les directeurs des machines, les différents responsables de service et quelques agents de maîtrise, par contre, je descends pas jusqu'aux ouvriers. **Charlotte***

Quand tu es dans ton usine, tu vas voir ton directeur usine, tu vas voir ton directeur RH [...], on va voir les mecs. Quand tu es au siège, [...] le seul contact que tu as c'est le financier de la société, tu ne vas pas appeler le responsable commercial de la société. Ton contact, c'est le contrôleur de la société,

*tu ne peux pas non plus passer autant de temps avec lui que quand tu étais dans une société parce que tu en as 10 à gérer. Donc tu ne peux pas rentrer autant dans le détail, ta seule entrée, ton point de contact, c'est le contrôleur, tu prends l'information qu'il te donne, tu peux poser des questions, lui il va aller challenger le commercial ou le RH et il reviendra vers toi mais toi tu ne peux pas le faire en direct. **Guillaume***

*Ça dépend de la définition qu'on donne à l'opérationnel : oui, je fais pas des inventaires, par contre je m'occupe quand même de la comptabilisation de factures, de plein de trucs, des commissaires aux comptes, ça dépend comment on définit l'opérationnel. On est quand même en lien avec, moi j'ai tous les jours les usines au téléphone, j'ai quand même les responsables des services client quand il y a des problèmes de facturation, les transporteurs, les approvisionneurs, je crée des codes article quand mon stagiaire est pas là, donc ça reste assez terrain quoi. **Céline***

Ici encore, nous voyons que la distinction siège / site n'est pas pertinente pour reconnaître les postes considérés comme opérationnels par les contrôleurs de gestion. Le siège d'une société peut être considéré comme proche des opérations tant qu'il permet d'entrer en contact de façon régulière avec les opérationnels. En revanche, si le poste occupé amène à entrer en contact avec les financiers présents sur les sites et le top management, ce poste est considéré comme plus éloigné du terrain. Toute l'ambiguïté de ce que signifie être proche du terrain transparaît dans les propos de Yohan : « *ici, j'ai encore la chance d'être sur un site industriel, d'être dans une société intégrée qui est à la fois siège et usine. Donc, au jour le jour, même si je ne traite pas les points dans le détail avec les opérationnels, voilà, on discute avec les gens, on sait ce qu'il se passe de toute façon parce qu'on les croise concrètement à la machine à café ou à la cantine le midi donc on discute. Je trouve que ça fait encore assez opérationnel comme poste finalement* ».

Il convient donc de considérer également **les interactions quotidiennes et principales entre les contrôleurs de gestion et les clients internes** lorsque l'on s'intéresse à la signification d'un poste opérationnel. **Une perception de la distance d'interaction** aux opérations et aux opérationnels entre ici en jeu pour que les contrôleurs de gestion se sentent contrôleurs de gestion opérationnels. Toutefois, pour mieux appréhender la définition de ce type de poste, les contrôleurs de gestion mettent en évidence d'autres éléments.

1.2.1.2. Des problématiques différentes Pour expliquer l'éloignement ou non du terrain, les contrôleurs de gestion mettent en avant des différences concernant les enjeux numériques et les dimensions macro ou micro des problématiques traitées :

*En central, si je synthétise ce que je viens de dire, on va s'intéresser à des problématiques macro-économiques, aux évolutions de prix et de volume et deux trois petits impacts qui peuvent justifier un écart de résultat, là où **plus on descend près de la réalité du terrain, moins on regardera les problématiques macro** : dans mon domaine la hausse du dollar va pas forcément impacter, mais en revanche je vais savoir que ma masse salariale a évolué de tant parce qu'il y eu tel événement chez nous, ma ligne de production a bien fonctionné, ce genre de choses. **Nathan***

Question : Faites-vous une différence entre les postes en central et les postes opérationnels ?

Le jour et la nuit, la fosse des Mariannes l'Everest, comment vous dire ça, ça n'a rien à voir.** Mais encore une fois, je rattache ça à mon expérience. Au siège, on est dans un siège. Pour ma part, j'étais sur du contrôle de gestion central mais pas sur des données holding, c'était sur les données financières de l'activité Y. Donc j'étais à la direction contrôle de gestion de l'activité Y, toutes les liasses du reporting Magnitude remontaient chez nous. Là **vous travaillez sur des valeurs, des enjeux très macro**, vous travaillez avec des chiffres en millions, milliards clairement. Vous devez étayer vos analyses avec des informations vraiment **macro**, vous ne rentrez pas dans le détail ou rarement. Vous rentrez dans le détail quand il y a un bug, quand il y a un chiffre que vous n'expliquez pas, quand il y a un écart ou une variation qui est étonnante ou qui est déconnectée, dont la valeur est déconnectée d'un point de vue rationnel, et là vous entrez dans le détail pour comprendre. Ce genre de mode de raisonnement, comprendre pourquoi telle société avait annoncé tel objectif et finalement n'a pas réussi à atteindre cet objectif dans les délais indiqués. Quand vous êtes en **usine, vous êtes sur des notions un peu plus micro**, vous êtes pas au centime près comme peut l'être la comptabilité par exemple, vous êtes au niveau supérieur, vous vous adressez à la direction générale de l'entreprise, vous travaillez sur des valeurs qui sont un peu moins micro que la compta mais toujours micro par rapport aux données du siège. **Les enjeux numériques ne sont pas les mêmes.

Marine

*Je suis quand même très au prise avec des problèmes concrets, les plus quotidiens, les plus inattendus qu'ils puissent y avoir et je compose avec. Là où quand on est au siège, OK la somme des plus et des moins ça fera un truc à peu près correct et puis on avance. Là, je me heurte beaucoup plus à bah non, quand on arrive dans le détail un plus c'est un plus et un moins c'est un moins. **Marie***

Les problématiques traitées sont considérées comme différentes tant par leur montant que par leur contenu. Au plus proche du terrain, les contrôleurs de gestion s'intéressent à des problématiques micro, concrètes, dont les montants sont « relativement » peu élevés comparés à ceux manipulés aux échelons supérieurs. Mais être proche du terrain c'est aussi pour eux s'intéresser à de nombreuses problématiques au quotidien ce qui leur permet d'être davantage acteur dans la gestion de l'entité :

*J'ai l'impression d'avoir les rênes. Le fait d'être dans le concret, c'est des décisions qui tombent au jour le jour, il y a plein de choses, plein de choses à gérer. **Claude***

*J'aime bien l'opérationnel en fait. Je crois que j'aime bien gérer des merdes en fait, même si tous les soirs je dis que c'est horrible, c'est concret. Comme je m'ennuie assez vite, **l'opérationnel, il y a pas moyen de s'ennuyer**, il y a une catastrophe*

tous les jours, c'est très différent, il y a moins de satisfaction intellectuelle pure dans le sens où j'ai fait le calcul du pay-back du siècle qui t'a demandé je ne sais pas combien de temps à produire, mais voilà, quand tu as fini de comprendre pourquoi c'était bloqué les camions à Orange pendant une demi-heure, que tu ne pouvais pas expédier parce que tu avais décoché un truc dans SAP, c'est pas hyper intello, mais tu as résolu un vrai problème. Demain matin, je fais une déclaration d'assurance pour être sûre que quand on va réparer notre four cet été, si nos sous-traitants viennent nous tirer des trucs on sera assuré. Tous les jours, on a coché une to do list. On est humain, on aime avoir des rewards. Céline

Les activités des contrôleurs de gestion opérationnels tournent alors autour de la résolution de problèmes concrets et plus nombreux. Nous considérons ainsi qu'ils se considèrent comme plus impliqués dans la vie et la gestion quotidienne de leur entité décentralisée. Dans le même temps, les discours des contrôleurs de gestion mettent aussi en évidence un traitement et une analyse de données de nature différente :

On étudie tout ce qui est lié à la production, on va définir les coûts de production et on compare toujours par rapport à un standard. On fait une bouteille, combien nous coûte la bouteille, on met tant de temps, tant de matière(s) première(s), tant d'énergie, voilà, on met ça et on applique une norme. Donc le poids d'une bouteille c'est tant, on en fait tant, en tant de temps et dès qu'on dérive de cette norme, ça a un impact. Si on fait une bouteille un peu plus lourde, on met un peu plus de matière donc ça coûte plus cher, donc on dévie de la norme, on a un écart. Et c'est très complet parce qu'on part de la matière première, des rendements, des effectifs, de tout ce qui entre dans le compte d'exploitation en usine. [...] Là, il faut l'aspect technique, il faut comprendre le milieu industriel, les machines, de comment l'énergie ça marche. Charlotte

On s'intéresse à tout ce qui va être le coût de l'heure payée, rendements, etc. [...] Tout ce qui va être coûts des lignes de production et puis leurs chiffres d'affaires, détail des effectifs. Et puis après, tout ce qui va être un peu KPI [Key Performance Indicators], suivis au niveau du groupe E. : on a les rendements, les émissions de volume, les indicateurs de qualité, de sécurité, on n'a pas trop d'indicateurs vraiment financiers dans les KPI. C'est vraiment au-dessus. Caroline.

Question : Quels sont les indicateurs que vous suivez au niveau usine ?

Les données financières mais aussi suivi des taux techniques, des ratios techniques. Par exemple, la productivité, les heures travaillées par mille tonnes, les taux de rendement de la ligne, les taux de recyclage, ce genre de choses. Léa

Ainsi, plus les contrôleurs de gestion sont proches du terrain, plus ils sont en prise avec des problèmes « concrets » et plus les données qu'ils ont à traiter et à analyser sont de nature non financière.

1.2.1.3. Une différence par les tâches quotidiennes Les contrôleurs de gestion distinguent aussi les postes par les tâches et les activités quotidiennes à effec-

tuer :

Au lieu de t'occuper d'une seule société, tu t'occupes de huit ou neuf en fait. Tu as tout un travail de terrain que tu ne fais plus, que tu laisses faire par les contrôleurs qui te remontent les résultats. Par exemple, ce n'est pas toi qui calcule les coûts. Toi, tu fais de la remontée d'informations et de l'analyse. Tu fais de l'harmonisation, tu surveilles que les gens font le travail au bon moment, c'est du flicage un peu. Delphine

Soit vous êtes vraiment sur le terrain comme moi j'ai pu connaître à certains moments, donc là en fait, c'est vraiment du suivi de dépenses au jour le jour, parce que vous avez toutes les demandes de dépenses qui vous arrivent. C'est aussi surveiller les ventes de produits au jour le jour pour les remonter au département des ventes et marketing. Donc ça, vous êtes vraiment très terrain et puis vos listes, il faut qu'elles soient tout le temps prêtes car quand l'opérationnel veut quelque chose, en général, c'est pour hier donc voilà, il faut être très très réactif. Par contre après, vous avez des fonctions contrôle de gestion qui sont beaucoup plus centrales, que moi j'ai connues aussi, mais qui sont complètement différentes. C'est-à-dire que vous allez recevoir des résultats qui ont déjà été généralement validés par les sociétés ou les instances dans les différents pays ou différentes sociétés en France par exemple et puis en fait, vous, vous les remettez juste en forme, et vous construisez les analyses pour les remettre à votre hiérarchie qui est au-dessus. Donc là, c'est vrai que vous êtes plus sur un rôle entre les sociétés et le monde, il faut anticiper les demandes. C'est-à-dire que l'on va vous poser des questions sur l'Espagne par exemple, pour savoir pourquoi les ventes allaient moins bien, est-ce qu'il y a eu des dérapages au niveau des dépenses administratives par exemple des choses comme ça. Donc il faut vraiment anticiper et là, je dirais que c'est plus resituer l'information. [...] Là vous êtes vraiment sur la remontée de chiffres, comment dire, dans votre compte de résultat vous allez remonter votre chiffre alors que quand vous êtes un contrôleur de gestion vraiment terrain, c'est vous qui le construisiez ce chiffre, avec toutes les dépenses que vous voyez au fur et à mesure, tous les jours donc c'est un petit peu différent. Sophie

Dans la distribution, ce qui est important c'est de fiabiliser, comprendre la marge et comme toute activité les coûts généraux. Et c'est les contrôleurs de gestion d'exploitation qui font ce travail de fiabilisation, de compréhension, d'optimisation de la marge. Moi j'avais un rôle de compilation, soit donner des directives d'ordre méthodologique sur la façon de suivre certains coûts, certains investissements. Et aussi de la fiabilisation mais à mon niveau. C'est plus dans le faire-faire que faire. William

Les contrôleurs de gestion centraux ou décentralisés n'effectuent pas tous les mêmes tâches au quotidien. Au plus proche du terrain, les contrôleurs de gestion produisent les chiffres, les fiabilisent, optimisent les processus productifs, remontent des informations, etc. pour une seule entité. Au contraire, les contrôleurs de gestion des fonctions centrales fiabilisent toujours les données mais ne les construisent plus. Ils les compilent, les remettent en forme puis les analysent. Ils donnent aussi des directives pour mettre en place des budgets par exemple ou pour calculer des coûts, etc.

En résumé

Comprendre ce que les contrôleurs de gestion entendent lorsqu'ils évoquent les notions de « postes opérationnels » ou « postes proches du terrain » **relève de la subjectivité des acteurs interrogés**. Il existe ainsi un **certain flou sémantique créé par les contrôleurs de gestion** sur ce que cela signifie et c'est lorsque nous les interrogeons sur ce point que toute la complexité de la situation apparaît.

Ceci nous permet de dire que nous ne pouvons nous fonder sur la seule distinction siège - site ou la proximité physique des bureaux pour comprendre ce que signifie être proche des opérationnels. Pour les contrôleurs de gestion, la proximité du terrain relève également des personnes avec qui ils entrent en interaction quotidiennement, mais concerne aussi les problématiques traitées, les indicateurs à analyser, les tâches quotidiennes à accomplir, les montants manipulés, *etc.* Les contrôleurs de gestion **définissent une base commune pour leur identité professionnelle** à partir des rôles qu'ils doivent jouer. Néanmoins, nous voyons aussi dans leurs propos **se dessiner des sous-identités professionnelles du métier** dépendant des caractéristiques que nous venons d'évoquer.

Passer par ces postes opérationnels peut être considéré comme **un rite d'institution** (Bourdieu, 1982) pour les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain et s'inscrit dans la culture du groupe. Ce passage marquerait véritablement une différence entre ceux qui y sont « passés » et les « autres ». **Il consacre les « bons » contrôleurs de gestion et les rend légitimes** dans leurs prétentions professionnelles, à savoir dans leur évolution de carrière. Les différents extraits nous amènent alors à considérer que **sans ce passage, les contrôleurs de gestion ne considèrent par que leur identité professionnelle est complète**.

1.2.2. Un passage pour apprendre l'activité

Comme nous pouvons nous en douter, passer par ce type de poste est considéré comme le meilleur moyen d'acquérir les compétences liées aux opérations et ce, de différentes manières :

Ça c'est le temps, l'expérience, c'est là où je trouve que la proximité est très bien quoi. Si on est proche des gens de la production, de la logistique, des commerciaux, on apprend beaucoup plus vite et du coup, je pense que c'est ce qui est important, d'échanger très régulièrement, un maximum même si c'est pas évident, il faut du temps quoi. Jean

Le métier... je l'ai appris en discutant avec les gens [du terrain]. C'est-à-dire, après il y avait une partie de curiosité et puis une partie de formation parce que, on n'est pas lâché tout seul en tout cas en arrivant. Ton prédécesseur est avec toi pour apprendre les choses et puis après c'est plus la curiosité, c'est des questions... Des

questions qu'on pose et des questions qu'on nous pose. Après, tu as aussi les visites et puis on finit par apprendre. Jérôme

Quand tu es dans les sites, tu es obligé de comprendre le process et tu te le fais expliquer. Tu vas dans l'usine, même par toi-même, tu visites, tu observes, tu apprends. Après il faut un peu d'esprit de curiosité. Quand tu as plusieurs sites à t'occuper, là aussi, à un moment donné, il faut que tu ailles un minimum sur les sites pour voir ce qu'ils font, ils te font faire des visites, etc. Ils t'expliquent leurs processus, leurs process après, quand tu travailles sur les coûts standards, enfin sur les coûts des produits forcément, tu apprends, tu dois connaître le process pour savoir ce qu'il faut rajouter comme coûts à chaque étape quoi. Pareil, quand tu fais tes reportings, ça t'apprend aussi tout ça. Delphine

Il est important que les gens connaissent bien l'activité et cela se fait par un travail au quotidien. Au démarrage, être proche des usines permet de visiter. Le contrôleur de gestion doit savoir comment fonctionne les opérations sur les sites. Dominique

Il faut discuter avec les gens. Moi, j'ai commencé en usine, il faut que tu ailles dans l'usine discuter avec les mecs. Tiens, je comprends pas pourquoi aujourd'hui on a eu un écart de production tout pourri. Ah c'est pour ça, on comprend, on apprend avec les gens, on communique avec les gens, c'est super important pour la suite! Sébastien

Au début, quand tu fais les reportings, je trouve, après, c'est mon point de vue, c'est que ça te fais découvrir les processus industriels. Isabelle

Ces postes proches du terrain permettent aux contrôleurs de gestion de visiter les sites, de discuter avec les opérationnels de ce qu'ils font au quotidien, mais c'est aussi en faisant les budgets et les reportings opérationnels qu'ils acquièrent des compétences techniques opérationnelles. Ainsi, pour Arnaud, « un bon contrôleur de gestion, enfin pour moi, ma recommandation, pour être un bon contrôleur de gestion usine, il faut qu'il passe dans l'usine une heure par jour ». **Par ces situations, les contrôleurs de gestion peuvent accéder par eux-mêmes** — nous pourrions dire, sans trop d'intermédiaires — **à une partie des savoirs opérationnels mais aussi aux savoirs détenus par les opérationnels** : des explicites (observables, accessibles dans des procédures, etc.) aux tacites transmis au cours des interactions. Mais cela permet également d'accéder aux savoirs implicites des opérationnels :

Quand on a été sur le terrain après, on peut plus facilement challenger les opérationnels et connaître leurs péchés favoris, voilà. Arnaud

Comme il est proche de son patron, il va très vite apprendre les réflexes de son patron, le fait d'échanger régulièrement avec lui il va développer son instinct. Michel

Au-delà d'une simple découverte des comportements potentiellement illicites des opérationnels, les contrôleurs de gestion, en tant que techniciens financier, acquièrent aussi à ces postes des compétences qu'ils considèrent ne pas avoir vraiment acquises au cours de leurs études :

*En premier poste, c'est complexe parce que la compréhension du business déjà. Nous on a des matières premières, enfin **quand on sort de l'école, on a des idées mais la réalité** c'est pas vraiment ça quoi, la réalité du terrain est différente. **Claude***

*Quand tu sors de tes études, le BFR tu sais ce que sais d'un point de vue comptable j'entends. Par contre, le pratiquer c'est pas la même chose. Quand tu es en usine, ton stock tu le vois, tu vois ce que c'est qu'une dépréciation, un rebus, tu comprends ce que c'est. **Matthieu***

*Nos sociétés, en général, le gros problème que l'on a, c'est arriver à expliquer nos écarts de production, arriver à expliquer nos coûts standards, arriver à expliquer certains mécanismes au niveau du besoin en fonds de roulement et ça, très honnêtement, on l'apprend dans les livres théoriquement OK. Mais je pense qu'**il n'y a rien de mieux que la réalité du terrain** pour apprendre ce que c'est qu'un écart de production. **Guillaume***

Ce passage leur permet donc de pouvoir visualiser « concrètement » ce qu'ils ont appris pendant leur formation mais qu'ils n'ont pas pratiqué. Cela permet aussi, de découvrir ce que sous-entendent d'un point de vue opérationnel les données financières :

*Je suis rentrée en central, et j'ai quand même été un peu **frustrée pendant un certain temps de pas être capable de relier ce qui m'était raconté pour expliquer les données à une réalité tangible**. Pourquoi ? Parce que j'ai un esprit qui est structuré comme ça. C'est personnel. Ça m'a manqué. Du coup j'ai demandé à pouvoir partir beaucoup plus sur le terrain et je suis partie sur le terrain. **Marine***

*Et maintenant quand je pense aux questions que je posais [comme stagiaire au siège], qu'est-ce que j'ai posé comme questions à la con, qu'est-ce que j'ai été les faire chier pour des trucs comme ça. **J'étais complètement déconnecté du business**, c'est pour ça que j'ai voulu commencer par du concret. [...] **Aujourd'hui, j'arrive à faire le lien entre la prod et la finance** et ça c'est, tu comprends la prod et tu comprends les conséquences que ça a d'un point de vue financier, enfin tu comprends, c'est un bien grand mot. **Je suis pas au top à mon poste et j'ai encore une grosse marge de progression, je ne me sens pas bon encore à ce poste. Claude***

*On apprécie je pense, chez Saint-Gobain, les gens qui veulent aller découvrir ce qu'il se passe sur le terrain alors qu'effectivement, les gens qui ne descendent pas, qui ne vont pas essayer de comprendre comment et à quoi correspondent ces chiffres, c'est peut-être plus ou moins bien vu. **Alexandre***

*Pour moi, commencer par du central, et partir dans l'industriel, c'est un peu choquant. C'est toujours intéressant de voir, **de palper un petit peu les dépenses, les coûts** d'être sur le terrain, comprendre les choses, les rouages, connaître vraiment ton compte de résultat, comment il est construit et de quoi il est construit. Pour ensuite partir vers des fonctions plus centrales. **Sébastien***

Grâce à ce passage, les contrôleurs de gestion sont capables de dépasser leurs seules compétences financières et de **lier les opérations à leur dimension financière et inversement**. Ils peuvent désormais être considérés comme des traducteurs. Cela

leur permet aussi d'apporter de la valeur ajoutée dans leurs activités quotidiennes et donc d'acquérir une identité professionnelle positive à leurs yeux, mais aussi aux yeux de la direction générale et même des opérationnels comme nous l'avons évoqué précédemment. Les propos cités nous permettent également de dire qu'avec ce passage **les contrôleurs de gestion se sentent devenir plus légitimes pour exercer leur fonction puisqu'ils sont plus proches des opérations, de la réalité du terrain** ou qu'ils l'ont été.

Les contrôleurs de gestion considèrent que ce passage par des postes opérationnels leur permet aussi, pour la suite de leur carrière, de mieux comprendre leurs pairs (1.2.2.1.) et de mieux les contrôler (1.2.2.2.).

1.2.2.1. L'apprentissage de l'activité, un moyen de mieux surveiller ses pairs Les contrôleurs de gestion considèrent que passer par le terrain permet, de manière générale, de mieux comprendre leurs pairs puisqu'ils ont occupé les mêmes fonctions :

*Oui, complètement et c'est pour ça en fait, c'est bien et c'est pour ça que d'ailleurs les pays ont énormément apprécié car j'ai été terrain et ensuite je suis passée en fonction centrale et les pays étaient ravis. Ils m'ont dit, enfin, on a quelqu'un qui va comprendre notre vision. C'est vrai que quand vous êtes sur le terrain, en fait, vous vous retrouvez forcément avec deux chefs. Vous avez votre hiérarchie qui est dans la business unit, et vous lui devez des choses et vous avez aussi le siège qui vous demande des choses sous des formes différentes, donc vous allez passer des heures à remodeler tout le reporting, il faut avoir la foi. **Sophie***

*Moi, je suis content d'avoir commencé en usine avant d'avoir ce poste-là [responsable du contrôle de gestion]. Je pense qu'il vaut mieux commencer par le terrain, c'est le chemin le plus adéquat de commencer par l'opérationnel et monter après comme responsable de contrôleurs de gestion. **Il y a des sujets aujourd'hui que je comprends même si je ne les suis pas au jour le jour dans l'usine. Quand mes collaborateurs me remontent les infos, je pense que je comprends mieux ce de quoi ils me parlent** que si je n'avais pas fait de contrôle de gestion usine auparavant. Je pense que c'est important d'avoir fait du contrôle de gestion purement usine avant pour comprendre quand on est à un niveau de responsable du contrôle de gestion un peu plus corporate, quand on veut synthétiser les informations et les comprendre, c'est bien d'avoir fait du terrain avant. **Yohan***

[Cela permet] **de comprendre la difficulté qu'a un contrôleur pour remonter un reporting financier, que ça se fait pas en trois minutes.** Pour comprendre que le contrôleur qui est dans une société [filiale], même si nous on lui demande : donne-moi cette information-là, et bien lui, il va falloir qu'il y aille diplomatiquement, il va falloir qu'il aille demander à quelqu'un d'autre car ce n'est pas forcément lui qui aura l'information. Voilà, et ça c'est très important quand on est en central de comprendre la vie du terrain pour pouvoir entre guillemets peut-être être plus coulant

aussi, peut-être que je suis moins strict que d'autres. Être plus coulant et surtout être plus au courant des difficultés du terrain. Guillaume

Lors du déjeuner, discussion à table autour des thèmes de la matinée : nous avons retenu cette expression de Victoire « ils sont drôles parfois ». Elle exprime l'opinion de contrôleurs de gestion concernant les attentes du groupe vis-à-vis d'eux. Pour eux, les intervenants ne sont pas toujours conscients de la difficulté d'occuper un poste opérationnel, des difficultés rencontrées pour récupérer les données, des difficultés d'intégration au sein des équipes, des problèmes liés au manque de temps et au fait qu'ils sont débordés au quotidien, etc. Journal de recherche, 29 novembre 2012

Les contrôleurs de gestion considèrent que ce passage permet de mieux comprendre, d'une part, les informations remontées. Les dialogues sont facilités et les analyses réalisées par la suite en central n'en sont que plus pertinentes. D'autre part, ils deviennent plus compréhensifs envers les contrôleurs de gestion opérationnels car ils connaissent toutes les difficultés rencontrées sur le terrain¹². **La compréhension et les communication sont alors facilitées entre les différents niveaux de contrôleurs de gestion.**

1.2.2.2. Un passage par l'activité, un moyen de mieux contrôler Les contrôleurs de gestion savent également qu'ils s'appuieront sur ce qu'ils ont appris en ces postes pour mieux contrôler et challenger par la suite les opérationnels :

Question : tu te sens surveillé par les contrôleurs de gestion du groupe ?

Ah oui, oui, c'est clair. Mais c'est le truc intéressant aussi. C'est l'architecture, on n'est pas obligatoirement contrôlé, mais du fait de l'architecture on a l'impression d'être tout le temps contrôlé, c'est pour ça qu'on agit dans le bon sens. C'est clairement ce que je ressens aujourd'hui. Je sais pas s'ils regardent tous mes chiffres, je sais pas, mais le fait d'envoyer des reportings par exemple, voilà, on fait gaffe. Et je sais pas s'il y a des reportings qui ne sont pas lus, mais voilà.

Question : Tu t'appuieras sur ce que tu auras appris à l'usine ?

Ah bah oui, clairement. Tout ce qu'on dit pas... ça permet de voir... tu comprends vite quand les gens te cachent quelque chose, clairement. Après, nous, on dit pas tout parce que chacun a des intérêts différents mais tu dois le sentir. Je pense qu'une fois que tu es passé par l'usine, tu comprends. Et même si tu comprends pas, comme tu connais comment fonctionne l'usine, tu connais comment ça marche, quand est-ce que ça va pas, normalement tu sais que tel mois c'est pas bon et si le mec t'annonce des chiffres bons, c'est que voilà. Aujourd'hui, j'ai des ordres d'idée sur à peu près toutes les données de la société tu vois ce que je veux dire. Si je repars au niveau de la branche, s'il y a un contrôleur qui prend ma place par exemple, le mec s'il me raconte n'importe quoi, je le sais quoi. Ce que j'avais pas avant quand j'étais au groupe [en central]. [...] On pouvait me dire n'importe quoi... fallait faire gaffe. Claude

Quand on vous donne des informations, quand vous les consolidez, vous pouvez com-

12. Nous revenons plus en détail sur les difficultés rencontrées dans la section 1.3.

*prendre ce qu'on vous dit, vous pouvez percuter en disant là il y a un truc qui va pas. Pourquoi est-ce que toi tu me dis qu'il y a des problèmes de prod. et que toi tu as une énorme variation de stocks, vous voyez des choses comme cela, des petits déclics. Alors l'exemple est simple, mais c'est ça, ça vous donne une meilleure cohérence et une meilleure pertinence et même une meilleure efficacité dans votre analyse. **Marine***

*On sent, on arrive à sentir quand quelque chose ne va pas, c'est assez difficile à expliquer... Enfin... je dirais que c'est comme dans tout métier, l'expérience fait que, quelque part ton cerveau te dit, il y a quelque chose qui cloche. À toi après de creuser pour savoir ce que c'est. Et après, je peux me tromper, mais si je n'étais pas passé par le terrain, je pense pas que j'aurais développé cet instinct, oui, en fait c'est ça, l'instinct. **Sébastien***

*Après, quand on prend des responsabilités, à un niveau plus macro, évidemment on comprend beaucoup mieux les informations qu'il manque, les raisons de telle ou telle variation ; ça nous marque parce que tout simplement, avoir vu ses propres produits, comment est fabriqué un produit, ça nous permet ça. **Nathan***

Les contrôleurs de gestion acquièrent des connaissances sur la façon dont se déroule les opérations ce qui leur permet d'être plus critiques par la suite sur les informations remontées et de détecter des incohérences. Ainsi, comme nous le dit William : « je n'ai pas été contrôleur de gestion d'une région par exemple, donc ça je peux pas sentir ce qu'il s'y passe ». Les contrôleurs de gestion, en passant par ces postes opérationnels, développent des connaissances tacites (Nonaka et Takeuchi, 1997) : c'est ce dont ils parlent quand ils évoquent l'instinct, les ordres de grandeur, etc. Au-delà de la connaissance des péchés favorisés des opérationnels, ces expériences permettent donc aux contrôleurs de gestion de **surveiller les faits et gestes des contrôleurs de gestion opérationnels** et d'éviter ainsi que ces derniers ne fassent passer les intérêts du site avant celui de la société ou du groupe, créant l'architecture du contrôle. Nous sommes en présence ici d'un contrôle des pairs par les pairs.

Les contrôleurs de gestion, pour construire leur identité professionnelle, acquièrent des compétences opérationnelles en passant par des postes opérationnels. Sans cette expérience, ils considèrent ne pas être pleinement des contrôleurs de gestion. Bien que nécessaire, nous verrons, dans la partie suivante, que ce passage n'est pas toujours évident pour eux.

En résumé

Passer par des postes opérationnels est une étape jugée essentielle dans la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion puisqu'elle permet aux contrôleurs de gestion, qui sont avant tout des financiers, d'acquérir les compétences techniques liées au *business* et aux processus. Ils peuvent ensuite lier les opérations aux données financières et inversement. Cette étape les fait passer de contrôleur de gestion technicien financier à contrôleur de gestion technicien financier et *business*. Or, ce sont bien ces deux compétences réunies qui permettent aux contrôleurs de gestion de créer de la valeur ajoutée mais aussi d'atteindre une identité professionnelle qu'ils jugent positive. L'expérience terrain est **un rite d'institution** (Bourdieu, 1982) puisqu'elle **signifie aux contrôleurs de gestion leur identité professionnelle et l'exprime à la face de tous**.

De plus, les discours des contrôleurs de gestion nous amènent à considérer que **ce n'est pas juste la possession de compétences opérationnelles qui les font se sentir contrôleurs de gestion, c'est le fait d'avoir pratiqué leur métier aux niveaux opérationnels**. La pratique du contrôle de gestion opérationnel donne une légitimité supplémentaire aux contrôleurs de gestion dans leur quête de reconnaissance par autrui.

L'acquisition des compétences se fait principalement par les observations et les interactions menées sur les sites par les contrôleurs de gestion eux-mêmes. Bien que ces interactions en face-à-face entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels puissent être considérées comme des moments au cours desquels chacun veut garder la face¹³ (Goffman, 2011), elles permettent aux contrôleurs de gestion d'accéder à une partie des savoirs des opérationnels : **des savoirs explicites** (observables, accessibles dans des procédures, etc.) aux **savoirs tacites transmis au cours des interactions**. Mais surtout, par les questions que les contrôleurs de gestion sont amenés à poser, ces moments permettent d'accéder à ce qui peut être caché par les opérationnels, c'est-à-dire à leurs connaissances **implicites** (Baumard, 1996). **Nous considérons alors qu'en passant eux-mêmes par le terrain, en apprenant les opérations *in situ*, les contrôleurs de gestion accèdent à une réalité opérationnelle moins biaisée, plus juste et moins narrée puisqu'ils limitent l'apprentissage auprès de tiers¹⁴**. Dans le même temps, les contrôleurs de gestion développent des compétences tacites : c'est bien cette idée qui transparait lorsque les contrôleurs de gestion nous disent que cette expérience leur permet de connaître les ordres de grandeur, de ressentir le chiffre, etc.

L'acquisition de ces différents savoirs permet ensuite aux contrôleurs de gestion tant, de mieux comprendre leurs futurs collègues opérationnels et ainsi d'être parfois plus compréhensifs et plus souples que de mieux les surveiller, renforçant alors le système de contrôle en place.

Toutefois, l'acquisition de ces compétences ne permet pas à elle-seule de faire des contrôleurs de gestion des conseillers lorsqu'ils sont à ces postes comme nous allons le voir dans la section suivante.

1.3. Une plongée dans les opérations source de tensions identitaires

Chez Saint-Gobain il est coutume de faire passer les contrôleurs de gestion le plus tôt possible par des postes opérationnels afin qu'ils acquièrent certaines compétences opérationnelles comme nous venons de le voir dans la partie précédente. Cependant, leur présence et leurs différentes interventions ne sont pas toujours bien perçues. Les contrôleurs de gestion vont ainsi devoir se faire accepter par les opérationnels. Ils mettent alors en place un travail identitaire, qui vise à réduire les incohérences entre l'identité proposée par les contrôleurs de gestion et l'identité attribuée par les opérationnels.

Nous verrons que les contrôleurs de gestion ont conscience de la nécessité d'instaurer une relation de confiance avec les opérationnels (1.3.1.), puisque ces derniers leur attribuent des stéréotypes négatifs (1.3.2.). Les contrôleurs de gestion déploient alors des stratégies pour se faire accepter (1.3.3.), ce qui n'est parfois pas suffisant pour faire adhérer les opérationnels à leurs interventions (1.3.4.). Au plus proche du terrain, les contrôleurs de gestion peuvent toutefois trop se rapprocher des opérationnels (1.3.5.).

1.3.1. Une dépendance aux opérationnels

Les contrôleurs de gestion sont conscients de l'importance des liens qu'ils doivent entretenir avec les opérationnels lorsqu'ils sont sur le terrain :

Une fois que vous êtes cramé avec des opérationnels, vous n'avez plus qu'à prendre vos bagages et à rentrer au siège. [...] Le contrôle de gestion en tant que tel, ce n'est pas un acte solitaire, on n'est pas seul à effectuer cette mission comme pourrait être le technicien ou l'ingénieur dans son labo qui fait ses tests et qui est tout seul face à ses tubes à essai, c'est pas du tout ça le plan. Moi, je ne le considère pas comme ça. Donc ce ne sont pas que des chiffres, et ce ne sont pas que des relations, c'est un ensemble parce qu'on travaille avec les autres, on travaille avec des chiffres et comme on travaille toujours dans le but d'atteindre des objectifs, on est là pour accompagner les opérationnels et les opérationnels sont là pour nous donner les explications quand on travaille avec des chiffres uniquement, d'où l'intérêt de ne pas travailler avec la porte fermée. Donc c'est ma perception de l'aide à la décision, on doit travailler conjointement pour atteindre les

objectifs fixés par la direction générale. Quand on est en mesure de travailler conjointement avec les opérationnels quels qu'ils soient dans l'entreprise pour atteindre ces fameux objectifs, on est capable d'avoir une analyse, une planification, une vérification, un mode d'action pertinent. Tout ça c'est toujours fait entre guillemets : le contrôleur avec le responsable qualité, le contrôleur avec le responsable de la prod., le contrôleur avec le gars de l'EHS [Environnement, Hygiène et Sécurité], on est ensemble. Marine

Nouer une relation de confiance avec les différents interlocuteurs, c'est un travail préalable de long terme. Une fois que l'on a réussi ça, avec plus ou moins de difficultés, mais en tout cas, une fois réussi, la discussion, l'échange d'informations est fluidifié de façon exponentielle. Si on rate, c'est beaucoup plus difficile d'être au courant d'événements, voilà. Si on n'est pas au cœur, on rate une partie de l'information et donc notre mission. Nathan

Typiquement, le fait que je sois très, très proche des opérationnels, toujours avec cette distance de sécurité, bien sûr, ça me permettait avant même de faire la clôture de connaître mon résultat, mes écarts techniques. Je savais qu'il y avait des pannes sur telle machine. Je savais que tel produit on n'arrivait pas à le faire, je savais tout. Et ça, c'est une donnée que tu n'as pas dans SAP si tu veux. Et par contre, ça te permet d'expliquer tes écarts, ça te permet d'avoir un vrai échange et c'est une valeur ajoutée énorme en tant que contrôleur de gestion. Quand on va te demander d'expliquer tes écarts, bah voilà ! Tu sais que t'avais une panne sur ta machine, tu sais que t'as des rebuts importants sur ce produit là parce que t'as l'écart de galbe au four qui te fait enfin tu vois, ça va loin mais et ça tu le verras jamais dans le système. Sébastien

Le métier de contrôleur de gestion n'est pas un acte solitaire. C'est par la relation qu'ils tissent avec les opérationnels que les contrôleurs de gestion peuvent acquérir les informations nécessaires au bon exercice de leur métier afin que les données financières prennent sens : « *sans les opérationnels, on n'est rien, rien. J'exagère peut-être un peu, mais bon...* » (Isabelle). Au-delà de l'obtention d'informations, ce sont les analyses qui deviennent plus pertinentes, mais aussi les décisions prises puisqu'elles le sont en collaboration (dimensions financières et opérationnelles conjointes). De plus, comme nous l'avons évoqué précédemment, ce sont les opérationnels qui permettent aux contrôleurs d'acquérir les compétences opérationnelles. C'est donc **par cette relation que les contrôleurs de gestion considèrent qu'ils apportent davantage de valeur ajoutée et de précision que leur système d'information informatisé**. Les contrôleurs de gestion cherchent alors à gagner la confiance des opérationnels (Guibert et Dupuy, 1995 ; Bollecker et Niglis, 2009) car c'est en partie grâce à cette confiance qu'ils réussissent par la suite à créer de la valeur ajoutée. **Sans ce bon relationnel, les contrôleurs de gestion ne se considèrent pas comme de « véritables » professionnels des opérations** puisqu'ils échouent dans certaines de leurs missions. Sans cette confiance, ils ne peuvent être des contrôleurs de gestion opérationnels. Ainsi, pour Marine, « *l'essentiel au début c'est que*

l'intégration se passe bien parce que c'est eux qui vont vous apprendre comment fonctionne le business ».

Cette relation est d'autant plus importante que c'est bien **la reconnaissance par les opérationnels de l'identité professionnelle de conseiller** qui fait que les contrôleurs de gestion techniciens deviennent des contrôleurs de gestion techniciens et conseillers :

*Il y a des patrons, où, de toute façon, quoi que tu fasses, tu pourras lui fournir des analyses, des informations, tu pourras tout tenter, il ne t'écouterà pas. Bah, là... tu prends ton mal en patience... tu espères qu'un nouveau directeur va arriver ou que toi, tu vas partir... Je te dis ça alors même que je trouve que dans mon organisation en tant que financier, on n'est pas les plus mal loti. C'est en discutant avec des collègues que tu te rends compte de ça. **Mathieu***

*Après comme on dit toujours, c'est à vous de faire votre poste. Mais parfois, malgré tous nos efforts, on n'y arrive pas. **Sophie***

*Chaque contrôleur de gestion doit faire un effort. Mais c'est vrai qu'après c'est aussi dans les deux sens, chacun doit faire un effort. **Jean***

*Il faut un processus collaboratif pour qu'ils adhèrent et qu'ils jouent le jeu. **Jérôme***

Les contrôleurs de gestion sont ainsi conscients que leur métier est **collaboratif** et qu'il est nécessaire de faire adhérer les opérationnels (Bollecker et Niglis, 2009 ; Fornerino *et al.*, 2010). Malgré des efforts, pour ceux qui en fournissent, la reconnaissance peut échouer. Ainsi, les contrôleurs de gestion **doivent travailler sur leur identité professionnelle, mais ils considèrent que les opérationnels aussi, doivent travailler la leur**. La collaboration peut être d'autant plus difficile à mener que les contrôleurs de gestion savent qu'ils véhiculent souvent auprès des opérationnels une image négative.

1.3.2. Une mauvaise image du métier auprès des opérationnels

Appréhender la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion nécessite de comprendre comment ils pensent être perçus par les autres (Dubar, 1998) :

*Il n'y avait pas d'animosités particulières. De toute façon, les indicateurs, on peut difficilement les cacher d'un point de vue industriel, à moins d'être malveillant. Un rebut, on ne peut pas trop le cacher ou un temps d'arrêt machine, on ne peut pas trop le cacher non plus c'est tangible. Donc après, voilà, les opérationnels, quand je parle des opérationnels, les contacts principaux ce sont les responsables de production, ce sont des cadres. Ce sont donc des gens qui savent que l'on doit faire notre boulot, ils ne sont pas non plus bornés. **Ils savent que l'on doit travailler ensemble. Ici, non, je ne sens pas d'animosité vis-à-vis de la finance. Personnellement non. **Yohan*****

*Je ne ressens pas une franche hostilité de la part des opérationnels. Bien sûr, ils peuvent nous voir comme des policiers un petit peu, on est quand même en train de leur demander de se justifier. Après, vu qu'ils savent aussi qu'on peut les aider, ça va, je ne pense pas qu'ils nous détestent ou un truc dans le genre. **Caroline***

*Il y a le revers de la médaille qui est **la mauvaise presse qu'ont certains du métier**, qu'a le poste de contrôleur de gestion, bon ça change un peu. Mais c'était quand même assez vrai quand j'ai commencé de dire : « ouais mais ce sont des gens qui refusent des projets ». **Sylvain***

*J'étais bien conscient que les gens pouvaient me voir comme l'œil de Moscou. [...] Je pense que certains m'ont vu comme ça. **Laurent***

*[Les opérationnels] **me prennent pour une emmerdeuse**. Ben oui. Non mais c'est clair. [...] Dès qu'on commence à parler un petit peu sous, ben ça y est... allez, voilà Picsou qui revient. On a encore cette... ça fait peur à beaucoup de gens encore. On passe pour des emmerdeurs, des emmerdeuses. On réclame des tickets. On réclame tout un tas de choses. Voilà, on a encore ce côté qui fait peur. **Même si on a de bonnes relations par ailleurs**, dès que là, je commence à réclamer les frais pour tous les gens, les commerciaux, les chauffeurs, etc. Ben ça y est, c'est une levée de boucliers. **Célia***

Les contrôleurs de gestion savent qu'ils véhiculent des stéréotypes négatifs auprès des opérationnels, ils ont conscience de leurs stigmates (Goffman, 2010) mais ne ressentent pas non plus une franche hostilité. « Garants du coffre fort bleu et or », pouvant autoriser ou empêcher certaines dépenses, ils sont perçus comme des personnes interdisant les projets, fermant les usines. Les contrôleurs de gestion passent alors pour des empêcheurs de tourner en rond et cela même s'ils entretiennent par ailleurs de bonnes relations. Nous avons aussi montré, dans le chapitre précédent, que les contrôleurs de gestion acceptent en partie cette facette de leur identité professionnelle qui en font des garants des comptes, des personnes en partie au service de la direction générale. Toutefois, même si « *le risque d'être vu comme un policier et juste comme un policier ça existe, [...] je ferai tout pour ne pas être vue comme ça* » (Mélanie).

Les situations en usine sont d'ailleurs plus sujettes aux tensions compte tenu de la culture qui y règne :

*Je suis toujours en train de me dire, qu'est-ce que je peux leur dire, qu'est-ce que je peux pas leur dire ? [...] Mais il y a des choses, dans la communication, en fait la communication est très importante parce que justement, ce sont des gens qui ne sont pas financiers. Si on leur dit qu'on gagne, qu'on a une marge. Et les syndicats, si aujourd'hui on leur dit ça, derrière ils veulent de l'intéressement. Aujourd'hui, l'intéressement, il se fait au niveau de la France, sauf qu'au niveau de la France, on perd de l'argent. **Claude***

En usine, ils se retrouvent face à cinquante personnes dont les intérêts divergent et

il faut essayer de faire son chemin dans un monde beaucoup plus âpre, disputé et parfois conflictuel. Des fois les usines, c'est un peu tendu hein ? **Arnaud**

T'es junior, on t'envoie un petit peu au feu en usine, te taper des syndicalistes en frontal, voilà. Non mais c'est ça la politique Saint-Gobain, on est content ou pas content après. [...] En usine, les gars ça fait 40 ans qu'ils sont là, et là, je parle pas des contrôleurs, ils ont leurs habitudes, leurs routines, c'est pas facile d'arriver et de remettre en question leur façon de travailler. **Céline**

Ces impressions ont été évoquées plus particulièrement par les contrôleurs de gestion appartenant aux activités industrielles et nous ne trouvons pas ce genre d'écho au niveau de la distribution. Néanmoins, quelle que soit la situation les contrôleurs de gestion mettent en avant des difficultés possibles lors de leur arrivée sur les sites : « *quand on arrive sur le terrain, on n'est pas en position de force et ce n'est pas forcément facile de se faire accepter* » (Jean).

Mais les relations entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels sur le terrain risquent d'être d'autant plus tendues si les premiers ont exercé auparavant dans des positions en central :

Et puis quand on arrive du siège même si c'était un stage, je suis arrivé du siège, je suis le mec qui débarque quoi. [...] Le point positif, c'est que je suis pas arrivé du vitrage¹⁵. Heureusement, ça aurait pu être pire. **Claude**

J'ai un peu, en fait je viens de Paris, donc j'ai un peu, je suis un peu vu comme l'œil de Moscou. Qui vient pour les structurer. Donc c'est assez délicat. **Sébastien**

Et puis, je venais du siège, et je venais du siège, et là [syllabe longue], là, c'est quelque chose [rires]. En venant du siège, vous représentez la filière ; déjà vous êtes une femme, vous venez du siège donc vous avez été placée là, machin je sais pas quoi. Et puis c'est pourquoi est-ce qu'elle veut venir en usine ? Qu'est-ce qu'elle vient y faire ? Et bla et bla. J'ai pas eu de remarques, je dis pas que j'en ai eues, mais on ressent quand même certaines choses. **Marine**

Bon au début ils me charriaient un peu et je pense qu'ils m'attendaient au tournant. [...] Je pense qu'ils me testaient pour voir, pas vraiment ce que j'avais dans le ventre, mais plutôt comment je me positionnerais et comment je réagissais quoi. [...] Et c'est marrant parce qu'il y a plusieurs fois où ils me demandaient ouais et notre budget, tel qu'on le présente de ton ancienne casquette qu'est-ce que t'en penses, sur quoi tu nous « challengerai ». Donc je pense qu'ils ont joué le jeu de me laisser ma chance sur le côté que même si ici j'avais un poste qui était pas du tout décisionnel, je suis pas directrice financière, mais de jouer le jeu de se servir de mon expertise. Et non, même notre directeur commercial qui est un gars plutôt hyper terrain, au début il m'a un peu testé sur des trucs, voir si j'avais l'esprit pratique ou pas je pense, et puis après, en fait voilà. **Céline**

15. Il est désormais au sein d'une autre activité.

Les contrôleurs de gestion ayant occupé un poste au siège de la compagnie juste avant leur arrivée sur sites considèrent que cela génère des tensions supplémentaires auprès des opérationnels et renforce l'image d'espion au service de la direction générale. Les opérationnels testent les contrôleurs de gestion pour savoir si ces derniers vont ou non les soutenir¹⁶. Nous voyons dans ces derniers témoignages un argument pouvant expliquer le **passage sur le terrain en tout début de carrière puisqu'il permet de ne pas accentuer certains stéréotypes déjà présents dans les esprits des opérationnels**. Le contrôleur de gestion jeune, n'ayant pas connu de postes en central, devrait alors plus facilement être accepté. **La question de la jeunesse dans l'organisation est aussi un atout pour poser des questions et être intégré** : « *j'étais aussi évidemment, pour certains, le petit jeune qui arrivait dans l'organisation. C'était l'avantage de ma position dans les premiers mois c'était de dire : "Oui, mais pourquoi vous travaillez comme ça ?" Sans encore un jugement sur la qualité de leur travail. Simplement leur demander : "Oui, mais pourquoi vous le faites ? Ça sert à quoi ?" Finalement, je les ai un petit peu sortis de leur routine* » (Laurent).

Toutefois, lorsque ces expériences opérationnelles se passent mal, face à des situations jugées trop tendues, les contrôleurs de gestion peuvent être amenés à quitter la fonction et le groupe :

*Suite à des problèmes qu'il y a eus sur mon site, où le contrôleur d'avant, ça se passait pas bien au niveau du directeur d'usine, du coup, [le contrôleur de gestion usine] est **parti assez vite alors que c'était quelqu'un de plutôt bien**. [...] En fait, **il y a eu 2 ou 3 contrôleurs en 4 ans je crois, ça a pas mal tourné**. L'ancien directeur de l'usine avait un caractère assez particulier, il était assez virulent, et puis voilà, ça s'est pas très bien passé aussi avec 2 personnes sur 3 du comité de direction.*
Question : Et avec vous ?

*Il est resté en gros un an, enfin moi, je l'ai eu pendant un an alors **je ne peux pas dire que ça c'est mal passé, je dirais, j'ai pris mon mal en patience et heureusement qu'il est parti** [sourire]. C'est difficilement jouable ce genre de situation. **Henry***

Après, l'usine, c'est vraiment le pré-carré du directeur d'usine et donc c'est incroyable à quel point ça influe sur l'ambiance d'une usine, en bien ou en mal, à l'usine ils sont hyper pressurisés et du coup, limite ils pètent tous des câbles, ils se barrent tous.

Question : Tous ? Les contrôleurs de gestion aussi ?

*Les contrôleurs mais aussi tout le CoDir. de l'usine. Et tu as d'autres où l'usine c'est la plage et quand t'appelle le mec après 18h voilà quoi. **Céline***

Il y a des personnes qui étaient dans les services contrôle qu'on a nommées et qui n'ont pas réussi à s'adapter à un milieu usine et au bout de trois mois ils jettent

16. Néanmoins, par la suite, Céline met en évidence qu'au contraire cela peut être perçu comme un atout par ces mêmes opérationnels.

l'éponge.

Question : C'est-à-dire ?

Ils jettent l'éponge, ils s'en vont en fait, ils démissionnent. Arnaud

La personne qui était à ma place avant, elle est partie au bout de 6 mois. Elle s'est pas intégrée et elle est partie.

Question : Tu veux dire qu'elle a quitté l'usine ou le groupe ?

Le groupe. Claude

J'ai ce problème de maladie, je me sens un peu coincée ici. Ils le savent, ils jouent sur du velours. C'est vrai que je ne me sens pas de refaire une recherche de travail machin dans un autre groupe. Si j'étais en parfaite santé, je pense que ce serait différent, je partirai, parce qu'ici, ils reconnaissent pas le mérite. Valérie

Lorsque les situations opérationnelles sont trop conflictuelles et que les contrôleurs de gestion n'arrivent pas à se construire une identité professionnelle positive, **ils peuvent ainsi être amenés à quitter le groupe s'ils perçoivent des opportunités de mobilité externe**, donc s'ils perçoivent que les frontières entre groupes sociaux sont perméables (Tajfel et Turner, 1979 ; Dubar, 2010). En ce qui concerne Valérie, qui considère que son identité professionnelle est bloquée chez Saint-Gobain, elle se contente d'effectuer les tâches classiques de contrôleurs de gestion. À un moment de l'entretien, elle nous précise tout de même faire « *des analyses, des fiches, même s'ils les lisent pas, il faut bien que je trouve de l'intérêt à mon poste [...] Je m'occupe de différentes tâches administratives, je fais aussi des procédures : tu vois par exemple, là, j'ai mis en place une procédure pour les arrivées et départs des personnes. Avant, ils repartaient avec les badges, les ordis, enfin tout. D'un point de vue sécuritaire, je te raconte pas...* ». Valérie tente ainsi de réorienter son poste vers des tâches qui ne nécessitent pas l'adhésion des opérationnels.

Conscients de véhiculer une image négative, les contrôleurs de gestion tentent de se rapprocher afin de faire accepter leurs interventions et de se faire reconnaître par les opérationnels comme étant des conseillers. Ils développent alors différentes stratégies identitaires visant à réduire l'identité qu'ils revendiquent et celles que les opérationnels leur attribuent.

En résumé

Pour comprendre la construction de l'identité professionnelle, il est nécessaire d'appréhender « *les catégories du discours de l'individu se définissant du point de vue d'autrui* » (Dubar, 1998, p. 74). Dans notre travail, il est donc important de connaître la façon dont les contrôleurs de gestion pensent être vus par les opérationnels, et comment ces derniers perçoivent la relation qui les unit. Nous avons ainsi mis en évidence que **les contrôleurs de gestion sont conscients de l'identité attribuée par autrui** (Dubar, 2010), caractérisée par des stéréotypes négatifs, comme celui d'être au seul service de la direction générale (Friedman et Lyne, 2001). Ils savent alors que s'ils ne souhaitent pas être perçus comme étant uniquement des surveillants, ils doivent nouer, dès leur arrivée, une relation de confiance avec les opérationnels.

Si les contrôleurs de gestion cassent ou n'arrivent pas à construire une relation collaborative avec les opérationnels, les activités liées à la remontée et à l'analyse des informations sont sans valeur ajoutée. Ils ne pourront être de « bons » garants des comptes, informant de manière précise la direction générale (Bouquin, 2010). En effet, dans ce cas, ils seraient équivalents à ce que contient leur système d'information. Ce sont aussi les opérationnels qui peuvent reconnaître l'identité professionnelle de conseiller des contrôleurs de gestion. **Les contrôleurs de gestion doivent donc susciter l'adhésion des opérationnels** (Bessire, 1995 ; Bouquin, 2010), **et considèrent aussi qu'ils ne doivent pas être les seuls à travailler leur processus biographique** (Dubar, 2010) ; les opérationnels doivent en faire autant. Quoiqu'il en soit, ces derniers sont donc indispensables pour que les contrôleurs de gestion puissent devenir contrôleurs de gestion, et c'est bien dans les interactions avec ceux-ci qu'ils construisent leur identité professionnelle.

Les contrôleurs de gestion prolongent leur sens de soi pour inclure la façon dont ils interagissent avec les autres (Sluss et Ashforth, 2007). Concernant les contrôleurs de gestion, nous avons vu qu'ils se définissent comme surveillant et voulant conseiller les opérationnels, **cette identification relationnelle doit se faire de façon collaborative si les contrôleurs de gestion souhaitent construire une identité professionnelle positive**. L'usage de l'adjectif collaboratif est d'autant plus juste qu'il signifie à la fois travailler en commun, mais est aussi connoté négativement depuis la seconde guerre mondiale.

Nous avons aussi montré que **les contrôleurs de gestion ayant occupé précédemment des postes centraux en contrôle de gestion disent souffrir davantage des stéréotypes négatifs**, lorsqu'ils arrivent à des postes opérationnels. Un des moyens de faciliter l'intégration des contrôleurs de gestion auprès des opérationnels serait alors de les faire débiter à ces postes. Il semble également que **leur jeunesse dans l'organisation et dans les métiers de la finance facilite la remise en question qu'ils font des opérations**. La curiosité est associée à la

découverte « naïve » de l'organisation et non à la remise en question des opérations et à la découverte des possibles comportements déviants.

Les **situations opérationnelles peuvent être très conflictuelles** et, lorsque les contrôleurs de gestion n'arrivent pas à se construire une identité professionnelle positive, ils peuvent décider de **quitter la fonction et le groupe** s'ils perçoivent que les frontières entre groupes sociaux sont perméables (Tajfel et Turner, 1979 ; Dubar, 2010). Dans le cas contraire, les contrôleurs de gestion tentent de réorienter leur poste vers des tâches qui ne nécessitent pas l'adhésion des opérationnels et deviennent alors **des contrôleurs de gestion discrets** (Lambert, 2005).

1.3.3. Les stratégies de rapprochement mises en place par les contrôleurs de gestion

Les contrôleurs de gestion savent qu'ils peuvent véhiculer auprès des opérationnels des stéréotypes négatifs et que leurs interventions ne sont pas toujours bien accueillies. Néanmoins, des nuances peuvent être apportées :

*En fait, ils te considèrent comme un comptable s'ils ne te connaissent pas [...] il faut s'arracher cette étiquette, et je pense que notre génération va encore passer son temps à ça. Il faut un peu s'émanciper de cette étiquette-là et se faire voir comme un conseiller. Je trouve que je suis trop aujourd'hui vue comme un gendarme et un comptable malgré mes efforts. **Isabelle***

*Oh, disons qu'au début, on est ressenti plutôt comme quelqu'un qui les contrôle et en fait **au fur et à mesure vous devenez le conseiller. Léa***

*La réaction des gens qui ne connaissent pas le métier, c'est de nous voir comme des comptables, [...] des personnes qui ne sortent pas de leur bureau pour voir les gens, discuter. **Frédéric***

*En fait, quand j'ai commencé à travailler à un moment on me surnommait **l'inspecteur des impôts, voilà, parce que vous avez le mot contrôle, les gens n'aiment pas trop ça. Le contrôleur de gestion, c'est quand même quelqu'un qui va mettre son nez partout, chez tout le monde. Les gens n'aiment pas trop car on leur fait perdre de l'autonomie dans leur travail. Après, il faut aussi savoir présenter les choses. Sophie***

*Il faut se faire accepter sur le terrain, il faut se faire connaître, dès que l'on connaît les gens, c'est beaucoup plus facile parce que l'image, elle est cassée. On la casse quoi. Au début, on a forcément cette image-là. **Jean***

Parfois étiquetés comme policiers, les contrôleurs de gestion considèrent qu'avec le temps, il est possible d'amener les opérationnels à les voir autrement. Cependant, ceci n'est pas mission facile : Isabelle utilise bien l'expression « arracher l'étiquette » et Jean de « casser l'image » alors que pour Sébastien, les contrôleurs de gestion auront « toujours cette étiquette de gendarme ». Les contrôleurs de gestion doivent

ainsi tout faire pour convaincre du fait qu'ils souhaitent devenir les partenaires, les conseillers des opérationnels au quotidien et créer un climat de confiance. C'est là que les compétences inter-personnelles des contrôleurs de gestion entrent en jeu, c'est là que le « *bon relationnel* » (Nathan) devient nécessaire afin que les opérationnels valident cette identité professionnelle et ne se focalisent pas uniquement sur celle du technicien-vérificateur. Mais qu'est-ce qu'avoir un bon relationnel ? Pour Nathan, « *c'est tout l'art de l'appropriation, de la mise en confiance des différents interlocuteurs et tout dépend, comment dire, des qualités d'approche que l'on peut avoir* ». Quelles sont ainsi les stratégies identitaires développées par les contrôleurs de gestion pour que les opérationnels reconnaissent leur identité de conseiller ? Nous avons mis en évidence deux phases dans les discours offerts par les contrôleurs de gestion.

1.3.3.1. Une première phase d'écoute active Lorsqu'ils arrivent sur le terrain, les contrôleurs de gestion considèrent qu'il est nécessaire d'**adopter un profil discret** et, dans le même temps, d'écouter les opérationnels :

Il ne faut pas venir avec toute sa connaissance et toute sa prétention, en disant : « voilà, je sais comment il faut faire, écoutez-moi ». C'est très, très délicat. Ça j'avoue que, donc il faut écouter énormément. Après, tu peux quand même poser des questions sur ce qu'il font, etc. Sébastien

Un financier [en usine], il faut pas qu'il soit trop sûr de lui, sinon ça passera pas, qu'il se prenne pas pour ce qu'il n'est pas, c'est très important. Claude

Ça a été low profile.

Question : C'est-à-dire ?

Je la ramenais pas quoi. [...Il ne faut pas] arriver avec vos gros sabots et vous prendre pour un cador, donner des leçons, dire fait pas ci mais fait ça. Ce genre d'attitude condescendante, c'est nul et non avvenu en usine. Il faut savoir se mettre au niveau de chacun. Si vous discutez avec un type qui est là depuis 35 ans, vous écoutez ce qu'il a à vous dire, vous n'êtes pas forcément d'accord sur tout, néanmoins, lui il est là depuis 35 ans, ça fait 35 ans qu'il fait tourner le truc, c'est pas vous avec vos chiffres qui allez lui donner de grandes leçons. Certes vous pouvez lui dire que peut-être, s'il faisait différemment, ça pourrait être un petit peu mieux, etc. Mais vous n'êtes pas là pour donner des leçons, on n'est pas flic. Enfin, il y en a qui se considèrent comme tel et qui ont un melon sur-dimensionné, mais il faut avoir beaucoup d'humilité en fait. [...] Low profile dans le sens où on la ramène pas, on écoute parce que de toute façon eux sont là depuis plus longtemps que vous, donc c'est eux qui vont vous apprendre comment fonctionne le business.

Marine

Les contrôleurs de gestion considèrent qu'il est nécessaire, avant de remettre en question les pratiques des opérationnels, de mettre en place une phase d'écoute et de découverte du métier des opérationnels. Les contrôleurs de gestion mettent aussi

l'accent sur l'importance de ne pas « juger » les opérationnels lorsque, par la suite, ils questionnent les pratiques : « *c'est parfois difficile, la difficulté, c'est d'arriver à travailler avec les gens, parfois de leur faire remettre en cause un certain nombre de fonctionnements, sans pour autant leur donner l'impression qu'on les juge sur ces fonctionnements* » (Laurent). Finalement, par ces pratiques, les contrôleurs de gestion partent à la découverte et à la compréhension de l'identité professionnelle des opérationnels :

*Une clé de réussite, c'est de s'intéresser avant tout aux personnes, c'est vrai partout, mais d'autant plus dans un métier comme celui-là où en effet, on arrive comme un espion, c'est un peu les bœufs carottes, on a un peu ces réputations qui nous collent à la peau et à nous de nous en dépêtrer et je dirais d'**aller s'intéresser aux problèmes de chacun, au quotidien des personnes, sortir de son bureau, aller voir les gens.** Nathan*

*On se déplace, on sort de son bureau, on met ses chaussures de sécurité, on prend son gilet jaune et on va dans l'usine et on comprend, **on va voir les mecs. On va dans l'usine pas uniquement quand il y a des problèmes.** On va dans l'usine par exemple quand on a un investissement qui a été réalisé, et ben hop, on est content, on a signé ou notre DAF a signé l'autorisation d'investissement, très bien on sait que l'investissement est arrivé au mois de juin, très bien et bien au mois de juin, on prend ses chaussures et son gilet jaune, on va dans l'usine, **on va voir le mec bon alors elle est où notre machine, comment elle marche, ah OK c'est intéressant. On montre que l'on a des intérêts pour la vie réelle, et pas uniquement pour les chiffres et finalement, les mecs du terrain, ils sont hyper contents, ils sont ravis, ils sont contents d'expliquer comment ils font bien leur travail.** Donc tu vas apprendre énormément en lui posant des questions parce que le mec il va être super zélé, il va se dire oh bah lui, il s'intéresse un peu à ce que je fais donc il va m'en donner plus que ce qu'il me demande. Et de cette façon-là, tu apprends énormément. Guillaume*

C'est discuter avec les gens, quand vous voyez que quelqu'un est disponible, vous vous arrêtez, vous allez prendre un café, voir dans quoi ils sont spécialisés, voir leur parcours parce que les gens aiment bien parler d'eux-mêmes donc ça ne les gêne pas ça. Et puis les questionner sur leur métier et vous apprenez. Sophie

[Changer le regard qu'ils portent sur vous], en fait, c'est quand vous êtes vraiment disponible pour discuter des problèmes du quotidien avec eux et pas juste venir une fois par mois pour présenter les chiffres. Léa

Ces différents moments rappellent la « **volonté de comprendre** », pratique de **communication orale** évoquée par Godener et Fornerino (2005) : les contrôleurs de gestion posent des questions aux opérationnels pour mieux comprendre leur point de vue, ils discutent des difficultés, des solutions à envisager. Nous retrouvons alors ici les idées d'un contrôleur de gestion qui ne doit pas être enfermé dans son bureau au quotidien, tant au début mais aussi tout le temps qu'il occupe ces postes décentralisés. Les contrôleurs de gestion doivent ainsi être « *extrêmement proches des*

opérationnels, que se soient des gens qui discutent quotidiennement avec les gens de prod. et de commerce, qui ne restent pas dans leur bureau, qui, lorsqu'ils sont en usine, soient en permanence dans l'usine, surtout pas "bunkerisés", la porte fermée, etc. » (Michel). Nous trouvons ici l'importance de la machine à café, évoquée aussi par d'autres contrôleurs de gestion, qui est un lieu de discussion informel. Mais surtout, lorsque les contrôleurs de gestion sortent de leurs bureaux, ils ne doivent pas le faire uniquement parce qu'il y a un problème à régler ou une information cruciale à aller chercher, c'est cela qui leur permet de montrer qu'ils font partie de l'équipe terrain. En revanche, les contrôleurs de gestion considèrent qu'il est important de s'intéresser aux « problématiques » des opérationnels, ce qui permet, selon Fornerrino *et al.* (2010), d'améliorer la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion.

Le dernier *verbatim* de Sophie met en évidence que le contrôleur de gestion, pour nouer des relations avec les opérationnels, peut aussi s'intéresser à l'identité hors travail de ces derniers ou tout du moins tenter de créer des relations qui se fondent sur d'autres facettes de l'identité sociale des individus :

*Soit le relationnel fait que vous appréciez les gens assez rapidement pour des tas de raisons qui sont parfois même extra-professionnelles. Je me souviens, à Nantes, près de Nantes, il y avait un site dont la personne parlait beaucoup de foot et autres, beaucoup de choses comme ça, donc on a sympathisé tout de suite sur des sujets comme ça. Et puis, après, il y a des questions de génération. C'est-à-dire que les gens qui étaient à peu près de ma génération et bien le courant passait plus facilement, ceux qui étaient un peu plus anciens et peut-être qui faisaient les choses de manière un peu plus routinière, c'était plus délicat. **Laurent***

*Si tu veux avoir des informations, si tu veux être utile, apporter de la valeur ajoutée à qui que ce soit, il faut discuter avec tout le monde. Alors malheureusement, je crois que nous en avons discuté un peu il y a quelques mois, moi, il y a un outil qui m'a énormément servi même si c'est pas bon pour la santé, c'est la cigarette puisque tu te retrouves avec les fumeurs ; ça n'a rien à voir avec ta position dans l'organisation et tu te retrouves à discuter de trucs personnels et de la pluie et du beau temps ou de je sais pas quoi, de sport avec des gens qui sont n'importe où dans l'organisation. **Sylvain***

Des relations peuvent ainsi se nouer sur des **fondements plus « neutres »** (comme la pluie et le beau temps) et **plus « personnels »**, c'est-à-dire sur des caractéristiques issus de l'appartenance à d'autres groupes sous-identités sociales. Les contrôleurs de gestion, par ces moyens, se présentent autrement que par leurs fonctions dans l'organisation. S'intéresser aux processus, à la réalité vécue par les opérationnels permet de casser l'image du comptable caché derrière son ordinateur et qui ne se préoccupe pas de la vie de l'usine. Il arrive même que les contrôleurs de gestion

occupent pendant un temps un poste ouvrier à leur arrivée en usine¹⁷ :

*Ce qui est important pour des contrôleurs qui sont sur des sites industriels c'est de vraiment **participer un certain temps**, de faire partie d'une équipe de production par exemple, [...] c'est-à-dire qu'on se met pour une ou deux semaines, on travaille en usine [...]. Moi je l'ai fait brièvement, pas aussi longtemps que j'aurais dû le faire, à l'époque c'était pas dans les mœurs mais **c'est quelque chose que partout où j'étais j'ai essayé de faire faire aux contrôleurs de gestion.** [...] **Ça améliore la communication car vous avez d'autres bases quand vous partagez le quotidien de chacun.** Léa*

*C'est la première fois où vraiment je vivais tout au quotidien avec les producteurs. En plus, c'était, on va dire la belle époque, c'est-à-dire que quand on arrivait dans une usine, on était pendant un mois en formation ouvrier entre guillemets. Tous les cadres qui rentraient dans l'usine passaient un mois en formation ouvrier. C'est-à-dire que pendant un mois, on faisait les trois postes, c'était une usine un peu continue, donc il y avait une semaine où on a été un petit peu formé sur les produits, sur la façon de travailler. Et puis ensuite, on était lâché dans l'arène, et on travaillait comme un ouvrier en divers, donc midi à 20 heures, 20 heures - 4 heures du matin et 4 heures du matin à midi, c'est le plus dur, 4 heures du matin. [...] C'est le plus dur, car dur de se lever, mais passionnant parce que bon c'est vrai que je n'avais pas spécialement l'habitude de travailler de façon manuelle. Et là c'était une expérience nouvelle aussi. [...] Mais au moins alors, ça présente plusieurs avantages par rapport à l'entreprise, c'est que pendant un mois comme on fait les trois postes, c'est vrai qu'on rencontre **plein de personnes dans l'entreprise. On se fait plein de connaissances. Et ensuite toutes ces connaissances, ça permet aussi de mieux travailler.** Patrice*

Alors, avec les techniciens ça c'est bien passé parce que j'ai eu un programme d'intégration parce que je me suis retrouvée en équipe. C'était une société qui tournait en 5x8 et j'étais en équipe avec les 5 équipes. Vous avez 5 équipes c'est-à-dire que vous avez 3 équipes pour faire les 24 heures de la journée pendant que 2 équipes se reposent. Et donc j'ai été, effectivement, avec chaque équipe.

Question : C'est-à-dire ?

*J'ai passé un poste de 8 heures avec eux, donc dans des équipes différentes et des fonctions différentes. Il y avait l'équipe sur les fours, les équipes atelier. Donc déjà, **vous faites connaissance au début avant de commencer à rentrer dans le vif du sujet** et vous voyez comment ça se passe sur les chaînes. Marine*

Cette expérience permet aux contrôleurs de découvrir davantage le quotidien des opérationnels et permet de se familiariser d'autant plus avec l'identité professionnelle de ces derniers. Les contrôleurs changent également certains autres de leurs comportements professionnels quotidiens :

*Il faut aller les voir c'est-à-dire que quand on est dans un site industriel, qu'on a la chance d'être près d'une usine, **pas de mails.** Guillaume*

*Vous faites attention, **vous pesez vos mots, votre vocabulaire.** Quand vous venez du siège, vous n'avez pas le même vocabulaire que quand vous venez en usine, c'est*

17. Autant les expériences de Léa et de Patrice sont anciennes, autant celle de Marine est récente (moins de 3 ans).

toujours bien, nickel, les guillemets, les trucs. Là, c'est un peu plus cru, il faut s'adapter, voilà, voilà. Ça paraît caricatural, c'est pas une caricature au quotidien mais il y a certains trucs qui sont drôles parce que justement vous êtes dans l'excès inverse de ce que vous pouviez mettre en œuvre quand vous étiez au siège : votre façon de fonctionner, etc. Les mails, quand vous échangez des mails au siège, déjà vous échangez beaucoup plus de mails. En usine, vous mettez votre casque et vous descendez les marches et allez hop. Au début, j'ai abusé du mail, mon patron m'a dit mais arrêtez vos mails vous les saoulez, vous les saoulez. Vous en envoyez trop [Marine], il faut aller les voir, il faut téléphoner, enfin ça va pas aller. C'est vrai. Néanmoins il faut toujours envoyer des mails, garder des traces écrites, c'est normal, mais au siège, vous envoyez un mail vous aviez les messenger, les trucs bidules. Là, les mecs, ils ont pas un messenger ou je sais pas quoi, ils ont des bippeurs [rire] et ils rappellent le numéro sur le bip, c'est ça aussi qui fait le charme de l'usine, ce sont des choses différentes, complètement différentes. Il faut apprendre. [...] Et puis c'est comme tout quand vous bossez au siège et que vous effectuez des tâches, enfin quand on vous demande des analyses ad hoc d'un ou d'un autre directeur de la boîte et puis basta quoi, vous n'attendez même pas un merci en retour parce que les personnes à qui vous vous adressez sont surbookées et n'ont pas le temps de dire merci machin et de vous passer de la pommade. Quand vous êtes en usine et que vous demandez quelque chose à quelqu'un, il est important de gratifier la personne ne serait-ce que par un merci, un coup de téléphone, ça rentre dans le relationnel. Il faut dire bonjour tous les matins, il faut serrer les mains. Au siège, on se touche pas, il y a zéro contact physique. En usine vous serrez la main de tout le monde. Bon bah maintenant quand je suis allée au siège en janvier j'ai commencé à serrer les mains et on m'a regardé avec de drôles d'yeux : tient elle vient de l'usine elle. C'est des petites anecdotes mais ça rentre dans la fonction. C'est vraiment très bien, j'ai adoré cette expérience. Marine

En fait, même maintenant, quand je vais sur un site et bon quand je fais un tour d'atelier je porte toujours des jeans ou pantalons parce que vous portez des chaussures de sécurité et qu'il faut avoir une tenue pour que ça passe dans l'atelier par rapport aux autres et il faut jamais, dans les activités SG, sauf quand c'est vraiment un siège d'une grande société où on a que de l'administration sur le site, alors là c'est un peu plus habillé. Sur les sites, en local, c'est jamais une tenue très élégante qu'il faut avoir. Léa

Sur site, les contrôleurs de gestion privilégient la communication orale en face-à-face et ils disent aussi, pour certains, adapter leur style vestimentaire pour s'éloigner des tenues strictes assimilées à des fonctions siège.

Ainsi, les contrôleurs de gestion opérationnels observent, écoutent les opérationnels pour pouvoir s'adapter. Au début, il est important de se montrer humble, de poser des questions pour découvrir la vie des opérationnels, leur identité professionnelle. Les opérationnels « aiment expliquer les choses » (Matthieu) à ceux qui veulent bien les entendre et dans ce cas, les contrôleurs sont conscients qu'ils en apprennent beaucoup plus ce qui permet « d'être meilleur par la suite dans ce que vous faites » (Matthieu), même si la situation au départ est difficile et tendue. Mais les contrôleurs

de gestion, pour se faire accepter, ne partent pas seulement à la découverte des opérationnels, ils tentent dans le même temps de faire changer le regard que les opérationnels portent sur eux.

1.3.3.2. Faire découvrir son identité professionnelle Les contrôleurs de gestion considèrent qu'il est important d'expliquer les raisons de leur présence aux opérationnels, d'expliquer pourquoi est-ce qu'on leur demande d'agir ainsi :

*J'avais une démarche très importante, quand je faisais les inventaires, ça c'est un bon exemple, t'as toujours, quand on fait les inventaires et après, il faut aussi calculer la dépréciation qui va avec. Donc **il faut expliquer aux gens**. Eux, ils savent qu'ils ont une zone où ils mettent les produits qui ne marchent pas, ils savent que s'ils ont un petit rebut sur la ligne, ils vont le mettre là, et en fait, on leur demande de le faire et ils le font. Moi quand j'allais les voir **je leur disais et bah c'est bien et je leur disais pourquoi c'est important**. Je leur expliquais, à chaque fois que j'allais voir les gens, je leur expliquais pourquoi. Et je pense que **cette démarche, c'est pas du tactique, je pense que je suis comme ça**. Tu me dis, les étincelles dans les yeux, et bien c'est vrai, les gens quand tu leur expliques les choses ils font pouah, enfin ils sont ah ouais ! Et après et bien ces gens-là, ils viennent te voir parce que tu as pris le temps. Tu peux très bien aller dans l'atelier et dire bon, c'est quoi vos rebus, c'est là, ah ouais OK, je m'en vais ; tu peux aussi leur dire voilà pourquoi c'est important que vous fassiez ça. Ah bah on me l'avait jamais dit ! Ça fait vingt ans que je travaille là, on me l'avait jamais dit. **Sylvain***

*Après, **il faut aussi savoir présenter les choses**. Il y en a beaucoup, quand on leur montre un compte de résultat, ils vont dire on comprend rien, et c'est leur dire c'est comme quand tu gères ton budget personnellement. C'est-à-dire t'as ton salaire puis t'as tes charges qui tombent. À la fin du mois, tu vois ce qu'il te reste. Et nous, c'est exactement ce qu'on fait quand on gère notre compte de résultat. Donc voilà, **en rendant la finance plus abordable, généralement, les gens accrochent mieux aussi, ils comprennent mieux ce qu'il se passe**. **Sophie***

*Et **il faut les impliquer, il faut leur expliquer** comment les calculs sont faits, quelles sont aussi les raisons derrière d'un point de vue du groupe car quelques fois les gens sont confrontés à des questions qui viennent du siège, qu'ils ne comprennent pas. [...] Donc c'est surtout un travail d'explication. **Léa***

Ces *verbatim* autour de la notion d'explication s'articulent pour nous autour de deux idées entremêlées. D'une part, les contrôleurs de gestion mettent en avant qu'ils expliquent la finance, comment sont produits les calculs, comment fonction un compte de résultat, *etc.* D'autre part, ils expliquent aux opérationnels en quoi suivre telle procédure est important, pourquoi ce que ces derniers font est utile, les objectifs de la finance, *etc.* Nous sommes dans ce dernier cas en présence de la méthode de communication orale par « l'explication » (Godener et Fornerino, 2005). C'est à ce moment que les compétences pédagogiques demandées aux contrôleurs de gestion sont utiles :

*Votre objectif, c'est de faire comprendre à tout le monde l'impact du BFR sur la performance. Il faut leur expliquer. Tous les gens n'ont pas conscience de l'importance du BFR. Comment le transmettre aux autres membres de l'entité ? Il ne faut pas expliquer de manière trop financière car si vous faites cela avec les managers vente ou production, ils vont fermer leur esprit, ils vont se braquer. Rester sur les mots cash, profit. Il faut leur dire que si on a du cash, c'est que l'on a pas d'emprunt, donc que l'on fait plus de profit. Ce qu'ils connaissent c'est leur R50 [Résultat d'exploitation], il faut donc rester sur le cash. Plus vous utiliserez le mot cash, mieux ce sera pour le faire entrer dans la tête de vos collaborateurs. Il ne faut pas que vous commenciez avec des listes énormes de tous les éléments à prendre en compte. Il faut arriver avec des mots simples comme stock. Parlez-leur de ce qu'ils comprennent. La production vous ne leur parlez pas des clients par exemple. [...] Il faut vraiment offrir des exemples simples pour faire passer le message. Il faut dire l'organisation, c'est pareil que la vraie vie. Vous n'achetez pas des kilos de beurre alors que vous en consommez peu même s'il y a des promotions. [...] Il faut que vous expliquiez avec des exemples de la vie quotidienne, comme aller chez le banquier, car tout le monde y va pour demander un prêt et ils savent qu'il y a un taux d'intérêt. Il faut garder ces exemples en tête. **Journal de recherche, 27 et 28 novembre 2012***

Les explications ne doivent donc pas être uniquement d'ordre financier pour faire adhérer les opérationnels. En effet, en expliquant leur métier et la finance aux opérationnels, les contrôleurs de gestion formulent dans le même temps leurs besoins et ceux de leur organisation. Les dernières citations nous amènent ainsi à l'idée que toutes ces explications sont des tentatives développées par les contrôleurs de gestion pour faire adhérer les opérationnels à un objectif commun qui s'articule autour des questions de performance financière. Ceci est confirmé dans les propos suivant :

*Que ça soit plutôt [perçu comme] une participation à la réalisation d'un objectif commun. C'est pas facile, non, mais je ferais en sorte que ça soit pas vécu comme une vérification avec le stabylo boss dans la main donc c'est pas une vérification policière, voilà. **Mélanie***

*Il faut proposer sans. . . comment dire, sans imposer. Faire comprendre que c'est dans leur intérêt mais aussi dans le mien. Donc c'est la gestion du changement aussi, c'est énorme ici. On marche sur des œufs continuellement. C'est assez délicat. Donc je suis vu à 50 % comme quelqu'un qui est là pour les aider. Et à 50 % comme quelqu'un qui est là pour les engueuler. **Sébastien***

Après, il faut accepter d'aller sur le terrain, de parler avec eux, de leur expliquer ce qu'on veut. Il faut faire cet effort-là quoi, en échangeant, en allant voir les gens, en expliquant leurs problématiques. Bah là, typique fin d'année, BFR, on va réduire les stocks. Eux, ils peuvent pas, il faut qu'ils produisent, il y a des demandes clients. Déjà, on leur dit que c'est pas pour les embêter, que ça a un intérêt financier et que ça a un intérêt pour l'entreprise. Et puis après, c'est faire des points avec eux et c'est là qu'on est business partner, entrer un peu dans le détail pour pas leur dire faites-le et puis c'est tout. Si on se base que sur notre légitimité financière, justement, ça créé des freins,

point. Jean

Tu vois, c'est vraiment problématique de faire appel à la hiérarchie, ça peut vraiment te pourrir l'existence. Alors, si tu y recours je pense que c'est vraiment quand tu as un énorme pépin, style il déroge à une règle financière qui met l'entité en porte-à-faux et que tu peux pas laisser passer quoi. Après, je pense aussi que c'est ce que le groupe attend un peu de nous en tant que contrôleur, on n'est pas là pour imposer mais pour conseiller, pour orienter. Isabelle

L'argument de la coopération mutuelle de type gagnant-gagnant (Bollecker et Niglis, 2009) transparaît alors pour faire adhérer les managers. De plus, nous remarquons que les contrôleurs de gestion répugnent à imposer des changements et à faire appel à la hiérarchie, qui leur ôte finalement, cette partie de leur identité professionnelle de conseiller. Les contrôleurs de gestion préfèrent montrer qu'ils ne sont pas uniquement là pour surveiller et qu'ils sont aussi là pour aider :

Et aussi il faut les aider. C'est-à-dire que quand on voit que les gens ne savent pas comment attaquer la question ou le problème, au début, il faut vraiment faire pour eux et puis essayer de leur transférer les tâches au fur et à mesure. À partir de là, on commence à sentir des modifications dans leur manière de nous percevoir. Vous voyez, on est une équipe. Léa

Je dois avoir un bon relationnel pour faire mon métier de contrôleur c'est impératif, les opérationnels doivent être convaincus que je suis pour eux une valeur ajoutée.

Question : Vous pouvez préciser.

Dans mon quotidien, si je veux que ça marche, je dois avoir un bon relationnel de toute façon, que je m'entende bien avec eux, que je ne leur plante pas un coup de poignard dans le dos, ça c'est impératif que j'ai de bonnes relations pour qu'ils viennent me parler, pour qu'ils me passent l'info, c'est impératif. Sinon, je serais toujours en retard d'un train et puis je vais lâcher des énormités ou le truc qui ne fait pas plaisir et ils ne seront pas prêts à répondre et en réunion, ce n'est jamais agréable de se faire descendre. Frédéric

Non, je pense que j'ai réussi à pas me montrer sous ce jour-là [de l'espion], à jouer le jeu de tout de suite prendre la casquette c'est la France maintenant et c'est plus l'activité, mais quelques fois ils me demandaient quand même de remettre ma casquette activité pour les challenger en mode examen blanc. Céline

Je leur dis : je suis pas venu là pour vous former à votre boulot, je suis là pour que ça continue. Je le tiens beaucoup informé parce que lui arrive du Brésil en fait, il a pas trop la compétence financière, c'est normal hein, il était ingénieur et on est arrivé en même temps et une bonne entente. On a l'objectif commun au final que l'usine continue à produire et que les gars aient du boulot. Claude

Maintenant, après, si vous êtes de bon conseil, en les alertant sur les dépenses, par exemple, si au mois de mars ils ont déjà dépassé presque tout leur budget, c'est leur dire attention, tu pourras plus rien faire jusqu'à la fin de l'année. Donc c'est être un peu là pour être le garde-fou pour les conseiller. Après, ça dépend aussi du caractère de la personne sur comment vous faites ça. Si vous arrivez en hurlant

toujours, le contrôleur sera un peu mal considéré, quelqu'un qui essaye de faire très politiquement... [...] Et puis de voir, de placer les dépenses, de dire attention, au mois de septembre il va y avoir un gros truc donc il faut faire attention avant, donc j'ai essayé de les alerter, d'être de bon conseil. Et après, vous devenez vraiment un partenaire. Sophie

Les contrôleurs de gestion se montrent ainsi solidaires des opérationnels que ce soit pour des problématiques financières ou des difficultés qui ne concernent pas directement leurs compétences en contrôle de gestion (Bollecker et Niglis, 2009). C'est ainsi en créant de la valeur ajoutée, en aidant les opérationnels en différents moments que les contrôleurs de gestion sont acceptés petit à petit. Ainsi, à partir du moment où les contrôleurs de gestion arrivent à ne plus être perçus « *comme tapant uniquement sur les doigts* » alors « *les gens sont plutôt contents de nous trouver en fait* » (Yohan). C'est donc l'acceptation par les opérationnels des interventions des contrôleurs de gestion qui fait que ces derniers deviennent des partenaires. Et, dans le même temps, c'est la volonté des contrôleurs de gestion pour devenir des partenaires, et les efforts qu'ils mettent en œuvre, qui leur permettent d'atteindre cette identité professionnelle désirée. Ainsi, « *comme tout job, là je peux généraliser, il faut apprivoiser les gens, il y a une période où on s'apprivoise mutuellement* » (Marine).

En résumé

Puisqu'ils se savent stigmatisés, les contrôleurs de gestion souhaitent que les opérationnels arrêtent de les percevoir uniquement comme des policiers et **les reconnaissent comme étant aussi des conseillers ; pour cela, ils mettent en place des stratégies identitaires** (Pratt et Foreman, 2000 ; Ibarra et Barbulescu, 2010) qui visent à réduire l'écart entre leur identité pour soi et leur identité pour autrui (en l'occurrence les opérationnels). Ils ne sont donc pas dans la négation de l'existence de ces stéréotypes (Carnegie et Napier, 2010). Processus biographique et processus relationnel entrent alors en jeu simultanément (Dubar, 2010).

Du point de vue du processus biographique, **les contrôleurs de gestion intègrent à leur identité pour soi certaines caractéristiques propres aux membres de l'équipe opérationnelle** (vocabulaire, manière d'agir, etc.). Ils espèrent ainsi se faire reconnaître des opérationnels. Nous pouvons dire qu'ils intègrent ainsi en partie des attentes identitaires (Ibarra, 1999 ; Kreiner *et al.*, 2006) provenant des membres opérationnels. Dans le même temps, les contrôleurs de gestion ne renient pas leur identité de technicien garant des comptes comme nous l'avons évoqué dans les sections précédentes bien qu'ils sachent qu'elle soit auréolée de stéréotypes négatifs. Nous ne retrouvons ainsi pas la stratégie identitaire d'effacement (Pratt et Foreman, 2000) qui consiste à se débarrasser d'une identité sociale dérangeante.

Du point de vue relationnel, les contrôleurs de gestion tentent aussi, par leurs comportements quotidiens, de changer le point de vue d'autrui. **Par différentes stratégies de communication orale** (Godener et Fornerino, 2005 ; Bollecker et Niglis, 2009), **les contrôleurs de gestion exposent aux opérationnels et insistent sur les caractéristiques non stigmatisées de leur métier, développant ainsi une stratégie de recentrage** (Ashforth et Kreiner, 1999), ce faisant, ils tentent de minimiser les stigmates qui sont rattachés à leur profession. En se présentant comme pouvant aider les opérationnels au quotidien sur des problématiques qui ne sont pas uniquement financières, en inscrivant leur relation avec les opérationnels dans la durée, les contrôleurs de gestion espèrent ainsi faire reconnaître l'autre partie de leur identité professionnelle. Les contrôleurs de gestion utilisent aussi les rhétoriques de **l'identification dites « insipides »** (Cheney, 1983) : les contrôleurs de gestion font par exemple référence à l'existence d'un objectif commun à mener autour de l'amélioration des processus et de la performance financière. Elle implique ainsi une association directe entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. Ceux-là mettent aussi en avant leur volonté de ne pas faire intervenir la hiérarchie pour faire adhérer les opérationnels à leurs interventions, car c'est pour eux le meilleur moyen de casser la relation de confiance qui peut les unir.

Les contrôleurs de gestion **proposent alors aux opérationnels des « sois providores »** contenant des attitudes, compétences et routines possibles et les adaptent au gré des réactions des opérationnels (Ibarra, 1999), en espérant atteindre la reconnaissance par les opérationnels de leur identité professionnelle de conseiller. Cette recherche de reconnaissance se traduit, au vu des témoignages des contrôleurs de gestion, par une capacité à mobiliser et à combiner leurs différentes compétences aux bons moments (Lorino et Tarondeau, 2006).

Les contrôleurs de gestion savent qu'acquérir cette reconnaissance de la part des opérationnels est une tâche qui peut se révéler difficile voire parfois, selon les personnalités individuelles, impossible. Toutefois, ils considèrent qu'ils ne doivent pas être les seuls à produire des efforts et que les opérationnels aussi, de leur côté, doivent travailler leur processus biographique.

1.3.4. Des expériences parfois difficiles pour les contrôleurs de gestion

Au-delà d'un problème lié à l'absence de la reconnaissance de son identité de conseiller, les contrôleurs trouvent que ces expériences opérationnelles sont difficiles et ce pour plusieurs raisons. Tout d'abord, les contrôleurs de gestion opérationnels peuvent se sentir isolés :

Je suis assez isolée, je suis la seule financière. Je ne peux pas parler à d'autres financiers pour évacuer. C'est assez dur d'autant plus que la situation est quand même assez tendue ici. La formation tu vois, ça a été une bouffée d'oxygène pour moi, de pouvoir discuter des problèmes que l'on rencontre un peu tous finalement. [...] Monsieur X [directeur financier d'un pôle] s'est déplacé l'année dernière pour remettre les points sur les « i ». En plus ce qui est bien c'est que je n'ai pas assisté à

la réunion, il m'a vraiment protégé, il a remis les points sur les « i » vis-à-vis d'un des directeurs d'ici en disant que je faisais mon travail et que l'on ne pouvait pas me le reprocher et qu'il était 100 % derrière moi et que j'avais 100 % raison. Le problème c'est qu'il est retourné aux Miroirs et que depuis, c'est infernal. Ils arrêtent pas de me balancer, de me mettre des peaux de banane. [...] C'est pas facile tous les jours et j'aimerais bien juste, de temps en temps, pouvoir juste avoir des échanges cordiaux et intéressants... **Valérie**

Il y avait mon chef [le directeur administratif et financier] et moi. Parfois je me dis qu'**heureusement qu'il était là**. Il me soutenait si ça allait pas trop avec les opérationnels, sans pour autant directement intervenir dans nos relations, attention hein ? Je savais que je pouvais compter sur lui et ça, je trouve qu'au quotidien, c'est super important. **Delphine**

Mais ce qu'il me manque aujourd'hui à Saint-Gobain, c'est un mentor. Parce qu'on est **vachement esseulé au niveau de l'usine**. [...] Je suis qu'avec des ingénieurs. On est 180 avec les intérimaires et tout ça, et moi je suis le seul financier. **Claude**

Les contrôleurs de gestion se sentent parfois isolés dans l'organisation lorsqu'ils occupent des fonctions décentralisées. Ils se retrouvent régulièrement à être les seuls opérationnels sur place. L'absence de discussion avec d'autres financiers font qu'ils peuvent souffrir de cette situation particulièrement si celle-ci est conflictuelle (même si ces conflits ne sont que passagers). Les contrôleurs ont alors besoin de se sentir soutenus par leur famille financière au quotidien pour accepter cette solitude :

*En fait, la direction financière doit faire en sorte que le contrôleur de gestion puisse mettre ses pieds dans d'autres départements, dans d'autres domaines. [...] **Quand le contrôleur de gestion arrive, la direction financière doit le soutenir. Ensuite, ça dépend plus de la façon dont le contrôleur tisse sa relation avec le manager.***

Question : Vous étiez soutenue, vous ?
*Oui, chez Saint-Gobain, c'est le cas. **Léa***

*J'en discutais avec le DAF France, on est tellement une petite équipe [de financiers], qu'ils veulent que tout se passe bien quoi, même si je le vois jamais. Quand il a des questions, il m'appelle, il me dit voilà j'ai un problème, dis-moi, on s'arrange, on est plus dans l'entre-aide en fait. **Claude***

Il y avait mon chef [le directeur administratif et financier] et moi. Parfois je me dis qu'**heureusement qu'il était là**. [...] **Je me sentais moins seule**, on pouvait discuter de choses et d'autres, et puis on se sent soutenu quand parfois ça se passe pas très bien avec les opérationnels. **Delphine**

*J'avais un patron [le directeur financier] qui était bienveillant, qui, de toute façon, savait que j'allais en baver car j'avais fait que du siège avant. **Marine***

*Le directeur du contrôle de gestion s'est dit, **c'est dommage qu'on ne l'est pas vu avant**, que l'on n'est rien pu faire parce que **l'on a laissé partir quelqu'un de bien** et qu'il n'y avait pas de raison que ça se passe comme ça. Du coup la réflexion de la division finance, ça a été qu'est-ce qu'on peut faire pour être moins pris par rapport à ça ou du moins, pouvoir réagir plus tôt sans attendre que la personne démissionne.*

Et bien, depuis, hiérarchiquement, tous les contrôleurs de gestion des sites industriels sont rattachés au siège donc, au central. Henry

Les contrôleurs de gestion opérationnels **recherchent ainsi et apprécient le soutien apporté par la direction financière du groupe. Toutefois, ce soutien ne fait pas tout** et c'est ensuite aux contrôleurs de gestion de savoir s'intégrer à l'équipe pour devenir ce conseiller. Il est important aussi de mettre en évidence que, bien que cela puisse amener les contrôleurs de gestion à s'éloigner de leur rôle de partenaire (Giraud *et al.*, 2002 ; Godener et Fornerino, 2004), ce soutien se traduit par le rattachement progressif de la fonction à la direction financière du groupe.

Les contrôleurs de gestion considèrent également que ces types de postes peuvent empiéter sur leur identité hors travail :

C'est hyper fatigant d'apprendre un business, c'est hyper complexe, retourner dans un autre business, il faudrait que je repasse par l'usine quoi.

Question : Ce n'est pas toujours facile c'est ça ?

C'est ça. 4 heures du matin, en usine, ça arrive, j'ai des semaines à 70 heures, ils t'appellent le dimanche matin. L'usine, il fallait que je le fasse aujourd'hui. Déjà, par rapport aux heures que je fais, c'est pas jouable, enfin pas jouable avec une vie de famille, voilà, c'est maintenant ou jamais. Claude

Après, c'est très, très contraignant, il y a beaucoup de boulot, mes collègues n'ont quasiment pas de vie privée quoi. Après, c'est peut-être Saint-Gobain en particulier mais c'est vrai qu'au niveau du temps, il n'y a pas d'horaires fixes. Après, les cadres, il n'y a pas d'horaires fixes mais là, particulièrement. [...] Ils sont tout le temps en déplacement, ils ont à peine le temps de se reposer, ça fait pas rêver. Ophélie

Les contrôleurs de gestion usine, mêmes s'ils ont eu une première expérience avant, ce sont des gens jeunes, ils ont entre 26 et grand maximum 35. Parce que voilà, c'est fatigant les déplacements répétitifs¹⁸. Sophie

C'est une expérience qui n'est pas facile tous les jours, c'est très prenant, très dur, très fatigant je trouve le milieu usine. Déjà, tu surveilles quand même tout le temps ce que tu dois dire. Et puis il faut apprendre un business. Je veux dire, que je n'y connaissais mais absolument rien, donc ça a été assez difficile. J'ai fais des horaires de dingue, j'en fait encore parce que voilà, je suis toute seule. Il n'y a pas assez de monde et si tu veux faire autre chose que tes reportings, bah tu n'as pas le choix, tu carbures, tu y vas. Et puis après, bon, c'est pas spécifique à ce type de poste parce que pour tous les CG c'est comme ça : avec tes clôtures à Noël et au jour de l'an, tu oublies, pareil pour les fins de mois, etc. etc. Tu n'as plus vraiment de vie à toi. Enfin bref, tout ça pour dire, que c'est un poste super en début de carrière, mais c'est une super expérience quand même. Isabelle

18. Elle fait référence ici aux contrôleurs de gestion usine qui sont localisés dans un siège, les sites étant considérés comme trop petits pour y affecter un contrôleur de gestion.

*Déjà, à ce genre de poste, on n'y reste pas trop longtemps, au bout de 4 ans, on se fatigue vite. On a beaucoup de déplacements, etc. Je ne peux pas continuer sur ce rythme-là en fait. C'est très bien en début de carrière. Ensuite, j'ai pas envie de faire ça toute ma vie, j'ai envie d'évoluer. Ces postes-là, c'est quand même pas le top d'un point de vue responsabilités. **Charlotte***

Exercer ces postes en usine, pour les contrôleurs de gestion, semble aussi empiéter sur leur identité hors travail. Ils considèrent alors que ces postes sont très bien pour commencer, mais qu'ils auraient quelques difficultés à les occuper par la suite, tout du moins, pour ceux qui ne souhaitent pas que leur identité professionnelle empiète trop sur leurs autres identités sociales. Pour certains contrôleurs de gestion, ces postes ne sont pas non plus les plus valorisant du point de vue des responsabilités.

Si les contrôleurs de gestion se sentent isolés, s'ils ont besoin pour être des conseillers d'être reconnus par les opérationnels, ils risquent de trop se rapprocher, voire de trop s'identifier aux opérationnels et de ne plus assurer leur mission de garants des intérêts financiers.

1.3.5. Un risque : celui de devenir trop proche des opérationnels ?

Le risque pour les contrôleurs de gestion de devenir trop proches des opérationnels existe :

*Les contrôleurs usines, ils sont trop business partners. En fait, ils sont très usines, ils sont finalement assez peu finance et sur des côtés contrôle de gestion, dans l'acception contrôle interne, c'est limite problématique. **Eux vont défendre leur usine**, ils sont en usine, ils viennent en siège une fois par mois et encore, pas tous les mois, et pas tous et ils sont assez usine.*

Question : Vous pouvez me donner un exemple.

Sur les trucs de gestion de stock, ils ne vont pas forcément mettre des cadavres dans le placard ou quoi, mais ils sont un peu persuadés qu'ils font bien. Et c'est pas forcément très moteur... Je ne sais pas comment c'est organisé ailleurs, mais chez Saint-Gobain, il y a quand même un gros rôle d'être le relai du contrôle interne pour le contrôle de gestion, et sur ce côté-là, je trouve qu'ils ne jouent pas le jeu.

Question : C'est drôle car les gens qui sont en usine se disent respectueux des règles financières...

*Non, mais je ne pense pas que l'on ait de grosses catastrophes, ils font leur reporting, quand il y a des écarts, quand ça dérapent les frais fixes ils font leur boulot. Je ne pense pas que l'on ait des problèmes là-dessus. Mais quand on arrive sur des sujets dont ils ne se sentent pas responsables en tant que financier, en fait c'est du contrôle interne, ça va être sur des stocks, sur des achats, là ils sont un peu plus du côté de l'usine. Mais ça a beau être des stocks, ça a beau être des achats, à un moment, les commissaires aux comptes, c'est nous qu'ils viennent voir. **Céline***

*Le risque pour un contrôleur de gestion d'être trop proche des opérationnels, vous ne pouvez pas l'éliminer. Se serait illusoire. **Christelle***

Saint-Gobain souhaite que ses contrôleurs de gestion deviennent les bras droits des managers. Il existe alors le risque qu'ils se rapprochent trop des opérationnels (Lambert, 2005 ; Bouquin, 2010). Céline considère ainsi que parfois, les contrôleurs de gestion défendent un peu trop les intérêts de l'usine surtout s'ils considèrent que le sujet ne relève pas de leur zone de responsabilité. Néanmoins, elle admet aussi qu'ils jouent convenablement leur rôle d'alerte. Il est alors demandé aux contrôleurs de gestion de trouver un équilibre :

*C'est avoir un juste niveau, c'est une résultante des deux premières entre la proximité et la compréhension et en même temps la distance par rapport à ces mêmes opérationnels. Proximité des opérationnels et distance par rapport aux opérations pour être capable d'avoir ce regard neutre, cette position critique dans le sens positif du terme. **Dominique***

C'est d'ailleurs cet équilibre qui permet aux contrôleurs de gestion de pouvoir devenir des partenaires d'affaires :

*Être un partenaire, c'est accepter de ne pas être parfait. Vous pouvez être business partner, mais il faut accepter d'avoir des remontrances. Il faut faire la différence entre les vrais risques et les risques qui, somme toute, ne sont pas très graves, mais que l'auditeur interne va mettre dans son rapport parce qu'il faut bien qu'il mette quelque chose. Il faut accepter d'avoir des reproches sur un risque que vous jugez mineur en fait mais qui bon... mais bon, c'est pas bien grave. [...] Ce n'est pas toujours facile de le faire, parce que pour faire ça, il faut réussir à décoller le nez du chiffre et accepter d'être moins précis sur certains sujets, pour passer plus de temps avec les opérationnels et les autres fonctions. Il faut accepter de moins maîtriser les chiffres à la virgule, mais plus comprendre les différentes fonctions. **William***

*En filiale, tu bosses avec les chiffres, et l'objectif c'est de jouer un petit peu avec les chiffres pour que le groupe ne te pose pas de questions. [...] Je ne peux pas trafiquer. Je peux maquiller, mais je ne peux pas trafiquer. Ce n'est pas opposé, sinon, ce serait injouable et les mecs avec qui je bosse le comprendraient rapidement. On serait les uns contres les autres et ce ne serait pas bon. Je suis vraiment un financier, il y a des limites que je ne franchirai jamais. [...] Je n'ai pas à choisir entre l'usine et la finance. Je n'ai qu'une envie, c'est qu'avec les gars, on construise le tout et que l'usine continue. C'est une position qui est assez sympa. L'objectif... Aujourd'hui, ils ferment toutes les usines à l'ouest de l'Europe, l'objectif est de ne pas fermer le site. Moi, j'aurais réussi mon expérience à ce poste si dans x temps je pars, et que le four est reconstruit. En fait, ce sont des fours à x millions d'euros d'investissement à chaque fois, et là, on pourrait le reconstruire vers 2020. Donc l'objectif, c'est d'aller dans la bonne gestion pour ça. [...] Le jour où ils me demandent de trafiquer les chiffres, ce n'est pas tenable, il faut partir. **Claude***

Le relationnel est très important pour avoir une vue d'ensemble de la société, sans être copain non plus car on peut se faire influencer après. Rester

indépendant, il faut trouver un juste milieu. [...] À mon niveau, je ne dois pas être influencé par l'opérationnel, à mon niveau non. Par contre, je dois comprendre ses arguments, s'il a eu un problème et qu'il me donne les explications recevables, OK. Il faut que ses arguments soient bons et respectent les règles. Mais il ne doit pas influencer la façon dont je dois travailler. Pour moi, non, absolument pas. Moi, je veux travailler d'abord du point de vue de la finance, pas de la production. [...] Je ne vais pas changer de cap si le producteur me dit de changer de cap. Yohan

Donc là, ça va, en terme de budget, on ne dépense pas beaucoup et le manager de toute façon, c'est un radin, économe on va dire, c'est plus correct. Après, je dis : il ne faut pas mener grand train, mais quand ça reste raisonnable, il n'y a pas de raison d'embêter les gens. Pour moi, c'est ça aussi être partenaire, c'est savoir apprécier la situation. On serait dans une période faste, je pense qu'on lâcherait un peu la bride quand même, c'est une façon de gérer la boîte. Car quand on maintient la pression en permanence, quelle que soit la période, c'est difficile d'aller plus bas, alors que quand vous redonnez un peu de mou, quand ça va mieux... C'est un peu un levier de management. Frédéric

Pour les contrôleurs de gestion être le partenaire des opérationnels, c'est accepter de ne pas être le parfait garant des comptes, c'est savoir écouter l'opérationnel pour évaluer la situation et s'il respecte ou non les règles financières non dérogoires. Les contrôleurs de gestion peuvent donc laisser des marges de manœuvre aux opérationnels, mais ils se disent respectueux des règles financières car ils sont avant tout des financiers : « les contrôleurs de gestion font toujours primer les intérêts du siège même s'ils essayent de le cacher » (Ophélie). Il existe ainsi des limites que les contrôleurs de gestion disent ne jamais franchir ; en revanche, ils doivent être capable de juger de la situation.

Toutefois, si les contrôleurs de gestion respectent les règles, c'est peut-être aussi parce qu'ils se sentent à leur tour surveillés :

Il y a eu aussi un côté timing où pendant 2 ans, ils n'ont pas été très animés, il n'y a pas eu de réseau contrôleurs usine entre les différentes usines et animé par le siège. S'ils s'entendent bien, ils [les contrôleurs] vont plutôt bosser en duo. Sinon, s'il n'y a personne au siège pour faire un peu le chef d'orchestre sur des sujets qu'ils pourraient avoir en commun, chacun fait ce qu'il veut dans son coin. Ce n'est pas forcément de la mauvaise volonté de leur part, c'est le poids de l'histoire et de l'histoire récente. Comme ils n'ont pas été « baby sitter », qu'ils n'ont pas été challengés aussi, ils se rapprochent forcément des opérationnels. Maintenant, ça s'améliore, car on fait des efforts pour avoir des contacts réguliers. Céline

Si je ne joue pas suffisamment mon rôle de contrôleur, je serai rattrapé par la patrouille. Le risque que je me rapproche trop du DG et que je perde mon indépendance... mais si je fais ça, on va me reprocher de ne pas avoir eu mon rôle. William

*On n'est pas obligatoirement contrôlé, mais du fait de l'architecture on a l'impression d'être tout le temps contrôlé, c'est pour ça qu'on agit dans le bon sens. C'est clairement ce que je ressens aujourd'hui. Je ne sais pas s'ils regardent tous mes chiffres, je ne sais pas, mais le fait d'envoyer des reportings par exemple, voilà, on fait gaffe. Et je ne sais pas s'il y a des reportings qui ne sont pas lus, mais voilà. **Claude***

Si les contrôleurs de gestion vérifient l'exactitude des comportements des opérationnels c'est parce qu'à leur tour, ils peuvent surveillés et leurs actes remis en question. L'existence d'une architecture sous la forme d'un panoptique limite ainsi les comportements possiblement déviants des contrôleurs de gestion.

Néanmoins, les contrôleurs de gestion peuvent aussi être, à leur insu, les « partenaires » des pratiques déviantes des opérationnels :

*Rester plus de dix ans, c'est vraiment handicapant. On voit que **les gens s'habituent à certaines situations problématiques**, donc ils n'ont plus forcément les réflexes, les bons réflexes. Quand on change les gens, il y a une zone blanche, une zone grise, ils la voient tout de suite et ils s'y attaquent, alors que son prédécesseur... C'est pour ça qu'on cherche à ce qu'il y ait une évolution, une certaine rotation et l'idéal, c'est autour de cinq ans. **Arnaud***

*Il y a le profil, ça fait 25 ans que je fais ça, et en fait, je ne fais pas de la finance, je fais ce que je pense être de la finance. Donc ça, c'est plus les anciens. Mais c'est aussi parce que, quand tu as une usine qui est dans la pampa, il faut déjà trouver quelqu'un pour le remplacer, on a beaucoup de problème à recruter en usine. Donc on a le côté ça fait 40 ans, parce que l'usine, mon père y bossait et j'habite en face. Du coup, je suis rentré comme gestionnaire des approvisionnements pour passer des commandes, et en fait, par l'ancienneté je suis responsable administratif de l'usine et il se trouve que dans mes tâches il y a du contrôle de gestion mais c'est tout. **Les gars, dès que tu leur poses une question, ils ont les yeux des petits lapins dans les phares. C'est d'autant plus problématique qu'eux, ils sont pour le coup vraiment trop proches des opérations.***

*Où alors, c'est aussi des postes d'entrée de carrière. [...] Il y a le côté où ils peuvent se faire avoir par les gens de l'usine, et ils sont les mecs qui comptent les sous de l'usine de la façon dont le chef de prod lui dit de compter les sous. On n'a pas eu trop ça récemment, justement parce qu'on remet en place le réseau, et qu'ils savent qu'ils peuvent compter sur nous. On fait des efforts pour avoir des contacts réguliers, il n'y a pas de secret. [...] Pour moi, il faut faire dépendre le contrôleur de gestion usine hiérarchiquement du contrôle de gestion central. Je pense que c'est clé, et on paye aujourd'hui l'absence de ça. Alors, c'est pas la catastrophe, mais ça pourrait se passer de façon beaucoup moins pénible et douloureuse. **Céline***

À force de côtoyer les opérationnels, ou parce qu'ils ne sont pas suffisamment suivis par la famille financière, ou qu'ils n'ont pas été formés à la finance, les contrôleurs de gestion peuvent être amenés à perdre ou à ne pas développer leur esprit critique. Ils deviennent alors les « complices » des opérationnels au fil du temps, et ce, de

façon souvent inconsciente. Deux solutions sont alors envisagées pour éviter cette fraternisation : **celle de les faire changer régulièrement de poste d'une part ; celle de les rattacher au contrôle de gestion siège d'autre part.**

En résumé

Les expériences professionnelles des contrôleurs de gestion peuvent s'avérer difficiles. Ils peuvent par exemple se sentir **isolés** car ils sont les seuls financiers sur place et cherchent alors le soutien de leur famille financière. Du fait de cet isolement, mais aussi par habitude, les contrôleurs de gestion peuvent alors être amenés à **trop se rapprocher des opérationnels** (Lambert, 2005). Pour éviter cette fraternisation, le groupe déploie deux dispositifs de régulation identitaire : faire régulièrement évoluer les contrôleurs de gestion et les rattacher hiérarchiquement au contrôle de gestion central.

Nous avons également mis en avant dans ces deux dernières sections que pour les contrôleurs de gestion, être un partenaire d'affaires, c'est apprendre à juger la situation et à ne pas être ainsi un parfait garant des comptes. Ils doivent donc trouver **un équilibre entre leurs deux sous-identités professionnelles de conseiller et de garant des comptes.**

2. Évolutions de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion

Même si certains contrôleurs de gestion se sentent bien à leur poste et « *n'ont pas l'ambition de sortir du métier du contrôle de gestion, [...] le contrôle de gestion débouche sur d'autres fonctions* » selon Michel, directeur des ressources humaines pour les cadres. Qu'en pensent les contrôleurs de gestion ? Aujourd'hui, le métier de contrôleur de gestion n'est pas perçu par ses représentants comme pouvant fermer des portes :

Tous les contrôleurs de gestion ne font pas que rester en contrôle de gestion. Il y a des contrôleurs de gestion qui restent quand même longtemps. Moi, on me l'a vraiment présenté comme une étape, donc du coup c'est forcément super valorisant.
Mélanie

Je ne pense pas que ce soit quelque chose qui ferme des portes, pas du tout. [...] Après on peut arriver sur des postes de direction sur certains domaines d'activités, ça ouvre quand même pas mal de possibilités, de directions plutôt à destination stratégique. Je pense que c'est une tendance qui se dessine. Après, je ne peux pas dire que l'on peut le faire dans toutes les entreprises.
Caroline

Je pense pas que le contrôle de gestion ça bloque pour quelque chose de particulier.

Ophélie

J'ai choisi de faire de la finance à Dauphine parce que ça m'ouvrait un maximum de portes. Si j'avais fait du marketing, ben. . .

Question : Donc dès le départ, vous vous êtes dit que la finance pouvait ouvrir des portes ?

*Ouais, ouais. Je me suis dit en faisant finance je pourrais faire du market derrière, en faisait du market, je pourrais pas faire de finance derrière. Je préfère faire de la finance parce que je sais que je pourrais tout faire derrière. [...] **C'est une enseigne dans laquelle je me sens bien**, dans laquelle on m'a fait confiance dans les postes dans lesquels j'ai évolués. [...] **Je tombe chez Saint-Gobain, tant mieux, je me suis vraiment régalé et la finance m'a ouvert des portes**, si tu aimes le terrain, chez Saint-Gobain, tout est possible si je puis dire. **Alexandre***

Le métier de contrôleur de gestion n'est pas perçu par ses représentants comme pouvant fermer des portes tant dans généralement que chez Saint-Gobain. Nous avons également remarqué, lors des formations des contrôleurs de gestion seniors, une intervention sur les opportunités de carrière qui met aussi en évidence cette idée.

Nous verrons ainsi dans une première partie les anticipations de carrière considérées comme « logiques » (2.1.) et qui appartiennent à la fonction finance. Dans une seconde partie nous nous intéresserons aussi aux contrôleurs de gestion qui souhaitent sortir de la fonction finance, aux raisons qui les poussent à ces choix et aux conséquences de ceux-ci (2.2.).

2.1. Le futur « logique » des contrôleurs de gestion ou les métiers de la finance

Cette section est consacrée à l'analyse des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion qui souhaitent s'orienter, par la suite, vers des métiers qui resteraient dans la famille financière. Nous verrons alors que les trajectoires vers les métiers de la finance sont naturelles (2.1.1.) et suivies (2.1.2.). Toutefois, tous les contrôleurs de gestion ne suivent pas cette voie (2.1.3.).

2.1.1. Les trajectoires professionnelles considérées comme logiques

Lorsqu'il est demandé aux différentes personnes que nous avons rencontrées d'évoquer les opportunités d'évolution de carrière pour les contrôleurs de gestion, voici ce qui nous a été répondu et ce, quelles que soient leurs projections de carrière ou leurs fonctions actuelles :

Contrôleur de gestion, responsable du contrôle de gestion, DAF : ça c'est vraiment le modèle. Jean

Pour moi, la carrière d'un contrôleur de gestion, bon ça dépend de la personnalité, mais idéalement il passera peut-être responsable du contrôle de gestion, peut-être qu'il fera une expérience transversale sur de l'audit interne, ou de la conso, etc. Mais derrière, pour moi, à terme, son objectif c'est d'être DAF, voilà. C'est comme cela que je le vois. Alexandre

Partir en central, je pense que c'est une continuité logique d'une carrière comme ça, enfin de ce que je suis en train de faire. C'est-à-dire que l'inverse est plus choquant. Pour moi, commencer par du central, et partir dans l'industriel [au sens opérationnel], c'est un peu choquant. [...]

Question : Donc pour toi en fait là, on pourrait dire que la carrière « logique » du contrôleur de gestion, c'est de commencer par le terrain puis de partir en central ?

Oui.

Question : Et après ?

Prendre des fonctions de DAF. Sébastien

Une fois acquises des expériences en poste(s) opérationnel(s), il semble logique d'évoluer vers des postes de contrôleurs de gestion centraux et de responsables de contrôle de gestion. Il est même possible d'évoluer vers des postes de la fonction financière plus transverses tel l'audit. Néanmoins, l'évolution suite à un passage dans la fonction contrôle de gestion est de « devenir DAF, c'est la suite logique » (Léa). Le métier de directeur administratif et financier se trouve donc être **l'identité visée légitime, car naturelle, du métier de contrôleur de gestion**. Avoir été contrôleur de gestion, ayant de plus connu une expérience en tant que contrôleur de gestion opérationnel, est alors perçu comme un atout non négligeable pour continuer d'évoluer au sein de cette famille financière :

Le chemin ensuite pour continuer en finance c'est forcément le contrôle de gestion comme étape... C'est pas une étape obligatoire, mais fortement recommandée étant donné la place que prend le contrôle de gestion dans le groupe. Et puis concrètement, ici, après moi en trésorerie, il y a personne. Le poste après moi, c'est le poste de directeur financier. Donc là évidemment ce n'est pas possible du tout. Donc le contrôle de gestion c'est une étape pour continuer à progresser dans le groupe. [...]

Question : Et juste, par qui est-ce fortement recommandé de passer par le contrôle de gestion ?

Alors c'est par qui ? C'est fortement, c'est très informel. C'est un message assez informel. C'est très informel. C'est plutôt... Les postes qui sont au-dessus de moi en finance, il n'y en a pas. Donc pour continuer à progresser en finance, à évoluer dans le groupe, le contrôle de gestion semble occuper une place vraiment décisive, ouais. Mais c'est un message assez informel. On m'a proposé la formation, enfin mon chef, c'est ce qui me vient à l'esprit. Mélanie

Dans Saint-Gobain, donc pour ça [obtenir un poste de directeur financier] c'était très clair, il fallait qu'à un moment donné je repasse par le contrôle de gestion, et il fallait qu'à un moment donné, je passe non seulement par le contrôle de gestion, mais par du contrôle de gestion très opérationnel c'est-à-dire un poste...

un minimum de temps en contrôle de gestion usine. Delphine

Il faut avoir crapahuté un peu en finance avant. Un passage par l'opérationnel est quand même nécessaire, il faut une expérience de terrain avant de devenir directeur financier. Christelle

En tant que trésorière, Mélanie voit le passage par le contrôle de gestion comme un moyen d'évoluer dans la fonction finance. Elle nous explique ainsi que ce passage est fortement recommandé même si cela se fait de façon très informelle. Cette recommandation informelle se traduit de trois façons : tout d'abord, il lui a été proposé un poste de contrôleur de gestion usine pour lequel elle est entrée en fonction depuis notre entretien ; ensuite, il lui a été proposé de suivre cette formation en contrôle de gestion ; enfin, pendant la session de formation, elle a été amenée à rencontrer le directeur des cadres au siège de la compagnie qui a « renforcé le message d'une construction de carrière par étape » au sein du groupe et qui « a valorisé cette voie par le contrôle de gestion » (Mélanie). Mais au-delà d'un simple passage en contrôle de gestion, les témoignages ci-dessus insistent, ici encore, sur l'importance d'un passage par un poste de contrôle de gestion opérationnel.

Cependant, si ces trajectoires anticipées sont considérées comme logiques, sont-elles celles qui sont observées et suivies par les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain ? Les contrôleurs de gestion se projettent-ils dans ces postes ?

2.1.2. Les métiers de la finance : une volonté pour certains contrôleurs de gestion

Arnaud et Michel nous expliquent la façon dont les carrières des contrôleurs de gestion sont sensées être gérées chez Saint-Gobain :

Après, il y a, en gros, deux voies. Il y des gens qui après 2-3 postes en contrôle de gestion, deviennent directeur financier et il y a des gens qui s'élèvent dans la filière contrôle de gestion d'une BU de petite taille, à une BU moyenne puis une grande BU, puis une autre activité, puis un pôle ; qui restent dans la filière contrôle de gestion mais en élargissant la plupart du temps leur... comment on dit...

Question : Domaine de responsabilité ?

Oui, c'est ça. Donc, s'ils sont bons, beaucoup deviennent directeurs financiers.

Question : C'est vraiment la principale orientation, de devenir directeur financier ?

Oui. Écoutez, je pense à un directeur financier qui a pris sa retraite il y a quelques années, il a été contrôleur de gestion de plusieurs usines, il a été contrôleur de gestion d'une société de taille moyenne de la société elle-même. Il a ensuite été directeur financier d'une BU, directeur financier d'un pôle et directeur financier adjoint du groupe Saint-Gobain sans avoir eu d'autres formations, d'autres expériences que celles du contrôle de gestion qu'il avait eues. Michel

*L'évolution du contrôleur de gestion, avec l'expérience, c'est accéder à ce genre de poste, de **contrôleur financier**¹⁹. C'est une **pyramide**. À un moment donné, on essaye de gérer la filière de telle manière à faire un remplacement à la base, on « étage » tous les niveaux de manière à ce que l'on recrute les futurs patrons financiers BU pour dans vingt ans, des contrôleurs de gestion qui eux, dans vingt ans, seront encore contrôleurs de gestion usine ou contrôleur d'exploitation à gérer une vingtaine d'agences. **Arnaud***

Arnaud et Michel mettent en évidence deux trajectoires évidentes pour les contrôleurs de gestion ; évidentes, puisqu'elles sont les premières évoquées dès qu'ils énoncent les évolutions professionnelles possibles. Ils énoncent alors d'une part celles qui font des contrôleurs de gestion de futurs directeurs financiers, et, d'autre part, celles qui font évoluer les contrôleurs de gestion au sein de la fonction contrôle de gestion, les deux orientations n'étant pas antinomiques²⁰. Les carrières sont vues comme étant de type pyramidal puisqu'augmentant les responsabilités des individus au fur et à mesure du temps (Vardi, 1980).

Les contrôleurs de gestion que nous avons interrogés se projettent tout à fait à ce type de poste :

*Moi, c'est le but depuis mon début de carrière, c'était un jour d'avoir un poste de, on va dire, dans l'absolu de **directeur financier d'une société**. **Delphine***

*Moi, je préférerais me faire **une belle expérience de contrôle de g. industriel**, et ensuite pourquoi pas **de l'audit interne** et partir sur **une DAF ou une RAF de taille moyenne**. **Sébastien***

Je veux rester dans la finance**. En tout cas, pour l'instant c'est sûr. [...] C'est quand même assez dur de se projeter car je pense que je n'ai pas encore fait le tour du contrôle de gestion. Peut-être d'ici à quelques années, **responsable d'un service contrôle de gestion**. Aujourd'hui, je ne me sens pas du tout capable de manager des gens, une grosse équipe. [...] Pour l'instant, je ne me vois pas du tout sortir de la famille financière, après avec le temps... [...] Il y a aussi l'aspect plutôt personnel, il y a la région. **Caroline

*Je voudrais bien encore **évoluer dans la comptabilité**, [...] **enfin dans le contrôle de gestion**, je parle de la comptabilité en général en incluant le contrôle de gestion.*

***Question** : D'accord. Je comprends, dans la famille finance en fait ?*

*Voilà, tout à fait. En plus maintenant, je suis sortie avec les enfants parce que bon, quand on a des enfants, on est plus ou moins pieds et mains liés quand même. Donc pour moi, c'est terminé toute cette période-là. Mes enfants sont grands donc, j'espère qu'à 44 ans, je peux encore évoluer dans le travail. Je partirais bien vers un **poste de responsable contrôle de gestion**, dans quelque temps. **Célia***

19. Équivalent de directeur financier, nous reviendrons sur ce point en section 2.2.2.

20. Arnaud, qui bien que parlant au nom du groupe lors de notre entretien, a suivi une trajectoire au sein du contrôle de gestion et a atteint le poste de directeur contrôle de gestion de la compagnie. Il occupait le poste le plus élevé dans la fonction contrôle de gestion. Depuis notre entretien, il est devenu directeur administratif et financier d'une région.

Les contrôleurs de gestion se projettent sur des postes appartenant à la fonction financière : du contrôle de gestion opérationnel au contrôle de gestion central, à la responsabilité du contrôle de gestion pour atteindre une direction financière. Un passage par l'audit peut aussi envisagé avant de partir sur ce dernier type de poste peut aussi être considéré comme un avantage puisqu'il permet « *d'acquérir des compétences en compta approfondie, dont [ils n'ont] pas forcément besoin aujourd'hui parce qu'[ils n'ont] pas à encadrer des comptes* » (Sébastien). Ainsi, **les contrôleurs de gestion s'identifient à une carrière-type** (Ashforth *et al.*, 2008), carrière qui se fait au sein de la famille financière. Ils privilégient une « identité de métier » (Dubar, 2010).

Nous pouvons remarquer qu'il est parfois difficile pour les contrôleurs de gestion de se projeter à long terme d'autant plus que facteurs liés à leurs identités hors-travail peuvent également orienter les choix professionnels. Ceci nous fait dire que **nous ne captions qu'une image instantanée de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion**. La construction identitaire est perpétuelle (Dubar, 2010), et les individus sont conscients des difficultés pour anticiper leur carrière tout comme l'influence sur celle-ci des opportunités qui s'offrent à eux :

C'est une question d'opportunité, à chaque fois. Alexandre

Ça dépend des opportunités et de ce que vous savez faire. Si vous montrez que vous savez vous adapter, c'est vrai qu'on a pas mal de connaissances quand même, votre profil peut taper dans l'oeil de quelqu'un qui est complètement différent et qui va vous proposer un truc complètement différent de ce que vous faites. Sophie

Donc après, il faut bien être clair, on prend les opportunités telles qu'elles se présentent avec cette contrainte là [projet personnel]. Quand on travaille dans un groupe comme Saint-Gobain, il faut être réaliste, il ne faut pas demander la lune non plus parce que voilà. Ce que j'ai eu et ce que j'ai aujourd'hui, j'ai quand même eu de la chance pour me permettre d'évoluer en restant ici. Ça, c'est beaucoup de chance j'en suis consciente donc je peux pas, si j'avais pris un autre choix personnel, j'aurais peut-être pas eu la même évolution de carrière. Ça, c'est très clair voilà, le choix est fait, ça s'est fait comme ça. [...] Il faut laisser venir les opportunités comme elles se présentent et quand elles se présentent prendre une décision en corrélation avec quand même ton moi profond et tes aspirations profondes et ta vie personnelle. Delphine

C'est long une carrière, par la suite, je ne sais pas²¹. William

21. En revanche, il sait comment il souhaite que son rôle dans son poste actuel évolue : « *typiquement, ce qui me plairait c'est que le projet dans lequel je suis se développe bien et qu'en ce faisant je côtoie les autres fonctions, marketing-achat, marketing-client, les forces de ventes et que je les aide pour devenir business partner, ça, ça me plairait sans pour autant être le dirigeant de la boîte mais optimiser les processus, tous les leviers de profitabilité, comprendre, me rapprocher du business.* »

Ces citations montrent que la construction identitaire se fait dans l'incertitude et dans l'attente d'une reconnaissance par autrui, tout en étant en accord avec ses aspirations (professionnelles et personnelles), ce qui permet d'éviter une crise identitaire (Dubar, 2010).

Cependant, tous les contrôleurs de gestion ayant ce type d'anticipation de carrière ne s'orientent pas vers les mêmes choix de postes : « *vous allez avoir des affinités envers certains types de contrôle de gestion : il y a des personnes qui veulent faire que du central, d'autres que de l'opérationnel, que de l'industriel, il y en a d'autres ce sera plus les sociétés de service* » (Sophie). Nous avons bien remarqué ces divergences d'orientation et allons y porter notre attention dans la prochaine section.

2.1.3. Des évolutions qui se veulent parfois proches des opérations

Certains contrôleurs de gestion ne souhaitent pas quitter les « opérations » et se projettent dans des postes qui restent à proximité du terrain :

*Devenir responsable du contrôle de gestion comme il y en a beaucoup avec uniquement du reporting, pffff. [...] Moi, je n'avais pas cette volonté-là. J'ai refusé un poste de responsable contrôle de gestion chez Saint-Gobain parce que, dans une grosse structure, à l'époque, ça ne m'intéressait pas. Mais c'était vraiment le parcours. [...] Pour moi, déjà, **business partner, c'est plus quand on est sur le terrain**. Le biais c'est que quand on est en global société, le reporting augmente quand même ça devient très pesant, **on perd son rôle, c'est l'impression que j'ai quand même. On est moins écouté, le conseil c'est plus le DAF.** Jean*

Question : Tu te verrais contrôleur de gestion siège ?

Non.

Question : Pourquoi ?

*Voilà, c'est plus... Je trouve que c'est plus la convivialité déjà, parce qu'au niveau des sièges, c'est plus impersonnel quand même. Je pense qu'au niveau du siège, quand ils font du contrôle de gestion, c'est beaucoup plus flou, tandis que nous, sur site, quand on fait du contrôle de gestion, quand on vérifie, c'est plus du concret quoi. **C'est la proximité du terrain et des gens en fait avec qui tu travailles.** [...] **Faire de la consolidation de chiffres ou de la consolidation d'analyses ça me plairait pas.** Je veux rester proche de l'activité, je veux rester proche des opérationnels. **Célia***

*Je ne sais pas trop comment je souhaite évoluer à plus long terme. Pour l'instant, je sais que des postes en central, vraiment éloignés des problématiques terrain, ça ne m'intéresse pas plus que ça. Parce que, c'est clair, plus tu montes dans l'organisation, plus tu t'éloignes du terrain. C'est un peu du Lapalisse tout ça, mais voilà, ce n'est pas quelque chose qui me conviendrait. **À l'heure actuelle, je ne suis pas très intéressée par ces postes qui sont plus... fonctionnels on va dire.** De ce que je vois, tu te retrouves avec plein d'autres contrôleurs de gestion, plein de financiers et tout, **je ne sais pas trop si tu conseilles vraiment dans***

ces postes-là. Après, je peux changer d'avis bien sûr. Isabelle

La finance c'est quand même très bureaucratique j'allais dire, j'ai travaillé au siège, j'ai travaillé avec le directeur [financier] d'une des business units, il était quand même vachement bouffé aussi à son niveau par les reportings, les documents à soumettre pour telle demande d'investissement ou truc à la compagnie de Saint-Gobain et machin et tout ça. [...] Il n'a jamais de temps pour penser plus avant, avec la direction, aller vers les projets d'avenir, c'est comme cela que j'ai ressenti. C'est vrai que pour avoir vu ce poste de directeur financier au siège, ça fait pas du tout rêver, mais alors pas du tout. Marie

Les contrôleurs de gestion ne souhaitent pas tous évoluer vers des postes trop centraux. Ceci s'explique par la représentation²² qu'ils s'en font et par leur appétence personnelle vis-à-vis de ceux-ci. Ils ne veulent pas consacrer leur temps à consolider des données ou à traiter de problématiques non « concrètes » à leurs yeux, *etc.* **La construction de leur identité professionnelle de contrôleur de gestion est ainsi ancrée dans les opérations**, y compris en ce qui concerne leur identité professionnelle visée. Nous retrouvons également cette dernière idée pour des contrôleurs de gestion qui souhaitent atteindre des postes à responsabilité administrative et financière : « *partir sur une DAF ou une RAF de taille moyenne. Une RAF ou une DAF peu importe, pour jamais quitter le côté opérationnel, être toujours sur le terrain, c'est vraiment pour ça* » (Sébastien).

Les extraits précédents peuvent nous amener à avancer une autre idée : pour ces contrôleurs de gestion, **l'exercice même de l'identité de conseiller ne peut se faire qu'auprès des opérationnels**. S'éloigner du terrain, c'est par essence s'éloigner d'une partie de son identité professionnelle de contrôleur de gestion. Dans cette approche, pour être un conseiller, les contrôleurs de gestion doivent être proches des opérationnels : plus ils montent dans l'organigramme, moins ils sont *business partners*, les missions de conseil revenant d'avantage au directeur administratif et financier. Cette vision est d'ailleurs partagée par d'autres contrôleurs de gestion²³ :

Tu as un gap entre l'usine, où tu prends des décisions, où tu es vraiment acteur, et le top management où, comment dire, là tu prends aussi des décisions. Entre les deux, il y a beaucoup de conso., et ça, ça ne m'intéresse pas. C'est ma vision, ça ne m'intéresse pas. [...] J'ai vu trop de contrôleurs qui étaient qu'au niveau conso. Le directeur contrôle de gestion matériaux haute performance, c'était là où était [Patrice], ce poste-là est hyper intéressant, là, il est dans le concret, mais le poste en-dessous, c'est des commentaires de résultats qui reviennent du terrain. [...] Mais avant de les toucher ces postes-là, il faut avoir de la bouteille, je ne ferme pas des portes, mais c'est une vision de long terme. Claude

22. Se référer à la section 1.2.1. du présent chapitre pour plus de précision.

23. Quelle que soit leur projection future. Par contre, ces contrôleurs de gestion souhaitent évoluer sur des postes qui ne sont pas des postes proches du terrain.

*Plus vous êtes fonctionnel, en contrôle de gestion en tout cas, moins vous êtes aux côtés de la direction générale. Par contre, dans les régions, effectivement, le contrôleur de gestion est plus cul et chemise avec le directeur général. [...] Les premiers postes, si vous prenez les contrôleurs de gestion d'exploitation, ils ne sont pas trop dans le reporting, ils sont avec les chefs d'agence, les chefs des chefs d'agence, ils les aident à bricoler leur budget [rires], à faire leur compte de résultat. C'est plus en accompagnement du terrain. Et **plus vous montez, moins vous l'êtes.** [...] [En central,] c'était un peu de la compilation de chiffres de toutes nos activités nationales, ce n'était pas du tout opérationnel, c'était beaucoup plus dans l'explication de ce qui c'était passé, que de voir comment on peut améliorer pour éviter d'aller dans des voies de garage. **William***

*Vous avez des contrôleurs en central, qui vont reporter à leur activité mais de façon centrale et après vous aurez les contrôleurs locaux, qui vont vraiment travailler sur sites. C'est deux métiers différents, c'est vraiment ce qu'il faut comprendre. C'est que **le métier pur de contrôleur de gestion, c'est pas la fonction centrale.** Parce que la **fonction centrale, c'est finalement que, comment dire, synthétiser, relever l'information** qui est remontée par les différents autres contrôleurs de gestion, qui sont en local. **Christelle***

Les témoignages confirment la vision selon laquelle, pour être un contrôleur de gestion partenaire d'affaires, il est nécessaire d'être proche du terrain. Plus les contrôleurs de gestion montent dans l'organisation et passent sur des postes fonctionnels, moins ils le sont. Certains considèrent même que **les contrôleurs de gestion qui exercent en central ne sont pas de « vrais » contrôleurs de gestion**, voire même ne se considèrent pas comme étant contrôleurs de gestion à l'instar de Patrice²⁴ : « *Moi, là, je ne me considère pas comme un contrôleur de gestion, pour moi, un contrôleur de gestion il est dans l'usine. Un contrôleur en central, il contrôle du chiffre, plus de l'opérationnel. [...] Tant que je serai là, c'est ce que je défendrai, les contrôleurs de gestion doivent être dans l'usine* ». Le témoignage de Claude, se positionne alors en contradiction de celui de Patrice. En effet, pour lui, il existe certains postes centraux qui sont en lien avec des problématiques plus concrètes, et qui s'éloignent donc des activités de consolidation. Toutefois, ces postes sont au niveau du haut management (il fait référence alors au poste de Patrice) et sont plus difficiles d'accès.

Au contraire, pour d'autres contrôleurs de gestion, le contrôleur de gestion est toujours le conseiller de quelqu'un dans l'organisation :

***On est toujours l'opérationnel d'un autre, on est toujours le poste central d'un autre, on est toujours le conseiller d'un autre.** On peut toujours défendre un niveau dans un groupe comme Saint-Gobain, on peut analyser des informations financières au niveau holding, au niveau pôle, au niveau France, au niveau filiale, vous voyez, il y a tout plein de niveaux. [...] En central, vous êtes vachement proche*

24. Pour rappel, Patrice est le directeur contrôle de gestion de la compagnie Saint-Gobain.

de tous les contrôleurs des business qui sont tout le temps sur le terrain, vous êtes tout le temps au téléphone avec les contrôleurs usines qui sont en déplacement, à discuter avec eux de leur problèmes et des solutions possibles, à comprendre, à analyser.

Marine

*Je m'éclatais à conseiller, à aider, à comprendre comment les business marchaient dans chaque pays, à expliquer à mes contrôleurs là-bas ce qu'il faudrait faire, enfin, leur suggérer des solutions ou des avis pour améliorer telle ou telle situation dans tel ou tel pays. Ça très honnêtement, c'était l'éclate. Je voyageais beaucoup, moi j'aimais beaucoup aller voir dans les pays. Les pays sont contents de nous voir arriver. [...] C'est super stimulant et en même temps on redistribue beaucoup. Enfin moi, dans mon poste, je redistribuais beaucoup d'informations que j'avais obtenues à droite à gauche. Et c'était, je pense, **ma vraie valeur ajoutée en tant que contrôleur siège, c'était d'être capable de compiler les bonnes pratiques à droite à gauche pour les redistribuer à ceux qui en ont besoin, d'aider mes contrôleurs de gestion qui eux étaient sur le terrain.** Guillaume*

Ainsi, pour d'autres contrôleurs de gestion nous voyons que même un contrôleur de gestion en central peut être conseiller. Toutefois, **il n'est plus le conseiller des opérationnels, mais le conseiller des contrôleurs de gestion opérationnels**, ce qui lui permet d'atteindre une identité professionnelle valorisée.

Deux autres témoignages de contrôleurs de gestion concernant leurs anticipations de carrière ont également attiré notre attention :

*Saint-Gobain, c'est une très grosse société, très organisée. J'étais dans une société de 1 000 personnes. La particularité de ces grands groupes, c'est que les tâches sont plus divisées, moins larges. Alors le rôle de contrôleur de gestion était quand même de business partner mais il y avait un gros travail de reporting, de clôture, de budget, de plan qui est très lourd, qui fait que le temps dédié au terrain est plus faible et du coup, **il y a un peu moins le rôle de business partner.** Là²⁵, je suis dans une petite usine, du coup ce rôle-là, est beaucoup plus important.*

Question : Vous préférez un poste de contrôleur de gestion industriel dans une petite structure en fait ?

*Oui, oui, oui. C'est plus complet, c'est plus complexe, c'est moins bureau, il y a plus d'interlocuteurs, c'est vraiment lié à la vie de l'entreprise et aux problématiques de l'entreprise, c'est terrain quoi. **Dans de plus petites organisations, le contrôleur c'est vraiment le business partner** qui est là pour piloter, pour aider, où on est, où on va, de prendre du recul sur les choix on va dire. [...]*

Question : Pourquoi avoir quitté Saint-Gobain ?

J'ai fait 10 ans chez Saint-Gobain, donc j'avais envie de voir une autre société et effectivement une plus petite structure et, j'avais envie d'aller dans le nord. [...] J'avais la volonté de remonter dans le nord, près de Lille et j'avais la volonté d'aller sur un site industriel et sur Lille, j'ai pas trouvé tout simplement. Donc j'ai trouvé un poste siège au niveau de B., qui est une très très grosse structure. La complexité de la structure, le travail demandé, c'était plus du reporting, ça correspondait pas du tout à ce que je voulais faire en fait, je voulais du terrain. En plus, la logique pour

25. Poste de contrôleur de gestion industriel dans une entreprise plus petite.

le contrôle de gestion c'était pas ça. Chez Saint-Gobain, c'est ce que je vous disais, l'idée c'était quand même le partenariat, on vous en laisse la place. Là, c'était que du suivi, du suivi et du suivi. Donc ensuite, j'ai cherché, j'ai trouvé ce poste-là. Jean

*Moi, clairement ce qui m'intéresse, parce que je suis pas fan des grands groupes, moi mon but, c'est de dégager dans une PME derrière. [...] Ce qui me plairait c'est d'être le financier conseiller de petites boîtes, d'être en contact avec des artisans et je cherche sous quelle forme. [...] **Quand tu es dans un grand groupe, tu dois forcément rendre des comptes aux actionnaires.** C'est obligé. Donc tu dois tout le temps remonter des info et ça te bouffe un temps fou, tu as donc **mathématiquement moins de temps pour autre chose.** Je pense que Saint-Gobain est une entreprise qui a des valeurs, qui ne veut pas tout gouverner par la finance. Après, ils seront toujours liés par le fait qu'ils ont des actionnaires qui boursicotent. Donc pris dans un sens, pris dans l'autre, avec toutes les meilleures valeurs que peut avoir le PDG... Il y a toujours des gens qui sont opportunistes et qui cherchent à faire le plus d'argent. Une entreprise cotée au CAC 40 aujourd'hui j'ai du mal à croire qu'elle puisse s'en défaire. Et toi, à ton niveau, ça t'influence forcément. Tu n'as pas le choix, tu remontes des infos pour les satisfaire, tu fais des plans d'économies pour les satisfaire, etc., etc., **je suis pas sûre que ça te laisse trop de temps pour conseiller. Peut-être que je changerai d'avis mais je n'en suis pas certaine. Marie***

Pour ces deux contrôleurs de gestion, **l'appartenance à un grand groupe les éloigne forcément de l'orientation partenaire du métier** puisqu'il faut nécessairement passer un certain temps sur des tâches liées à la remontée d'informations. Ils souhaitent alors rejoindre des entreprises plus petites dans lesquels ils se projettent en tant que conseiller à plein temps. Cette représentation que se font les contrôleurs de gestion du métier dans de plus petites structures est cependant en contradiction avec les résultats de Nobre (2001). En effet, celui-ci a mis en évidence que le contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises est là aussi centré sur sa dimension technique. Tout comme dans les grands groupes, les missions de conseil sont plus ou moins présentes selon les PME. **Il y aurait ainsi une idéalisation de ce qu'est un contrôleur de gestion dans des structures moins importantes.** Nous pouvons néanmoins nous demander s'ils ne confondent pas, dans les petites entreprises, le métier de contrôleur de gestion et celui de gestionnaire.

En résumé

L'identité professionnelle visée de ces contrôleurs de gestion est dans la **continuité de leur identité héritée de membres de la famille financière** (Dubar, 2010). Ainsi, les contrôleurs de gestion construisent leur identité professionnelle dans le

développement de compétences et dans la progression hiérarchique, y compris pour ceux qui souhaitent rester proches du terrain. Cela se traduit par une **identification à une carrière** (Ashforth *et al.*, 2008) **de type pyramidal au sein de la fonction financière**. Ces contrôleurs de gestion appartiennent à une communauté (Tajfel et Turner, 1979) organisée autour du métier et, dans le même temps, perçoivent la reconnaissance professionnelle que leur accorde la direction générale pour atteindre les fonctions de DAF. Toutes ces caractéristiques permettent de mettre en évidence **l'existence, pour ces contrôleurs de gestion d'une identité de métier** (Osty et Uhalde, 2007 ; Dubar, 2010). Porteurs de cette identité, les contrôleurs de gestion mettent en avant tout l'intérêt qu'ils éprouvent à exercer dans une fonction financière, ainsi qu'une identification importante à ce qu'elle représente.

Nous avons toutefois mis en évidence des divergences sur certaines évolutions souhaitées. En effet, certains contrôleurs de gestion ne souhaitent pas évoluer vers des postes qui les éloigneraient trop des opérations, qu'ils soient en contrôle de gestion ou sur des directions administratives et financières. **Les niveaux d'identification au groupe formé par les membres du terrain (quelles que soient leurs fonctions) diffèrent** alors selon les contrôleurs de gestion. Ceci nous a permis de commencer à **discuter du rôle de conseiller**. Pour certains contrôleurs de gestion, seuls les postes les plus proches du terrain permettent d'atteindre l'identité professionnelle positive de conseiller. **L'identité professionnelle d'un partenaire d'affaires est ainsi ancrée et dépendante de l'occupation d'un poste opérationnel**, tout poste éloigné du terrain ne relève même plus, pour les plus extrêmes des personnes interrogées, du métier de contrôleur de gestion. Par opposition, d'autres contrôleurs de gestion considèrent qu'ils **sont toujours les conseillers d'un autre membre de l'organisation**, ce qui leur permet aussi d'atteindre cette identité professionnelle valorisée. Enfin, nous avons aussi montré que pour d'autres contrôleurs de gestion, c'est **le fait d'appartenir à une grande organisation qui les empêche de devenir des conseillers à part entière**. Ceux-ci souhaitent alors exercer le métier dans une plus petite structure.

Au cours des différents entretiens, nous avons également remarqué que les individus qui ne souhaitent pas progresser vers des postes plus fonctionnels et centraux argumentent davantage de leur choix que ceux qui souhaitent poursuivre une progression hiérarchique classique. En effet, **les évolutions de carrière qui sont normatives, c'est-à-dire hautement routinières, institutionnalisées et désirées requièrent généralement peu voire aucune explication** (Ibarra et Barbulescu, 2010). Elles font parti d'une sorte d'ordre social accepté. Ainsi, une succession de postes qui part du moins désirable au plus désirable est facilement accepté par l'audience parce que la possibilité d'un changement positif progressif est un modèle d'inspiration d'actions puissant. Au contraire, les transitions qui s'éloignent des sentiers battus nécessitent de plus grandes justifications à la fois pour soi et pour les autres. Notre analyse nous permet alors de confirmer la proposition faite par Ibarra et Barbulescu (2010) selon laquelle la narration proposée par les individus est plus étendue lorsque la transition entre les rôles et fonctions professionnels est non institutionnalisée.

2.2. Sortie de la fonction financière, problèmes identitaires et financiarisation de l'organisation

Pour le groupe, les contrôleurs de gestion sont légitimes pour atteindre, à moyen terme, des postes opérationnels et plus précisément des postes de direction générale (2.2.1.). Nous verrons que ces orientations de carrière peuvent être à la fois subies (2.2.2.), de par la restructuration de la fonction financière, mais aussi choisies (2.2.3.).

2.2.1. Une trajectoire reconnue en dehors de la fonction financière

Il existe des organisations pour lesquelles la fonction contrôle de gestion est garde-fou (Lambert, 2005). Dans celles-ci, les savoirs comptables et financiers ne sont pas valorisés, ce qui enferme les contrôleurs de gestion dans les services fonctionnels et leur offrent peu reconnaissance. Qu'en est-il pour les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain ?

On n'a pas un grand pourcentage, mais c'est de l'ordre de 5 % de financiers qui passent à l'opérationnel. Alors qui passent un jour ou l'autre « hein » ? À ce moment-là, ils prennent souvent des postes de direction générale.

Question : C'est-à-dire postes de direction générale ?

Alors ils ne seront pas directeurs d'usine, parce que souvent, il faut être technique. Ils deviennent DG. Ils vont être tout de suite responsables du directeur d'usine, si jamais dans leur activité ils ont été usine. Sinon, il y a pas mal de passerelles, vers la logistique parce que la logistique, c'est aussi un monde de chiffres avec d'autres manières de faire, d'autres lois, d'autres règles. Arnaud

Il faut embaucher des personnes ambitieuses pour avoir une fonction financière forte et faire des jeunes contrôleurs de gestion des business partners. Le groupe est conscient que pour ça, il faut proposer des opportunités de carrière qui permettent aux contrôleurs de gestion de rester dans l'organisation. Les débouchés dans la finance et le top financier sont peu nombreux, suite au développement des centres de services partagés comptables, au rachat d'autres sociétés (postes en doublon), etc. Le groupe dit aux contrôleurs de gestion, et incite les seniors à chercher des opportunités vers les postes du top opérationnel, de direction générale à des niveaux intermédiaires. Ces postes ne sont pas réservés aux seuls opérationnels. Journal de recherche, 21/11/2011

Le groupe reconnaît l'identité héritée de contrôleur de gestion (Dubar, 2010) pour les individus qui souhaitent occuper des postes en dehors de la fonction financière. Les contrôleurs de gestion, chez Saint-Gobain, peuvent ainsi prétendre à des postes de direction générale ou à des postes en logistique, fonction support. Lors des sessions de formation des contrôleurs de gestion seniors, les intervenants invitent aussi les contrôleurs de gestion à ne pas se limiter à la recherche de postes dans la fonc-

tion financière et à élargir leur champs des possibles aux milieux opérationnels. Les contrôleurs de gestion perçoivent eux aussi que ces orientations de carrière sont possibles chez Saint-Gobain :

C'est une fonction, parmi toutes les fonctions support, qui permet en tout cas — je ne l'ai pas précisé à chaque fois, mais dans l'expérience que j'ai pu vivre dans le groupe dans lequel je suis — donc qui permet des passerelles éventuellement vers d'autres types de métier. C'est-à-dire que si je veux aller dans les métiers de la technique ou si je veux basculer vers une fonction marketing ou RH, ça va bien sûr dépendre du profil, de l'intérêt de la personne vers les autres fonctions, des niveaux d'info qu'il a pu obtenir, mais c'est complètement possible jusqu'au plus haut niveau de fonction, tout du moins dans un groupe industriel comme le mien où la fonction finance est suffisamment considérée, au cœur de toutes les discussions, il n'y a pas un comité de décision stratégique auquel un financier n'appartient pas, ce qui fait qu'un très bon contrôleur devient sans problème, s'il y aspire, directeur d'un petit business. Nathan

Ce que [Michel] vend, c'est des possibilités de croissance dans le groupe, en commençant par le contrôle de gestion pour s'orienter vers les poste plus généraux par la suite ; c'est-à-dire le contrôle de gestion comme une porte ouverte sur des postes plus généraux. Marie

On peut tout à fait imaginer partir vers d'autres fonctions support comme la logistique par exemple, ou partir vers des fonctions SI, c'est aussi tout à fait possible, c'est même assez légitime finalement parce que là aussi, ce sont des mondes de chiffres. Frédéric

Les contrôleurs de gestion se sentent légitimes, chez Saint-Gobain, pour atteindre des postes en dehors de la fonction financière. Trois cas sont régulièrement évoqués : la logistique, les systèmes d'information et les postes de direction générale. Ils considèrent d'ailleurs que l'organisation leur reconnaît ces différentes identités professionnelles possibles visées (Dubar, 2010). Nous avons cependant remarqué que ce sont les postes de direction générale qui sont le plus régulièrement cités et mis en avant par les personnes interrogées. Le témoignage de Marie apporte d'autant plus de poids à cette reconnaissance de légitimité pour ce type de poste qu'elle est une « future » contrôleur de gestion. Ceci marque, selon nous, la volonté du groupe de faire savoir qu'il reconnaît les contrôleurs de gestion comme étant de futurs directeurs généraux en puissance. Toutefois, une chose est certaine, tous les postes opérationnels et de direction ne leur sont pas accessibles, comme ceux nécessitant des connaissances opérationnelles très pointues : « après c'est sûr, je ne vais pas devenir responsable d'une ligne de production » (Matthieu).

Nous souhaitons maintenant mieux comprendre ces orientations de carrière, ce qui nous permettra de discuter à la fois de problèmes identitaires et de la financiarisation des organisations. Les deux prochaines sections visent à mettre en évidence que ces orientations résultent tant d'une identité professionnelle visée qui est bloquée (2.2.2.)

et de facteurs plus personnels (2.2.3.).

2.2.2. Le choix des financiers dont l'identité professionnelle est bloquée

Accéder à ces postes peut se faire à l'encontre de la volonté première des contrôleurs de gestion. Cela s'explique par les restructurations connues par la fonction financière (2.2.2.1.), ce qui a pour conséquence de remettre en question l'identité des contrôleurs de gestion (2.2.2.2.).

2.2.2.1. Une disparition des postes de directeur administratif et financier ?

Saint-Gobain a mis en place une nouvelle organisation de la famille financière. Celle-ci tend à faire diminuer le nombre de postes de directeur administratif et financier :

Après je pense qu'aujourd'hui, c'est l'organisation dans Saint-Gobain, c'est qu'il y aura de moins en moins voire plus du tout de DAF. Les DAF seront cantonnés uniquement auprès des activités où là, on a encore des directeurs financiers, ou pour les très grandes sociétés comme en Allemagne ou aux Etats-Unis. Mais souvent pour des petites entités comme la mienne, où on fait 150 millions de chiffre d'affaires, pour les autres entités de même taille, le terme de DAF n'existera plus à l'avenir.

Guillaume

Deux arguments expliquent cette tendance. Dans un premier temps, nous verrons que cela s'explique par la rationalisation des effectifs de la famille financière (2.2.2.1.) pour, évoquer ensuite les conséquences d'une centralisation de la fonction comptable au sein d'entités spécifiques (2.2.2.1.).

Une rationalisation des effectifs de la famille financière Les contrôleurs de gestion présentent un premier argument qui expliquerait la raréfaction du nombre de postes de directeur administratif et financier :

Le métier de DAF, au niveau de Saint-Gobain, je pense pas qu'il ait un avenir... Je pense pas. Je pense que ce qu'ils vont essayer de faire, c'est de... Enfin, ça a déjà bien commencé puisque nous, on a un DAF pour six établissements. Après, on aura des DAF par région, à mon avis. [...] On a multiplié les choses, les postes, donc, à un moment donné, il faudra bien réduire les coûts. Célia

Il y a de moins en moins de postes quand même. Il y a quelques années, il y a eu une politique de rationalisation du contrôle de gestion chez nous, on en a quand même supprimés. Avec SAP, on a quand même plus besoin d'autant de monde. Il y a eu des fusions de structures, donc moins de postes. Mais comme le groupe est socialement soft, on se fait pas dégager comme des malpropres, donc il faut se recaser et tout le monde le sera pas car il n'y a pas la place. [...] Avant, il y avait plus de couches intermédiaires. Maintenant que ça a été comprimé,

vous avez un directeur financier avec un râteau très large en-dessous mais il n'y a plus beaucoup d'échelons intermédiaires, de postes. Donc les gens qui sont directeurs financiers au niveau des pôles, ils ont 50 ans environ donc pour les prochaines années c'est mort ; en-dessous, ceux qui sont au niveau activité ils ont aussi entre 40 et 50 ans donc tout est bloqué en fait. Je dis pas que... mais il y aura peu d'opportunités dans l'avenir. Frédéric

Dans les services financiers, y compris le contrôle de gestion, Saint-Gobain a diminué les effectifs. Vous savez, le groupe a demandé beaucoup à la fonction finance, et il a beaucoup réduit le nombre de financiers, et les directeurs financiers n'ont pas été épargnés. Léa

Je vais prendre le modèle S., ils ont un directeur financier au niveau international et des directeurs financier pays, après des contrôleurs de gestion usine, donc effectivement, ils ont un peu raccourci. Yohan

Les contrôleurs de gestion présents depuis quelques années chez Saint-Gobain constatent une diminution progressive des effectifs de la famille financière dans son ensemble : lignes hiérarchiques raccourcies, mise en place de progiciels de gestion intégrés. La mise en place des centres de services partagés pour la comptabilité rarefie également le nombre de postes ouverts. Les contrôleurs de gestion connectent d'ailleurs ces évolutions aux volontés du groupe de limiter les coûts. Conséquence de ceci : les opportunités d'évolution, y compris sur des postes de responsables contrôle de gestion et de directions financières, se font plus rares.

Toutefois, au-delà d'une conséquence en termes de rationalisation du nombre de postes et de niveaux intermédiaires dans la hiérarchie de la famille financière, la mise en place des centres de services partagés a aussi influencé le rôle du directeur administratif et financier, entraînant une disparition du titre à certains niveaux de l'organisation.

Les conséquences de l'instauration des centres de services partagés Saint-Gobain a instauré des centres de services partagés pour gérer la comptabilité des différentes entités. Ceci a pour conséquence une modification de l'organisation de la famille financière :

*Alors avant, il y avait les directeurs administratifs et financiers. Avec la mise en place des CSP [Centres de Services Partagés] la partie comptable et administrative est beaucoup plus légère. En termes de titre, le titre veut dire beaucoup, **on parle maintenant plus de contrôleurs financiers**. C'est-à-dire qu'on a un peu sorti la partie administrative qui est sous la responsabilité des CSP, même s'il y a une partie administrative propre à l'entité qui reste. Par exemple, en France, toutes les relations avec les différentes administrations locales, avec la direction départementale du travail, avec la DRIRE [Direction Régionale de l'Industrie, de la Recherche et de*

l'Environnement] et ainsi de suite qui sont quand même de l'ordre administratif. [...] Alors le contrôleur financier, ses fonctions, ça dépend de la taille de la société. Pour une petite société, c'est toujours un généraliste qui va faire de la finance, comme je viens de le dire, et qui va faire du contrôle de gestion et qui va faire le détail des tâches administratives aussi qui restent locales. Si on prend une organisation plus importante, et si on détaille un peu les postes, alors le contrôleur financier va être responsable d'une équipe financière de contrôleurs de gestion. Il va donc coordonner ça et il va être au comité de direction. [...] **Le fait que les CSP aient été mis en place, les anciens directeurs financiers sont devenus contrôleurs financiers.** *Arnaud*

Et maintenant, de plus en plus les directeurs financiers ne s'appellent plus directeurs financiers mais business controllers ou contrôleurs financiers. Donc aujourd'hui, direction financière et direction contrôle de gestion sont mêlées parce que l'on a sorti de la plupart des direction financières la comptabilité, donc en fait les directeurs financiers sont maintenant largement des « super contrôleurs de gestion ». Michel

Contrôleur financier, c'est comme directeur financier d'une région. Aujourd'hui c'est une tendance du contrôle de gestion. Avec la création des centres de service comptables²⁶, ça aussi c'est une marotte qui plaît aux analystes financiers, on sort des directions financières la comptabilité pour la mettre dans des centres de prestations comptables internes au groupe, mais le chef comptable n'est plus rattaché au directeur financier mais à un chef de prestations de service, c'est comme les centres d'appels. Donc du coup, les directeurs financiers sont devenus des contrôleurs financiers car vous n'avez plus la responsabilité de la comptabilité. **William**

Avec les CSP, c'est vraiment le poste de RAF et même de DAF qui est en train de changer. Quand j'en parle avec mes collègues, je le vois, ils passent moins d'écritures, ils font plus du contrôle de gestion, des analyses, etc. **Isabelle**

La mise en place des centres de services partagés modifie les activités quotidiennes des directeurs ou responsables administratifs et financiers. Avec ce dispositif, la comptabilité a été centralisée au sein de quelques unités spécifiques. De fait, les comptables ne sont plus sous l'autorité directe du directeur administratif et financier, bien qu'il soit encore garant des écritures passées. Ces nouveaux postes sont ainsi plus proches du métier même de contrôleur de gestion si l'on prend comme axe d'analyse le temps qu'une personne passe sur certains types de tâches. Ceci a alors abouti à une modification du titre de certains membres de la fonction finance : **le titre de directeur administratif et financier laisse progressivement la place au titre de contrôleur financier.** Nous tenons à préciser ici que nous avons pu remarquer, au cours de nos entretiens, que tous les contrôleurs de gestion ne perçoivent pas cette tendance.

Néanmoins, il existe des entités du groupe pour lesquelles le titre existe toujours :

26. William parle des CSP.

Il y a quelques directions financières qui subsistent car certaines régions ne sont pas passées aux CSP. William

Dans certains cas, dans de grosses entités, on a gardé le titre de directeur, le titre de directeur financier. Arnaud

Il existe encore des directeurs financiers au niveau des pôles, des activités, ça oui! À ces niveaux, il y en a encore qui s'appelle directeur financier [sourire cynique].

Delphine

Dans les entités qui n'ont pas encore de centres de services partagés pour la comptabilité mais aussi au niveau du top management, le titre de directeur administratif et financier existe toujours. La réponse plus cynique de Delphine nous amène à considérer que ces changements ne sont alors pas toujours bien perçus par les contrôleurs de gestion. Ils ont conscience de ce changement, et du fait que cela peut les placer face des situations assez difficiles d'un point de vue identitaire, comme nous le verrons par la suite.

2.2.2.2. Les conséquences en termes identitaires de la disparition du titre de directeur administratif et financier

Obtenir un poste de direction financière est considéré comme une évolution valorisante pour les anciens contrôleurs de gestion. En effet, « *contrôleur de gestion, ce n'est pas le top de la hiérarchie* » (Michel) :

Vous avez aussi beaucoup de directeurs financiers qui sont directeur financier mais dont l'activité est essentiellement du contrôle de gestion, il y en a beaucoup. Mais ils ont voulu avoir ce titre de directeur financier, voilà, parce qu'il est valorisé un peu plus que celui de directeur contrôle de gestion. Arnaud

Si l'on considère que la suite du métier de contrôleur de gestion c'est DAF, c'est un problème, oui, oui. C'est un sujet que l'on a eu chez Y., ça appauvrit la fonction parce que la trajectoire du contrôleur de gestion c'est de devenir DAF chez Saint-Gobain. Il y quand même peu de déviations de trajectoire. C'est appauvrissant parce que je pense que c'est moins attractif au final. William

Ces premiers témoignages posent la question de l'appauvrissement de la fonction et de sa moindre attractivité pour conserver et faire évoluer les contrôleurs de gestion dans l'organisation. En effet, si obtenir un poste de directeur administratif et financier à plus ou moins long terme est une identité visée permettant aux contrôleurs de gestion de se créer une identité professionnelle valorisée, comment vivent-ils cette situation ?

Question : Vous souhaiteriez devenir DAF ?

Oui mais il y a très peu de postes car ils sont jeunes. J'aimerais bien avoir le poste de mon supérieur, directeur du contrôle de gestion car j'aurais fait le tour du job en fait mais après c'est « so what ? » Donc c'est pour ça que pour moi

L'évolution c'est l'opérationnel, c'est de passer dans des jobs opérationnels. Typiquement la supply chain²⁷, c'est une porte de sortie, c'est une évolution possible.
Frédéric

Avant, j'étais contrôleur international il y a encore 6 mois, donc pour moi, même si je ne suis pas devenu directeur financier, c'était quand même une belle promotion, donc ça m'a posé aucun problème. Après, c'est vrai que si un jour je tiens à devenir, si mon ego m'oblige un jour à devenir directeur financier, j'aurais du mal à l'être chez Saint-Gobain, étant donné qu'à moins de devenir directeur financier de délégation ou directeur financier d'activité ou d'une grosse boutique de 500 millions d'euros, je pense que ce sera pas faisable. Je suis pas sûr d'avoir l'ambition ou mêmes les capacités de devenir directeur financier d'une activité ou d'une délégation ou d'un très gros business. Donc à ce jour, ça ne me gêne pas. [...] Si dans 5 ans je vois que j'ai encore un peu d'ambition, et que je vois que c'est complètement bouché, que je n'arriverais pas à grimper la dernière marche pour devenir directeur financier, je dirais : « pourquoi pas changer de boîte ». Après, le gros avantage, après, la question que l'on peut se poser c'est : « est-ce que le fait que je sache que je vais avoir du mal à devenir directeur financier chez Saint-Gobain ne va pas m'obliger à réfléchir à d'autres opportunités chez Saint-Gobain ? » Aujourd'hui, la question que je me pose... Aujourd'hui je fais partie du comité de direction, je serai jamais directeur financier d'une activité. Mais par contre, être directeur général d'un petit business pourquoi pas. Ça peut peut-être me « booster » pour aller voir dans une autre fonction et pourquoi pas une direction générale, parce que, de toute façon, ici c'est possible.
Guillaume

Je veux évoluer vers des postes de responsable administratif et financier voire directeur administratif et financier à plus long terme.

Question : Toujours chez Saint-Gobain ?

À voir selon les opportunités. Aujourd'hui, chez Saint-Gobain, les opportunités se referment un petit peu, parce que Saint-Gobain s'est pas mal étendu par l'externe en fait et de ce que j'entends... Les échos que j'ai c'est qu'il y a pas mal du coup de recentralisation et de gens qui reviennent en central sur Saint-Gobain et ça laisse peu de place pour faire des rotations dans les métiers de la finance, notamment en contrôle de gestion dans le périmètre Saint-Gobain. Donc pour l'instant, ça pourrait être Saint-Gobain mais ce ne sera pas forcément Saint-Gobain.

Question : Et vous orientez vers des postes en-dehors de la fonction finance, cela ne vous tente pas ?

Non, ça ne me dit rien du tout. J'aime la finance, c'est ce qui me va bien. **Henry**

Ces différents *verbatim* montrent que ces contrôleurs de gestion pensent que leur carrière vers des postes de direction administrative et financière est bloquée. Deux situations se présentent alors. D'une part, certains contrôleurs de gestion souhaitent continuer la construction de leur identité professionnelle dans ce type de poste. Si c'est vraiment leur ambition, ils peuvent être amenés à quitter le groupe

27. Frédéric assimile ici la logistique à un poste opérationnel alors que les théories nous amènent à dire qu'elle est une fonction support. Il convient de comprendre que Frédéric souhaite sortir de la famille financière pour aller vers des fonctions qu'il considère comme plus opérationnelles, plus proches de l'activité.

Saint-Gobain qui ne leur laisse pas l'opportunité d'acquérir cette identité professionnelle visée. Sébastien, un autre contrôleur de gestion nous confiait aussi en entretien : « *j'ai un collègue, il est parti justement parce que chez Saint-Gobain, il ne pouvait pas devenir DAF. Il en a eu assez, il est parti chez E. Tu vois, il considérait qu'il aurait attendu trop longtemps ici* ». D'autre part, nous trouvons des contrôleurs de gestion qui sont certes des financiers, mais qui sont également fortement attachés au groupe. Ils envisagent alors une possible sortie de la famille financière pour occuper d'autres fonctions dans l'organisation. Nous voyons, chez ces contrôleurs de gestion, un dilemme identitaire entre une identité professionnelle qui se fera en rupture ou en continuité (mais pas chez Saint-Gobain) de leur identité héritée de financier. Ils sont d'ailleurs conscients du fait que Saint-Gobain leur laisse la possibilité de s'orienter vers des métiers en-dehors de la famille financière, métiers qui sont considérés comme plus opérationnels.

Le *verbatim* de Guillaume nous permet aussi de comprendre que pour lui, accepter ce « nouveau » type de poste, est tout de même une promotion professionnelle. En revanche, les propos suivants de Delphine sont plus amers, concernant cette situation professionnelle :

Bon, ça n'existe plus aujourd'hui ce poste-là [directeur administratif et financier], mais bon, plus ou moins parce que je trouve que quand même, ce qu'on fait c'est un peu... voilà. On n'en a plus le titre, mais dans les faits, je pense qu'on en a la pratique. [...] Si tu veux, j'ai un rôle de responsable financier, clairement, parce que je fais beaucoup d'administratif. D'ailleurs, je râle un peu parce que je trouve que je fais plus d'administratif que de contrôle de gestion. Toute la gestion des flux entrants et sortants, même si ce n'est pas moi qui comptabilise puisqu'on a la comptabilité, la comptabilité fait son travail de comptabilité, mais bon, c'est moi qui contrôle les factures. Je fais l'arrêté des comptes, je détermine à la fin du mois les provisions qu'on doit passer, c'est pas moi qui les écris, qui les passe les écritures, c'est les comptables qui passent les écritures, mais c'est moi qui calcule les provisions et c'est moi qui valide de toute façon les résultats tous les mois, parce que, en tant que contrôleur de gestion et contrôleur financier dans la nouvelle organisation de Saint-Gobain, on est responsable des comptes. C'est pas les comptables qui sont resp... Enfin, ils sont responsables des comptes mais on doit valider, être responsable de toute façon des comptes de la société. [...] Alors, ils ne veulent pas dire que les gens ce sont des directeurs financiers ou des responsables financiers parce qu'on n'a plus la compta qui nous est hiérarchiquement rattachée. Mais dans la pratique, on fait le même travail qu'avant un directeur financier, ça ne change rien. [...] Moi, ils n'ont pas voulu me donner le titre, ils n'ont pas voulu me donner le titre à cause de ça. Mais dans la pratique je le suis. Mais je m'en fiche moi, parce que ça me va bien. Et puis derrière, il ne faut pas se leurrer, c'est surtout que comme ça, il ne te donne pas le salaire qui va avec... Delphine

Considérant qu'elle a à peu près les mêmes prérogatives que les anciens DAF, les propos de Delphine font transparaître un certain cynisme face à cette situation. En effet, « *dans l'idéal* », elle souhaitait obtenir ce titre. Matthieu, un autre contrôleur de gestion nous révèle aussi que : « *on n'a pas de CSP, c'est pour ça que j'ai eu la chance d'en encadrer [des comptables]. J'en suis content parce que je pense que j'aurais eu beaucoup de difficultés à prendre le poste si je n'avais pas eu la compta sur place* ». Les contrôleurs de gestion peuvent ainsi avoir des difficultés pour se projeter sur ce type de poste dans leur carrière, puisqu'une partie de leurs prérogatives leur sont ôtées.

Il a également été porté à notre attention que cette absence du titre de directeur pouvait amener les autres membres de l'organisation à réagir différemment face aux « nouveaux contrôleurs financiers » :

Il n'a plus le titre de directeur non plus et c'est vrai que, bon, on en parlait la semaine dernière dans quelques petites entités où avant il y avait des titres de directeur, il était au comité de direction. Et là, ponctuellement, dans des cas pas que isolés, il a été sorti du comité de direction. [...] Les anciens directeurs financiers, qui sont devenus contrôleurs financiers, ont perdu les trois quart de leurs effectifs parce que les comptables sont partis. Du coup, dans les jeux de pouvoir d'entreprise, le fait d'avoir des effectifs ou pas, ça peut jouer et donc là, on sait qu'il y a un point de faiblesse, et on essaye de compenser en réaffirmant bien les missions des financiers, pas à l'intérieur de la famille financière parce qu'on les connaît, mais c'est vis-à-vis des opérationnels. Arnaud

Question : Avez-vous eu des difficultés à intégrer le comité de direction puisque vous n'avez pas le titre de directeur ?

Alors, ça peut, effectivement. Moi, ça ne m'a pas posé de problème car j'ai été introduit par le DG comme étant l'égal des autres directeurs. Je crois que c'est un peu partout pareil car je suis le seul à ne pas avoir de titre de directeur. Alors, on a un directeur industriel, un directeur commercial, on a un directeur de ressources humaines et un directeur général et moi je suis juste responsable financier. Mais bon, très clairement, le DG m'a très clairement introduit comme étant un égal aux autres donc je n'ai eu aucun souci. Guillaume

Cette modification du titre pose ainsi un problème de reconnaissance par autrui puisque les contrôleurs financiers peuvent, dans certains cas, être exclus des comités de direction. Ne portant plus le titre de directeur, ils ne sont plus reconnus par leurs « pairs directeurs ». Il convient dès lors de redéfinir clairement les missions et la place des contrôleurs financiers dans les différentes entités opérationnelles.

Enfin, un dernier élément a retenu notre attention concernant la disparition du titre de directeur administratif et financier à certains niveaux du groupe. Il a été évoqué par Laurent, actuellement directeur des systèmes d'information :

Alors [sourire], oui, il y a vraiment une rationalisation des postes. C'est quelque chose d'assez juste. [...] Je n'avais pas forcément de perspectives d'évolutions particulières, le DAF était en place, il était encore là pendant quelques années. Je ne me voyais pas à ce poste-là pour 3-4 ans supplémentaires, en attendant une possible évolution, qui, si ça se trouve, ne serait jamais venue. Ce que je voyais bien, je voyais bien qu'à ce moment là, il fallait une formation solide en SAP. Pour pouvoir évoluer et ça me paraissait, à cette époque-là, une sorte de passage obligé d'avoir une pratique SAP. Donc, j'ai quitté la fonction financière pour intégrer la fonction système d'info sur la partie financière. [...] Donc, la logique voudrait maintenant que je regarde les évolutions à nouveau dans la sphère financière et cette fois-ci sur des responsabilités de directeur financier mais à un niveau un peu inférieur.

Question : D'accord. Donc, entre guillemets, vous vous verriez repartir maintenant dans la fonction financière ?

Oui.

Question : Par contre, est-ce que vous vous verriez partir vers des directions générales ou autres ?

Non.

Question : Donc, même en étant parti sur une fonction SAP, vous restez intéressé par les problématiques financières ?

Oui.

Question : Donc, pour vous, en fait, il y a vraiment possibilité d'accéder à des postes de directeur financier ?

*Oui. Maintenant oui. En plus, si vous voulez, mon avantage, c'est qu'ayant quand même pas mal bougé à travers le monde, à travers différents métiers, entre guillemets, j'ai un réseau, où en tout cas j'ai des connaissances sur un périmètre plus large parce que si j'avais été uniquement contrôleur de gestion, mes connaissances se seraient limitées peut-être à un seul métier. **Laurent***

Bien qu'il ait évolué vers une fonction support, Laurent **reste attaché à son identité professionnelle de financier** et souhaite retourner dans la fonction financière. Plus précisément, il a pour identité visée celle de directeur administratif et financier qui lui est désormais accessible de par les responsabilités qu'il a prises dans un autre métier. Il a ainsi progressé dans l'organisation par une autre fonction pour atteindre un niveau de responsabilités dans le groupe assez élevé (au niveau d'un pôle), ce qui le rend légitime pour atteindre le poste de directeur financier, à des niveaux légèrement inférieurs. Laurent **utilise donc son passage par une autre fonction support comme une stratégie de carrière lui permettant d'atteindre l'identité professionnelle** désirée, qui aurait sans doute été hors de portée sinon.

En résumé

La famille financière dans sa généralité a connu des mutations ces dernières années : rationalisation des postes, création des centres de services partagés pour la comptabilité. Ceci a pour conséquence **la disparition du titre de directeur administratif et financier** à de nombreux niveaux hiérarchiques. Le titre ne disparaît toutefois pas complètement puisqu'il reste réservé à certains niveaux de l'organisation (pôles, certaines grandes sociétés, *etc.*). Quoi qu'il en soit, de moins en moins de personnes peuvent prétendre accéder à ce titre et l'objet même de l'identification qu'il confère (Becker, 2006) s'en trouve modifié. **L'organisation limite ainsi les contrôleurs de gestion dans leur progression hiérarchique bien qu'elle légitime leurs savoirs acquis, contrairement à ce qui est évoqué dans les travaux d'Osty et Uhalde (2007) et de Dubar (2010)**, travaux dans lesquels la situation du blocage des carrières résulte d'une non reconnaissance des savoirs par l'organisation.

Les contrôleurs de gestion, qui sont conscients de ces changements et dont la projection professionnelle est celle de directeur administratif et financier, vivent **une atteinte à leur sentiment d'identité** (Dubar, 2000). **La construction de leur identité professionnelle est bloquée puisqu'on leur refuse l'accès à l'identité visée de directeur administratif et financier**, identité professionnelle qui est dans la continuité de leur identité héritée de contrôleur de gestion. Les contrôleurs de gestion ne peuvent donc poursuivre leur expression d'eux-mêmes en tant que financier dans cet environnement. Deux modèles identitaires se distinguent alors.

Dans un premier cas, nous avons mis en évidence des contrôleurs de gestion qui se définissent avant tout comme étant des membres de l'organisation. **Ils privilégient alors une « identité d'entreprise »** (Dubar, 2010) et **leur identification par anticipation au titre professionnel de directeur administratif et financier** (Becker, 2006) **est plus faible que leur identification à l'organisation**. Pour Dubar (2010), la primauté de cette identité signifie que les individus sont prêts à s'engager activement dans les actions de formation lancées à l'intérieur de leur organisation. Dans notre travail, l'engagement des contrôleurs de gestion n'est pas dans l'acceptation de formations, mais s'exprime dans l'acceptation d'un changement de fonction alors même qu'ils souhaitaient devenir directeur administratif et financier. Toutefois, nos résultats ne correspondent pas tout à fait à ce que Dubar appelle identité d'entreprise puisque dans ce cadre, les contrôleurs de gestion devraient connaître une promotion interne dans l'organisation qui serait dans la continuité de leur identité héritée de financier, ceci n'est pas le cas dans notre travail.

Dans un second cas, nous avons mis en évidence que les contrôleurs de gestion se définissent avant tout comme étant des financiers et se projettent, en tant que tel, comme directeur administratif et financier. L'identification au titre professionnel et à la communauté de valeurs et de pairs qui s'y rapporte est plus importante que l'identification à leur organisation (Dutton *et al.*, 1994). **Les contrôleurs de gestion privilégient une « identité de métier »** (Dubar, 2010). Dans ce modèle, les

individus veulent faire reconnaître leurs compétences et leurs savoirs acquis grâce à une filière de formation et veulent progresser au sein de leur communauté. Toutefois, alors que pour Osty et Uhalde (2007) et Dubar (2010), les individus perçoivent leur progression comme incertaine et bloquée et ne peuvent pas sortir de l'organisation puisqu'ils ne correspondent plus aux normes de l'emploi, les contrôleurs de gestion de chez Saint-Gobain évoquent **la mobilité externe pour obtenir la reconnaissance** de leur identité de métier dans une autre organisation. En ce sens, ils sont en continuité avec leur identité héritée de financier mais en rupture avec leur identité de membre de l'organisation. **Ils mêlent alors des caractéristiques de l'identité de métier et de l'identité de réseau** (Dubar, 2010). En effet, celle-ci est caractérisée par des individus qui ne connaissent pas une forte identification à une organisation ; leur travail est lié à la réalisation d'un projet professionnel personnel, composante de la réalisation de soi.

Enfin, nous avons rencontré un ancien contrôleur de gestion qui possède une identité de métier et qui ne souhaitait pas non plus quitter son organisation. Pour atteindre l'identité visée de directeur administratif et financier, il utilise son **passage par la fonction systèmes d'information comme une stratégie de carrière lui permettant d'atteindre l'identité professionnelle désirée** qui aurait sans doute été hors de portée sinon.

2.2.3. Une identité visée considérée comme légitime et qui ne résulte pas d'un choix par défaut

Le choix d'orienter sa carrière professionnelle vers des métiers n'appartenant pas à la famille financière ne résulte pas toujours d'un choix par défaut et certains contrôleurs s'y projettent volontiers :

Moi, je n'ai pas envie de continuer après [en finance]. J'ai plus envie d'aller en logistique, planning. C'est toujours chiffré mais voilà, tu es plus dans l'optimisation des processus. Je ne me vois pas devenir directeur financier ou même de contrôle de gestion. Ophélie

Les postes qui m'intéressent, ça reste sur ce que je te disais tout à l'heure, la vue globale. Ça m'intéresse pas trop d'avoir une vue partielle. Donc ce qui m'intéresserait, c'est de diriger un site ou une boîte à un niveau intermédiaire on va dire.

Question : Qu'entends-tu par diriger ?

C'est la DG oui, oui. Je me vois pas du tout devenir commercial, dir. co., RH ça m'intéresse pas du tout. Absolument pas. C'est vraiment trop étriqué et puis je préfère faire une course de voiture où je suis dans une voiture, plutôt que de m'occuper des roues. On va pas vite, on a un problème de roue et on va voir le spécialiste. Sylvain

Au-delà de la seule projection par certains contrôleurs de gestion vers des postes en dehors de la fonction finance, nous avons par ailleurs rencontré d'anciens contrôleurs de gestion qui occupent actuellement ce type de poste chez Saint-Gobain :

Je suis DG depuis le début de l'année d'une société de Saint-Gobain avec encore une responsabilité sur le domaine financier. [...] Si j'avais le choix entre un poste de directeur financier à Paris, d'une activité imaginons quelque chose comme ça ou de rester opérationnelle dans une société de taille plus petite, je choisirai le poste opérationnel parce que c'est le concret, par rapport à un poste de pur directeur financier, un poste de DG vous avez une dimension RH, que j'aime bien, vous avez des problèmes concrets du quotidien qu'il faut résoudre, c'est une autre approche et je préfère ça. Léa

Le poste dans lequel je suis allé²⁸, c'est un poste de responsable commercial où je pilotais l'exploitation du centre de profit et la vente et le commerce en interne. [...] Je suis passé commercial, on m'a fait passer commercial sur une période assez courte, c'est une question d'opportunité à chaque fois, ça a duré 4 ou 6 mois. Ensuite, j'ai eu l'occasion d'être adjoint d'une agence de X millions de chiffre d'affaires donc là, je suis reparti sur la partie exploitation mais en termes managériaux c'était plutôt 15 personnes et à ce moment-là, l'agence dans laquelle j'avais fait on va dire ma formation de manager intermédiaire et de commercial a vu son chef d'agence démissionner, donc moi, j'ai postulé et j'ai eu le poste. Voilà donc on m'a confié le centre de profit et là, on rentre vraiment dans le vif du sujet parce qu'on rentre dans la négociation fournisseur, dans le management de la vente et dans le management des magasiniers et des chauffeurs que j'avais déjà fait. Et en fait, je me suis vraiment accompli dans ce poste-là. [Puis] je suis parti vers un poste de Pricing et Stock manager, qui est plus orienté offre, marketing. [...] Compte tenu de ma personnalité et de l'évolution professionnelle que j'ai eue, dans l'avenir, je retournerai dans l'opérationnel pour repartir en marketing, je ne retournerai pas en finance. [...] Je serai jamais DAF parce que j'ai pris une orientation différente. Alexandre

Je suis manager SAP. [...] Aujourd'hui, je travaille toujours avec les contrôleurs de gestion mais de façon un peu différente puisque je fais marcher le système d'informations. Jérôme

Accéder à des postes en dehors de la fonction finance est un choix évoqué et vécu par certains contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain. Les postes qui reviennent le plus régulièrement sont ainsi des postes fonctionnels dans les domaines de la logistique (bien qu'ils soient considérés comme des postes opérationnels par certains contrôleurs de gestion comme Fabrice) et des systèmes d'information ou des postes opérationnels²⁹. Parmi les postes opérationnels, « c'est quand même rare de passer commercial. Le plus souvent, ce sont des postes de direction générale auxquels accèdent les financiers » (Alexandre). **Ce sont les orientations vers des postes de direction générale qui sont le plus souvent évoquées et vécues.**

28. Après le poste de contrôleur de gestion commercial.

29. Notre étude ne nous a pas permis de relever des informations et des faits pertinents sur les choix d'orientation vers des postes en systèmes d'informations, excepté pour Laurent comme nous l'avons vu dans la section précédente. La suite de ce travail exclut donc les questionnements et discussions autour de ces choix, choix qui sont vus comme une continuation logique et vécue mais non anticipée lorsqu'ils évoquent les futurs possibles.

Nous avons remarqué que les contrôleurs de gestion qui souhaitent partir sur des postes opérationnels **connaissent une certaine frustration** dans l'exercice de leur premier métier qui transparaît dans les propos suivants :

*C'est ce qui m'a poussé à vouloir évoluer vers l'opérationnel parce que vous êtes toujours content de pouvoir expliquer, former les opérationnels sur les chiffres, leur expliquer certains chiffres, les analyser avec eux, mettre en place des formations mais quand vous voyez des clients, des négociations clients se faire, des négociations fournisseurs se faire et que vous ne pouvez pas y prendre part, **cela devient un peu frustrant en fait**. Et bon, j'ai demandé à basculer sur le côté opérationnel pour pouvoir découvrir tout ce côté négociation, et pouvoir comprendre encore mieux les chiffres qui redescendaient dans nos tableaux de bord. [...] Et demain, **j'ai envie de prendre des décisions**. Aujourd'hui, le contrôleur de gestion, il prend moins de décisions que le manager commercial ou le manager général. Demain, **je veux pouvoir décider si on met en place ce projet-là sur mon agence, mon site, mon secteur**. Alexandre*

Moi, je suis directeur général. Si je n'avais pas voulu être plus opérationnelle dans les prises de décision, je serais restée directeur financier. Léa

*C'est une façon de combiner une marge de manœuvre... une marge de décision opérationnelle assez importante et de combiner les connaissances et les compétences acquises du coup dans le département contrôle de gestion. [...] **J'ai envie de participer de façon plus concrète au développement de la boîte**. Marie*

Les contrôleurs de gestion ne prennent pas de décision opérationnelle comme nous l'avons exposé dans la section 2.2.2.3. du chapitre précédent. À force de côtoyer les opérationnels ils peuvent toutefois être amenés à développer **un sentiment de frustration lié à cette absence de pouvoir direct sur les opérations**, là où les contrôleurs de gestion qui se projettent sur des postes de direction administrative et financière évoquent une frustration sur l'absence de prises de décision financière :

*C'est atteindre un niveau de décision important justement. Devenir plus simplement, justement plus juste être force de proposition et vraiment **devenir décisionnaire**. Sébastien*

*Je me sens pas cette compétence-là, de prendre des décisions opérationnelles plus techniques, ça me tente pas en plus parce que, comme je te disais, moi, je me sens très proche de la partie financière. [...] Au début, ça ne me manquait pas trop de pas prendre de décision et puis, avec le temps, tu gagnes en responsabilité et tu as envie d'un peu plus. Alors Aujourd'hui, je prends **des décisions financières, en tant que contrôleur de gestion ça me manquait quand même**. Delphine*

*Je n'avais pas de responsabilité au niveau décisionnel, bon je proposais, supportais, je suggérais quelques idées mais ça s'arrêtait là. [...] Aujourd'hui [en tant que contrôleur financier] je demande à mes équipes de me fournir l'information pour que je puisse décider de ce qu'on fait. Donc c'est pas du tout... Alors **j'étais frustré, très honnêtement, j'étais frustré, je me disais putain ça fait chier, j'ai passé 4 heures à pondre un truc, je sais même pas où ça va aller, j'ai donné un avis, je sais pas trop où ça va mener**. Donc ouais, j'étais un peu frustré*

et aujourd'hui, voilà, j'ai la capacité de prendre ces décisions-là et ça change la vie.

Matthieu

Les frustrations pour l'absence de prise de décision ne concerne alors pas les mêmes types de décision, financières pour les uns, opérationnelles pour les autres.

Anticiper une prise de fonction sur des postes opérationnels signifie que les contrôleurs de gestion se sentent légitimes pour y accéder. Plusieurs sources de légitimité sont alors évoquées, y compris par des contrôleurs de gestion qui ne souhaitent pas évoluer vers les opérations :

Alors c'est à la fois la connaissance de la finance mais c'est aussi l'aptitude à synthétiser tous les enjeux de l'entreprise, toute fonction et c'est également une très bonne communication, l'aptitude à convaincre et à faire partie d'une équipe. C'est vraiment ces trois éléments-là. Arnaud

On est légitime dans le sens où, alors, la finance est importante pour Saint-Gobain, donc la finance reste importante quand on est directeur général. C'est déjà une carte que l'on a dans notre poche. [...] Après, est-ce que l'on est plus légitime qu'un directeur industriel ? Je te dirais oui. Est-ce que l'on est plus légitime qu'un directeur commercial ? Je te dirais non. Est-ce que l'on est plus légitime qu'un RH ? Je te dirais oui. Plus légitime qu'un directeur juridique ? Je te dirais oui. Parce que, de par notre fonction, forcément, on a plus d'informations, on sait plus de choses concernant l'industrie, le juridique, le machin, le bidule qu'un directeur juridique ne saura concernant le commercial, l'industriel ou la finance. Un directeur commercial a l'avantage, par rapport à nous, c'est quand même lui qui fait le chiffre d'affaires, donc je pense qu'il serait peut-être plus légitime parce que, ce qu'il nous manque en finance quand même, c'est la relation client. Guillaume

Nos patrons, il ne faut pas se leurrer, ils regardent la rentabilité avant tout. Donc, quand on sait comment ça marche, comment ça spéculé, quels sont les indicateurs qui sont suivis, c'est toujours plus simple d'être beau sur la photo ou du moins d'amener les problématiques sous un meilleur jour, voilà. Et avoir été contrôleur de gestion, ça aide si par la suite tu veux atteindre ce type de postes. Henry

Et après, quand tu, en plus avec cette vue globale et financière, si tu sais gérer les gens, si t'as pu te planter voir ce que tu savais faire, mal faire, tu peux tout à fait prétendre à un poste de direction générale. On n'a pas besoin d'avoir été ingénieur pour prendre des décisions. À ce niveau-là, après, il suffit de savoir s'entourer. Sylvain

Les contrôleurs de gestion sont considérés comme des individus légitimes pour accéder à des postes de direction général par le haut management de Saint-Gobain représenté par Arnaud, et les contrôleurs de gestion se sentent eux-mêmes légitimes. Ces derniers ont dans un premier temps pour eux **leurs compétences financières** qui sont jugées importantes dans la gestion des entités. En tant que contrôleurs de gestion, il sont aussi dotés d'une **capacité à synthétiser des problématiques**

plus générales, puisqu'ils sont en contact permanent avec de nombreux services. Ceci rejoint l'argument développé par les contrôleurs de gestion dans la section 2.2.2.3. du chapitre 4, sur leur capacité à offrir aux opérationnels une vue globale et processuelle de l'activité. Cette vue, acquise lors de cette expérience professionnelle, devient un atout légitimant leur accès à ces positions dominantes. Si les contrôleurs de gestion possèdent des compétences en communication et qu'ils savent s'entourer des bons éléments, il existe pour eux peu de raisons de leur refuser l'accès à ces postes.

Il est tout de même considéré que passer par un poste de direction financière auparavant offre une légitimité supplémentaire :

*Pour faire ce genre de postes, le plus important c'est de faire partie du comité de direction car c'est là que l'on apprend le plus. C'est là où on voit les stratégies, comment la stratégie est mise en place, on le voit d'un point de vue financier bien sûr, mais on le voit aussi d'un point de vue RH, industriel et commercial puisqu'on discute tous ensemble et que l'on prend les décisions ensemble de la stratégie à prendre. Donc finalement, on apprend énormément, je me dis faire 10 ans de poste comme cela, en appartenant 10 ans à un comité de direction, je me dis que dans 10 ans j'aurai les armes nécessaires pour diriger une société chez Saint-Gobain. **Guillaume***

*La plupart du temps ils ont été **financiers de sociétés pour vraiment apprendre le métier d'opérationnel**. Il vaut mieux quand même être passé par le terrain parce que, quand on est dans un comité de direction métier, pour prendre des décisions, il faut avoir un background terrain. **Arnaud***

J'aimerais bien un job de directeur financier d'une société de taille importante, pas une société de 50 personnes. [...] Le poste de DAF m'intéresserait et éventuellement par la suite, j'aimerais bien faire un peu de M&A – Merger and Acquisition.

Question : Rester dans les métiers financiers donc ?

*Ah mais ce n'est pas fini. J'aimerais, à un moment donné, un poste de direction générale parce que, de toute façon, **il existe deux moyens d'arriver en haut chez Saint-Gobain. Soit tu es un ingénieur ; soit tu es un financier. Et dans ce cas, je pense qu'il faut avoir été DAF avant. Marine***

Avoir participé aux comités de direction en tant que directeur administratif et financier est considéré comme un atout voire une obligation pour accéder ensuite aux postes de direction générale. Ceci peut toutefois s'avérer problématique si nous rapprochons ces propos de ceux liés à la disparition du titre de directeur administratif et financier à certains niveaux de l'organisation. Comme nous l'avons évoqué il y a peu, la disparition du titre de directeur peut poser des problèmes d'intégration des contrôleurs financiers au sein des comités de direction. À moyen terme, cela ne créera-t-il pas à un nouveau un problème d'accès aux postes de direction générale ? La légitimité n'en sera-t-elle pas affaiblie ?

La dernière section de cette partie est consacrée aux conséquences de ces orientations de carrière d'anciens financiers vers des postes opérationnels, et plus particulièrement vers les postes de direction générale.

2.2.4. Les conséquences de ces orientations vers les opérations

Les contrôleurs de gestion qui souhaitent s'orienter vers les opérations, ne renient pas leur identité professionnelle héritée de financier ; que ce choix résulte d'une appétence personnelle ou d'une « obligation » due à la raréfaction des postes de direction administrative et financière :

Il y a quand même une volonté d'aller comprendre, alors je ne dis pas que les opérationnels ne l'ont pas mais... d'aller fouiller encore plus au niveau des chiffres, d'essayer de comprendre ce que veut dire chaque chiffre dans le tableau de bord. De vraiment aller découvrir ce que cache, ce qu'il y a derrière chaque chiffre, voilà, chaque case dans notre tableau de bord. C'est plus dans ce sens là que ça m'a apporté en fait. [...] Je pense qu'avec l'expérience que j'ai eue, même si elle est courte, en contrôle de gestion je sais analyser des chiffres, je sais en ressortir certaines choses, ça m'a donné un esprit d'analyse. Alexandre

Dans le contrôle de gestion, tu as beaucoup de chiffres et c'est un plus quand on l'a, comment ça fonctionne, ça te donne un avantage, [...], ça t'apprend à bien analyser les chiffres et t'auras toujours des chiffres même si c'est de la mécanique des fonctionnements [la logistique]. En plus, on apprend des choses sur tous les départements, donc c'est assez global, on ne va pas se centrer sur un truc en particulier, je suis sûre que ça va m'être utile pour la suite. Ce n'est pas du temps de perdu même si ce n'est pas ce que je souhaite faire toute ma vie. Ophélie

Il y a l'aspect contrôle et finance qui existe et qui sera toujours là, qui me suivra toujours. Mais j'ai envie de participer de façon plus concrète au développement de la boîte. Marie

Les contrôleurs de gestion considèrent que leur expérience en contrôle de gestion leur a permis d'acquérir un esprit d'analyse dont ils pourront se servir par la suite. Ceci leur offre la possibilité de mieux comprendre les opérations, les données qui sont remontées, de découvrir ce qu'il y a derrière celles-ci. Ainsi, l'analyse et la compréhension de toutes les données sont facilitées. Dans le même temps, il est mis en évidence qu'ils garderont au fond d'eux cet esprit de contrôle et de rigueur propre au métier (et à l'identité du financier ?).

Les discours des contrôleurs de gestion font apparaître une autre conséquence liée à la prise en considération de la facette financière des décisions opérationnelles :

On sait l'importance, l'enjeu des performances financières pour le groupe, disons que sur ce point-là, on n'est pas forcément meilleur, mais plus enclin à jouer le jeu que quelqu'un qui serait juste issu des opérations. Enfin... Je ne veux pas dire que, les opérationnels ne font pas attention à ces questions, ils y sont

sensibles, mais... je pense que pour nous ces aspects seront moins contraignants, c'est plus dans notre culture de financiers... Je ne sais pas si j'arrive à bien me faire comprendre... Guillaume

Moi, j'ai un côté gestionnaire et j'ai doucement fait évoluer mon côté commerçant et voilà. Je pense que le fait d'avoir été contrôleur de gestion opérationnel, d'avoir fait des stages en consolidation m'a quand même permis de conserver cet esprit financier, cet esprit gestionnaire, cet esprit prudent que n'ont pas forcément certains chefs d'agence qui sont très co-mmerçants³⁰. Alexandre

Vous savez, aujourd'hui, je regarde toujours l'aspect financier d'un projet, même si je suis devenue DG. Vous ne pouvez pas changer qui vous êtes du jour au lendemain, ce n'est pas possible. En tant que DG, je suis responsable de la finance et de la performance de ma société, donc, de toute façon, je ne peux pas faire autrement. Léa

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés ne sont pas dans le négation de leur identité héritée de financier. Ils déclarent qu'ils conserveront un esprit financier qui est pour eux, un petit peu plus prudent que celui des « purs » opérationnels. De même, puisqu'ils connaissent l'importance des enjeux financiers pour l'organisation, **ils seront plus enclins à les prendre en considération lors de leurs prises de décision opérationnelle**. Ils considèrent alors qu'ils ne peuvent, du jour au lendemain, effacer qui ils ont été. Les contrôleurs de gestion mettent donc en évidence une différence entre opérationnels et financiers, qui se ressent dans l'exercice du poste de direction générale. Nous considérons alors que cela mène à **une financiarisation des prises de décision**.

Cette différence culturelle est aussi évoquée par d'autres contrôleurs de gestion :

*J'ai eu deux fois une remarque de mon DAF sur des résultats du mois. Il voulait une explication et je n'avais pas réussi à trouver une explication précise de l'écart, rationnelle de style $1+1 = 2$. J'étais plus dans le $1+1,2 = 2$, ça marchait pas bien mon truc. Je savais que j'allais me faire coincer sur les explications, mais j'y suis allée quand même. J'ai pas la réponse mais je vais y aller quand même. Et il me dit, ah non [Marine], non, non, ça ne va pas du tout, **vous commencez à parler comme un producteur. Je pense qu'il y a quelque chose de vrai là-dedans, dans la culture.** [...] Les producteurs, responsables de la prod. et tout ça et tout ça, ils sont toujours en train de vous dire, de vous expliquer des trucs, et des trucs, j'ai envie de dire à l'italienne — mais ce n'est pas sympa pour les italiens — en vous expliquant que ouais, ouais, le rendement il n'est pas bon. Ouais, il a perdu des produits en les rentrant dans le four, ouais, ouais, mais tu comprends, la granulométrie, le truc le machin et voilà. **Donc des modes de fonctionnement différents en fait entre financiers et producteurs.** C'est des exemples que j'ai remarqués. [...] **Le financier pur qui a effectué des études en finance, en gestion, en compta, est beaucoup plus enclin à respecter les règles sauf le mec tordu qui va aller piquer***

30. Insiste sur la syllabe « co »

*dans les caisses. **Intrinsèquement, on est formaté pour suivre les règles, on est calibré pour ça. On ne peut pas être bordélique et financier, je ne peux pas concevoir, il peut y en avoir, il y a toujours des exceptions, mais il faut être structuré et organisé, et par nature ces personnes-là sont plus enclines à suivre les règles.** Marine*

*Bon pour le commerce, 2 et 2 ça fait entre 3 et 5 à peu près, il faut peut-être pas le retranscrire comme cela, mais c'est à peu près ça. Typiquement la finance, on arrive et on dit, 2 et 2 ça fait 4 ça fait pas entre 3 et 5, ça fait 4. Alors après, qu'en termes d'analyse ou d'appréciation, vous moduliez, je comprends très bien mais ça fait 4 quand même. Et il y en a parfois pour qui c'est rude. **Frédéric***

*À mes contrôleurs de gestion, je leur dis une chose : « il y a des gens qui sont là pour prendre les décisions. Vous, vous devez fournir des analyses, des rapports et pour ça, vous devez être rigoureux, **vous n'êtes pas des opérationnels. Vous devez être précis, rigoureux dans votre travail, dans vos calculs** ». Quand on est financier, on ne peut pas se permettre d'être trop cool et décontracté. **Journal de Recherche, 19 avril 2012***

Les contrôleurs de gestion considèrent qu'il existe une différence culturelle entre les opérationnels et les financiers qui influence la capacité à suivre et à respecter les règles. Plus enclins à suivre les règles parce qu'ils sont plus rigoureux, plus précis, les contrôleurs de gestion valorisent des stéréotypes qui sont portant considérés comme négatifs par les opérationnels (Baldvinsdottir *et al.*, 2009). C'est alors parce qu'ils sont plus enclins à respecter les règles qu'ils sont perçus comme des personnes serviles au service de la direction générale (Hoffjan, 2004).

Au-delà d'amener une rigueur supplémentaire et une vision financière au sein des postes de direction générale, les propos de certains contrôleurs de gestion font transparaître une autre idée qui a attiré notre attention :

*C'est des gens voilà, qui sont aujourd'hui, on en a besoin. **Sans contrôleur de gestion on ne pourrait pas piloter notre activité, évidemment.** Aujourd'hui, on en a besoin du contrôleur de gestion. [...] Le contrôleur de gestion, **c'est vraiment un point névralgique parce que c'est celui qui va donner l'information financière qui va permettre de prendre les décisions derrière** et que, s'il n'était pas là, on ne pourrait pas prendre de décision. C'est lui aussi qui va donner les analyses, qui va donner des pistes. **S'il me dit que ce projet c'est OK, et bien c'est OK.** [...] J'aurai toujours besoin de financiers, de contrôleurs de gestion autour de moi pour sortir des chiffres fiables, précis. Et c'est ça qui compte, c'est d'avoir de la précision et de la fiabilité dans les chiffres. Et il y a des gens qui sont experts là-dedans.*

Question : Et donc, cet aspect de fiabilité des données, c'est parce que vous avez été à ces postes-là et que vous savez que le contrôle de gestion, chez Saint-Gobain, peut sortir des chiffres fiables ?

*Exactement. Exactement. **Alexandre***

J'ai besoin des contrôleurs même si ce n'est pas parfait, même si les ressources manquent, même s'ils peuvent pas toujours être proactifs parce

qu'ils manquent de temps, mais on peut s'appuyer sur eux. Et ça, c'est l'essentiel pour moi aujourd'hui. Léa

Là, le DG, c'est un ancien contrôleur de gestion. Déjà, il percute vachement vite quand vous lui expliquez quelque chose. Parfois, comme tout technicien vous utilisez des mots dans votre domaine que les autres ne comprennent pas, et ça aussi c'est quelque chose d'important. En même temps ça vous empêche de faire des efforts. En plus, il est beaucoup plus à l'écoute je trouve, il prend du temps avec vous pour discuter des projets, il fait moins la sourde oreille, etc. Marine

Les propos d'anciens contrôleurs de gestion devenus opérationnels — et même ceux de Marine — montrent que ces derniers se reposent sur les contrôleurs de gestion en exercice pour les aider à piloter et à suivre les activités. Ils ont confiance dans la fiabilité des données produites par ceux qu'ils considèrent comme des « pairs » de leur identité héritée. Ils ont été à leur place et savent comment est organisée la fonction, ils peuvent donc avoir confiance en eux et aussi les excuser de ne pas être les parfaits conseillers. Ainsi, ces anciens contrôleurs de gestion **accordent la place de conseiller aux contrôleurs de gestion. Ce faisant, ils légitiment les interventions de ces derniers et renforcent la place de la fonction contrôle de gestion en tant que partenaire.** Pourtant, cela n'empêche pas certains « nouveaux » opérationnels de se montrer critiques envers les contrôleurs de gestion en activité :

Question : Comme vous êtes passé de l'autre côté, quel regard portez-vous sur les contrôleurs de gestion ?

Aujourd'hui, ma vision, c'est qu'un contrôleur de gestion devrait aller un peu plus sur le terrain et que voilà, ils sont pas assez opérationnels à mon goût. Alors après, c'est peut-être aussi une question de temps, ce n'est pas pareil dans toutes les enseignes, mais je pense que c'est important d'aller comprendre de manière régulière, pas de manière ponctuelle c'est-à-dire une fois tous les 15 jours, d'aller même former les gens. [...] Le contrôleur de gestion est vraiment l'unique pourvoyeur de chiffres et qu'en fait il reste au bureau, alors ma vision est peut-être un peu basique mais en tout cas, je pense qu'ils ont besoin d'aller comprendre ce qu'il se passe sur le terrain pour être amenés à expliquer aux chefs d'agence certains chiffres et comprendre justement ce qu'il y a derrière.

Question : Si on remet en perspective, vous vous considérez que vous étiez assez sur le terrain ?

Moi, je l'ai été, mais j'avais un poste qui était légèrement différent parce que le poste a changé depuis. Mais j'allais beaucoup plus expliquer les chiffres. Et c'était vraiment ce que voulais faire sur ce poste. Alexandre

Les anciens contrôleurs de gestion peuvent également se montrer critiques envers les contrôleurs de gestion en exercice qu'ils peuvent jugent trop éloignés du terrain et accaparés par des tâches de *reporting*, et ce d'autant plus s'ils considèrent qu'ils étaient eux-mêmes proches des opérations, qu'ils avaient adopté les bons comportements. Nous pouvons toutefois mettre en évidence, que cela soit pour Alexandre ou

pour Léa, qu'ils évoquent tous deux la question de la gestion de l'emploi du temps des contrôleurs de gestion ; ils sont alors un peu plus compréhensibles sur les raisons qui peuvent empêcher ces derniers d'être des conseillers.

En résumé

Tous les contrôleurs de gestion ne s'orientent pas vers des métiers opérationnels par défaut. Ils considèrent qu'ils sont tout autant légitimes que d'autres membres de l'organisation pour accéder à ce type de poste, et plus particulièrement pour atteindre les postes de direction générale. Leur légitimité provient de leur connaissance financière d'une part, et des connaissances opérationnelles acquises lors de leurs expériences terrain. Ceci renforce l'importance d'un passage par des postes de contrôle de gestion opérationnels.

L'arrivée à des postes de direction générale d'anciens financiers facilitent la présence et les interventions des contrôleurs de gestion en exercice. Ils se reposent sur eux et rendent ces derniers légitimes. Nous avons également montré que les contrôleurs de gestion considèrent qu'ils sont plus rigoureux, plus précis, plus aptes à suivre les règles et à prendre en considération le point de vue financier d'une décision opérationnelle que les opérationnels eux-mêmes. L'analyse de ces discours nous fait fire que lors de leur arrivée à des postes opérationnels ils financiariseront implicitement les décisions qu'ils prendront de par leur identité héritée de financier. Nous pouvons alors nous demander si les contrôleurs de gestion « contraints » d'occuper ces fonctions puisque leur identité professionnelle de financier est bloquée financiariseront d'autant plus les décisions opérationnelles.

3. Conclusion du chapitre

Ce chapitre nous a permis de comprendre un peu plus la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion et plus particulièrement la construction de ceux qui débutent dans ce métier en tant que techniciens financiers.

Le passage par des postes proches du terrain, bien qu'il existe un flou sémantique sur ce que les contrôleurs de gestion entendent par ce type de poste, est vécu comme un rite d'institution qui permet, par l'acquisition de compétences opérationnelles entre autres, de devenir véritablement un contrôleur de gestion. Par ce passage ils acquièrent également la reconnaissance de l'organisation concernant leurs prétentions de carrière. Lors de cette expérience les contrôleurs de gestion doivent réussir à tisser une relation de confiance avec les opérationnels s'ils souhaitent devenir leur conseillers. Conscients de l'identité attribuée par autrui, caractérisée par des stéréotypes négatifs, comme celui d'être au seul service de la direction générale, les contrôleurs de gestion déploient des stratégies identitaires pour changer le regard des opérationnels. Par exemple, ils déploient différentes stratégies de communication orale et adaptent leurs comportements en fonction du public qui leur fait face.

Ces expériences dites de terrain peuvent se révéler difficiles si les contrôleurs de gestion n'arrivent pas à se faire accepter par les opérationnels, ce qui peut mener certains à quitter la fonction. Au contraire, ils peuvent aussi trop se rapprocher des opérationnels et dans ce cas, l'organisation déploie certains dispositifs de régulation identitaire tels que le changement d'affectation régulier des contrôleurs de gestion. Nous avons alors mis en évidence qu'être un conseiller ou un partenaire d'affaires pour les contrôleurs de gestion qui adhèrent au concept c'est apprendre à juger de la situation et apprendre à ne pas être un parfait garant des comptes. Ils doivent donc réussir à trouver un équilibre entre leurs deux sous-identités professionnelles de conseiller et de garant des comptes.

L'identité visée et considérée comme logique est celle de directeur administratif et financier. Toutefois, dans le groupe étudié, suite à certaines restructurations, ce titre de directeur administratif et financier est en train de disparaître à de nombreux

niveaux hiérarchiques. L'organisation limite ainsi les contrôleurs de gestion dans leur progression de carrière bien qu'elle légitime leurs savoirs acquis, tant financiers qu'opérationnels. Les contrôleurs de gestion, qui sont conscients de ces changements vivent une atteinte à leur sentiment d'identité. Deux groupes de contrôleurs de gestion peuvent alors être distingués suivant qu'ils privilégient une identité de métier ou qu'ils privilégient une identité d'entreprise.

Certains contrôleurs de gestion évoluent vers des postes en dehors de la fonction financière et nous avons porté notre attention sur ceux qui se destinaient à l'occupation de postes opérationnels, parmi lesquels nous retrouvons les directions générales. Les contrôleurs de gestion se sentent légitimes pour accéder à ces fonctions et l'organisation les reconnaît comme tels. Ils fondent alors leur légitimité sur leurs compétences financières et opérationnelles acquises lors de l'exercice de postes de contrôleur de gestion opérationnel. Nous avons montré que ce faisant, ils légitiment la place des contrôleurs de gestion en activité et financiarisent implicitement, dans le même temps, les décisions opérationnelles.

CHAPITRE 6

Discussion, contributions, limites et perspectives de recherche

Sommaire

1.	Présentation et discussion des résultats	350
1.1.	Réflexions autour du caractère positif de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion	351
1.2.	Du technicien au contrôleur de gestion : le passage par un poste opérationnel comme rite d'institution	354
1.3.	Une quête de reconnaissance par les opérationnels sous tension	363
1.4.	Une discussion autour du rôle de <i>business partner</i>	369
1.5.	Trajectoires professionnelles, problèmes identitaires et financiarisation	373
2.	Contributions, limites et perspectives de la recherche . .	380
2.1.	Les contributions de notre recherche	380
2.2.	Limites et perspectives de notre recherche	386

Notre travail de recherche a débuté il y a maintenant 5 ans et nous avons commencé celui-ci avec de nombreux questionnements concernant le métier de contrôleur de gestion : quelles sont les trajectoires professionnelles suivies par les contrôleurs de gestion ? Qu'espèrent-ils de cette expérience ? À partir de quels moments décident-ils de quitter ce métier ?, *etc.*

À l'issue de la revue de la littérature, nous avons pu remarquer l'aspect relativement statique des études menées en contrôle de gestion. En effet, la plupart des études s'intéressent aux évolutions des pratiques du contrôle de gestion et non à l'évolution des pratiques à l'échelle d'une carrière. Ces recherches passent donc sous silence comment le contrôleur de gestion *travaille sur lui-même* pour faire évoluer sa pratique au cours de *son* expérience professionnelle, et présentent plutôt une

image du contrôleur de gestion à l'instar d'un bilan comptable. Les thèses de Red-slob (2012) et de Demaret (2014) offrent au contraire une vision plus dynamique des pratiques quotidiennes des contrôleurs de gestion et s'intéressent aux trajectoires professionnelles. Nous nous situons dans le prolongement de ces travaux.

Nous nous sommes alors intéressée à la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion au cours de leur carrière. D'où viennent-ils ? Par quels types de postes passent-ils au cours de leur carrière ? Quelle(s) identité(s) professionnelle(s) visent-ils ? Toutefois, contrairement à Red-slob (2012), nous avons étudié la formation de l'identité professionnelle dans une organisation où la performance financière n'est pas en quête de légitimité. En effet, nous avons porté notre attention sur un groupe français coté, dont l'un des objectifs est de créer de la valeur financière pour ses actionnaires. Il n'en est pas moins que les contrôleurs de gestion peuvent peiner à atteindre une identité professionnelle positive, alors même qu'ils considèrent que la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain est partenaire (Lambert, 2005). En revanche, l'organisation étudiée a restructuré la fonction financière, changeant par la même certains objets d'identification des contrôleurs de gestion. Il est en effet constaté depuis plusieurs années maintenant la disparition, à certains niveaux de responsabilité, des postes de directeurs administratifs et financiers.

Ce dernier chapitre a ainsi pour objectif de revenir sur nos résultats et de les faire entrer en résonance avec les différentes littératures mobilisées (partie 1.). Cette discussion nous permet de proposer des contributions d'ordre théorique et managérial. Toutefois, notre étude présente des limites qui ouvrent cependant des perspectives pour des travaux futurs (partie 2.).

1. Présentation et discussion des résultats

La première section de cette partie se fonde principalement sur les résultats issus du chapitre 5 qui avait pour objet la contextualisation de notre étude. Elle nous permet ainsi de discuter des caractéristiques positives de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion (1.1.). Puis, nous nous intéresserons aux débuts de carrière des contrôleurs de gestion techniciens (1.2.), dont la reconnaissance par les opérationnels peut s'avérer problématique (1.3.). Ceci nous permet alors de dialoguer autour du rôle de partenaire d'affaires et de ses différentes acceptions (1.4.). Enfin, dans la dernière section, nous portons notre attention sur les identités professionnelles visées des contrôleurs de gestion et leurs conséquences en termes de crise identitaire et de

financiarisation des organisations (1.5.).

1.1. Réflexions autour du caractère positif de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion

Saint-Gobain est un groupe dont la culture est avant tout ingénieure bien qu'elle s'orienterait désormais vers une hybridation : commerciale et ingénieure. Son équipe dirigeante répond quant à elle aux canons français (Dudouet et Joly, 2010) puisque ses membres sortent majoritairement des grandes écoles (ENA, Polytechnique, HEC, *etc.*). Une tendance à la financiarisation du groupe a cependant été mise en avant ces dernières années puisque l'équipe dirigeante se financiarise (Fligstein, 1987), que le groupe subit des pressions de la part des marchés financiers et qu'il met en place de nombreux plans d'économies (Batsch, 2002 ; Monaco et Bughin, 2011), *etc.* Nous nous sommes alors interrogée sur la place accordée à la fonction contrôle de gestion dans cette configuration organisationnelle.

Nous sommes arrivée à la conclusion que la fonction contrôle de gestion n'est pas une fonction omnipotente (Lambert, 2005). Bien que la performance financière soit considérée comme importante et que le langage financier permette de communiquer avec les actionnaires, cela ne fait pas des contrôleurs de gestion des personnes toutes puissantes. Ces derniers ne sont pas là pour prendre des décisions à la place des opérationnels — ils se différencient d'ailleurs par distinction (Elsbach et Bhattacharya, 2001) des opérationnels — ni même pour imposer le point de vue financier à n'importe quel prix ; d'autres facteurs sont pris en considération. Le groupe attend ainsi de ses contrôleurs de gestion qu'ils soient des garants des comptes et qu'ils accompagnent et conseillent aussi les managers au quotidien, tout en étant proactifs (Yazdifar et Tsamenyi, 2005). Ils doivent alors être impliqués aux côtés des opérationnels comme si c'était leur propre *business*.

Du point de vue des contrôleurs de gestion, la grande majorité d'entre eux **se sentent valorisés et trouvent valorisant d'appartenir à la fonction contrôle de gestion** de Saint-Gobain, ce qui leur permet de se construire une identité professionnelle positive (Tajfel et Turner, 1986). En effet, bien qu'ils savent que les opérationnels puissent leur attribuer des stéréotypes négatifs, ils considèrent qu'ils peuvent tout de même atteindre dans leur organisation une identité professionnelle de conseiller. Pour eux, l'autrui direction générale reconnaît cette identité visée et l'autrui opérationnels, n'est pas considéré comme étant complètement hostile

vis-à-vis de cette identité visée. Les contrôleurs de gestion **positionnent ainsi la fonction contrôle de gestion comme accompagnant les opérations, comme étant complémentaire à la fonction opérationnelle ; ils ne souhaitent pas s’arroger la juridiction des opérationnels** (Abbott, 1988). Les contrôleurs de gestion offrent quatre arguments pour justifier cette complémentarité. Les contrôleurs de gestion mettent tout d’abord en évidence le fait que les managers ne sont pas tous formés à la finance et ont donc besoin d’être secondés. Ces derniers sont aussi vus comme possédant un tropisme sur les opérations ; les contrôleurs de gestion sont présents pour les aider à prendre de la hauteur sur les opérations et à lier celles-ci à leurs conséquences financières. Comme troisième argument, les contrôleurs de gestion évoquent un manque d’appétence de la part des managers pour la finance, leur culture les amenant à préférer les problématiques opérationnelles et techniques. Enfin, les contrôleurs de gestion voient dans les opérationnels des personnes qui n’ont pas le temps de traiter les questions financières lorsqu’ils prennent une décision. Les contrôleurs de gestion sont donc là pour préparer le travail et apporter des solutions clés en main. Ces deux derniers arguments rejoignent les résultats de Kurunmäki (2004), résultats qui ont été obtenus auprès de médecins.

Dans cette organisation, les contrôleurs de gestion se sentent consultés et écoutés par les opérationnels. **C’est ce sentiment** qui les fait se sentir les contrôleurs de gestion conseillers, voire les *business partners* des opérationnels, pour ceux qui adhèrent à cette expression. **Leur histoire intériorisée narre donc une identité pour soi de conseiller des opérationnels** (Dubar, 2010) **ce qui leur permet d’atteindre la positivité de leur identité**. Nous avons d’ailleurs mis en évidence que **cette narration repose sur la création d’un flou sémantique autour de la signification des activités de conseil**, flou sémantique qui avait déjà été mis en évidence par Morales (2009). Les contrôleurs de gestion qui n’arrivent pas à conseiller (car trop jeunes dans leur poste ou parce que les managers les en empêchent) connaissent alors des crises identitaires (Dubar, 2000) qu’ils espèrent passagères ; en attendant que cette situation évolue, ils ne se sentent pas « pleinement » contrôleurs de gestion. Dans le cas des jeunes contrôleurs de gestion, nous voyons poindre l’idée que les contrôleurs de gestion ne sont pas des conseillers dès qu’ils occupent un poste, mais qu’ils le deviennent avec le temps. Nous avons aussi montré que ce ne sont pas les activités de conseil seules qui leur permettent d’accéder à une identité positive valorisée à leurs yeux, mais aussi les moments où ils considèrent créer de la valeur ajoutée, valeur ajoutée qui est à la fois à destination des opérationnels et de la direction générale : « **valeur ajoutée** » et « **missions de conseil** » **ne sont donc**

pas des synonymes parfaits.

Toutefois, des modifications survenues tendent à modifier la situation : crise financière, rattachement hiérarchique à la fonction financière font craindre à certains contrôleurs de gestion un éloignement de leur rôle de conseiller, comme évoqué dans la littérature (Giraud *et al.*, 2002 ; Bouquin, 2010). Ainsi, **la crise financière, loin de les émanciper**, contrairement à ce qu'ils espéraient (Morales, 2009), **a plutôt renforcé leurs activités de garants des comptes, de producteurs de chiffres**. Cela confirme les résultats précédemment obtenus par Lorino (2009) ou Nguyen et de Laigue (2010), alors même que les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain considèrent appartenir à une fonction contrôle de gestion partenaire. De même, tout comme comme la tendance française (Jordan, 1998), les contrôleurs de gestion décentralisés et centraux chez Saint-Gobain sont de plus en plus rattachés aux directions financières et contrôle de gestion (plutôt qu'à la direction générale). Il existe alors un risque, de par ce type de rattachement, de déconnexion des contrôleurs de gestion aux problématiques et questions opérationnelles (Bouquin, 2010). Nous verrons alors que le passage par des postes de contrôleurs de gestion opérationnels est perçu comme un moyen de limiter ce risque d'absence de connexion et de compréhension des processus opérationnels de leur organisation.

Les contrôleurs de gestion se définissent aussi comme étant les garants du respect des règles financières et du suivi de la performance (Hopper, 1980). Ce rôle est renforcé chez Saint-Gobain à travers l'exercice de missions de contrôle interne (Sathe, 1983). Les contrôleurs de gestion se considèrent alors comme les fournisseurs, les producteurs et les propriétaires d'une information fiable et surtout officielle servant de base à la communication interne et externe (Corning, 2000). Ils ne peuvent laisser les opérationnels déroger aux règles.

Pourtant, bien que les contrôleurs de gestion souhaitent que les activités de *reportings* puissent être traitées le plus rapidement possible (Lambert et Morales, 2009), **ils ne veulent pas que leur fonction soit scindée** entre les activités de tenues des comptes d'une part, et les activités d'analyse et de conseil d'autre part, contrairement à ce qui est demandé par certains chercheurs (Sutthiwan et Clinton, 2008 ; Lorino, 2009). En effet, une de leur mission, en tant que contrôleurs de gestion, est de fiabiliser les données : si elles sont produites dans d'autres services ils passeraient davantage de temps à vérifier ces données qu'à les produire eux-mêmes. **Cela ne leur permettrait pas de se dégager du temps pour conseiller.**

C'est aussi en partie sur ces mêmes données qu'ils fondent leurs interprétations, leur valeur ajoutée, ils doivent donc pouvoir s'y fier. Les produire leur permet ainsi d'avoir de premières idées dans l'analyse, de s'imprégner de leur sens et finalement permet de mieux les interpréter¹. **Cette sous-identité professionnelle de garant des comptes fait donc partie intégrante de leur métier bien qu'elle ne leur permette pas d'atteindre une identité professionnelle valorisée.** Nous considérons qu'en refusant de se séparer d'une partie de leurs activités, celles qu'ils considèrent comme étant du « sale boulot » (Lambert et Morales, 2009), les contrôleurs de gestion montrent qu'ils **ne veulent pas perdre une partie de leur autonomie de travail**, celle liée à la production des données. En effet, c'est lors de la production des données que les contrôleurs de gestion peuvent accorder un certain *slack* (Indjejikian et Matějka, 2006) aux opérationnels, ce **qui leur offre la possibilité de devenir des conseillers**. Cela leur permet donc de **de préserver l'étendue de leur juridiction en tant que conseiller** (Abbott, 1988). Comme nous le rappelle Bouquin (2010), le pouvoir est aux mains de ceux qui détiennent l'information et donc, aux mains de ceux qui la produisent.

Pour conclure, nous pouvons dire que les contrôleurs de gestion atteignent une identité lorsqu'ils arrivent à trouver un équilibre entre leur deux sous-identités professionnelles ; ils **répondent ainsi aux caractéristiques de la perspective structurelle d'une identité sociale positive** selon Dutton *et al.* (2010).

1.2. Du technicien au contrôleur de gestion : le passage par un poste opérationnel comme rite d'institution

Dans une première section, nous porterons notre attention sur les conséquences et les raisons qui peuvent pousser les organisations à embaucher des contrôleurs de gestion techniciens (1.2.1.). La seconde partie nous permet ensuite de présenter le passage par des postes de contrôleur de gestion opérationnel comme un véritable rite d'institution (1.2.2.).

1. Nous rapprochons ce qu'ils disent de notre propre expérience concernant la retranscription des entretiens. Les retranscrire nous permet de nous assurer de la fiabilité de cette retranscription mais aussi de nous imprégner du matériau, de son sens global, de son essence pouvons nous dire.

1.2.1. Les contrôleurs de gestion techniciens ou la recherche d'un profil loyal à la direction générale

Les contrôleurs de gestion embauchés et recherchés par Saint-Gobain sont des individus possédant avant même leur entrée dans la fonction, à quelques exceptions près, **une identité sociale de technicien financier**. Ce moment des recrutements est donc le premier dispositif de régulation identitaire (Alvesson et Willmott, 2002 ; Alvesson et Kärreman, 2007) mis en place par le groupe pour ses contrôleurs de gestion, dispositif qui traduit la reconnaissance par l'organisation du profil de technicien financier (Dubar, 2010). Cela signifie que les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés ont, pour la grande majorité, obtenu un diplôme d'études supérieures en comptabilité, contrôle de gestion et audit. Pour ceux n'ayant pas connu cette socialisation primaire à l'école (Dubar, 2010), il est attendu qu'ils aient connu des expériences en finance dans d'autres organisations. Dans les cas extrêmes rencontrés, l'organisation leur fait suivre une formation continue au sein d'une école de commerce. Les individus que nous avons rencontrés et qui sont devenus contrôleurs de gestion sont ainsi imprégnés et formés à la finance et plus largement à la gestion.

Bien que certains aient pu arriver au métier de contrôleur de gestion « par hasard », **ces individus vivent une continuité dans leur trajectoire biographique d'étudiants en gestion et cette identité revendiquée de financier est reconnue par le groupe** (Dubar, 2010). L'identité professionnelle première des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain est donc **une identité professionnelle fondée sur les compétences des techniciens, forgés aux questions et outils financiers** (Fornerino et Godener, 2006). Ce profil des jeunes contrôleurs de gestion coïncide avec les résultats obtenus auprès de populations anglo-saxonnes et qui montrent que les compétences attendues au début de la carrière sont avant tout techniques (Francis et Minchington, 1999 ; Sorensen, 2008). Le cas de contrôleurs de gestion, anciens opérationnels, qui acquièrent dans leur fonction des compétences en techniques comptables et financières (Redslob, 2012) n'est pas la norme dans l'organisation étudiée. Ces compétences sont jugées importantes parce qu'elles permettent d'exercer au mieux le métier de contrôleur de gestion, tant au niveau des activités de suivi de la performance que pour être de bon conseil. Considérées comme utiles et « applicables » sur plusieurs activités opérationnelles, elles permettent aux contrôleurs de gestion d'offrir de la valeur ajoutée au sein de nombreux métiers du groupe.

Notre lecture du terrain permet de proposer une nouvelle interprétation de ce choix

dans les profils : **embaucher des personnes dont l'identité héritée est celle de gestionnaire est un moyen, pour le groupe, de s'assurer de la loyauté des contrôleurs de gestion envers le respect des règles financières.** Il est en effet demandé aux contrôleurs de gestion opérationnels d'être à la fois proches mais indépendants des managers pour exercer au mieux leurs missions. Une lecture critique de ces demandes en termes d'identification signifie qu'il est surtout attendu des contrôleurs de gestion qu'ils s'identifient à leur identité de membre de la fonction finance, garante de la performance financière de l'organisation — toutefois, chez Saint-Gobain, la performance recherchée est à moyen terme et non à court terme — et qu'ils ne s'identifient pas ou du moins pas trop aux opérationnels.

Or, comme nous venons de l'évoquer, par les études qu'ils ont suivies, les contrôleurs de gestion se sont imprégnés de la culture financière et nombreux sont ceux qui ont fait ce choix d'orientation de carrière en toute connaissance de cause : stéréotypes vis-à-vis de la fonction évoqués dans les ouvrages, activités, *etc.* De plus, ceci est tout à fait en cohérence avec qui ils sont, ce qu'ils aiment faire comme nous l'avons montré. **Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés se définissent comme étant avant tout des financiers.** Même si certains s'orientent par la suite vers des activités en dehors de la fonction finance, ils déclarent garder et se fonder sur leur identité héritée de financier. Ils déclarent ne pas se construire en rupture totale avec leur identité héritée de financier (Dubar, 2010) puisque les questions financières sont importantes pour toute décision opérationnelle. Pour les autres contrôleurs de gestion, la projection vers des postes en finance montre la loyauté envers la famille financière et le fait que les individus s'identifient parfaitement à elle.

Nous avons également montré que les contrôleurs de gestion ont intériorisé certains stéréotypes identitaires (Goffman, 2010) et acceptent leur identité sociale de garants des comptes, de personne rigoureuse, *etc.* Ils sont ceux sur qui repose la fiabilité des données remontées, données utilisées pour parler aux actionnaires (Hopper, 1980 ; Hoffjan, 2004) et ils ne peuvent y déroger. De certains stéréotypes négatifs de la société, les contrôleurs de gestion considèrent qu'ils sont en fait le fondement de leur identité professionnelle positive (Corning, 2000 ; Carnegie et Napier, 2010). Ce sont d'ailleurs ces différents stéréotypes qu'ils utilisent pour se distinguer des opérationnels : **les financiers se disent plus enclins à suivre les règles financières, se disent par nature plus rigoureux et plus précis que les opérationnels, et surtout se doivent de l'être.** C'est d'ailleurs leur loyauté envers l'organisation et leur rectitude dans le suivi des performances et des règles

financières qui pourraient expliquer, tout du moins en partie, pourquoi ils sont considérés comme des personnes serviles (Hoffjan, 2004). Ainsi, bien que les contrôleurs de gestion admettent qu'ils puissent parfois accorder des marges de manœuvre aux opérationnels, ils font primer les intérêts du groupe et déclarent qu'ils ne dépasseront pas les limites imposées par la doctrine financière. Tout comme la comptabilité créative cherche à tromper le lecteur des comptes alors que la politique comptable est un ensemble de choix faits par les dirigeants pour présenter les états financiers dans le respect des contraintes réglementaires (Casta, 2000), les contrôleurs de gestion sont là pour aider les opérationnels dans leur politique opérationnelle tant que cela ne les amènent pas à dévier des règles financières : ils disent ne pas mettre en place un contrôle de gestion créatif pour aider les managers. Toutefois, **le suivi des règles financières par les contrôleurs de gestion peut aussi s'expliquer par l'existence d'un « panoptique » de financiers aux niveaux supérieurs.**

L'identification des contrôleurs de gestion aux membres de la famille financière est donc importante. Cette forte identification peut sans doute trouver son explication dans son positionnement d'accompagnant des opérationnels, qui semble être la place normale de la finance et qui leur permet de devenir des *business partners*. Les contrôleurs de gestion adhèrent ainsi à la place de la finance laissée dans le groupe. Cependant, s'ils sont des financiers et qu'ils se déclarent appartenir à la famille financière de l'organisation, ils ne sont pas des comptables. **Il y a, de la part des contrôleurs de gestion, une identification par distinction** (Elsbach, 1998 ; Elsbach et Bhattacharya, 2001) **des comptables.** Ceci les amènent à œuvrer pour ne pas être considérés comme tels au quotidien. Ce qui les différencie ? Moins précis dans leur calcul, bien que passant eux-aussi du temps derrière leur ordinateur, ils fournissent des analyses et valorisent la production, ils ne passent pas d'écritures. Mais surtout, leur identité professionnelle les amène à se rapprocher des opérationnels, des processus productifs, des problématiques opérationnelles et donc de la gestion de l'organisation. **Cette distinction traduit l'intériorisation de l'importance de la connaissance des processus par les contrôleurs de gestion.** C'est aussi, pour nous, une stratégie mise en place par les contrôleurs de gestion pour se distinguer d'un groupe professionnel porteur de stigmates dans la société, celui des comptables au sens strict (Cobbs, 1976 ; Cory, 1992 ; Ewing *et al.*, 2001). En s'identifiant par distinction de ce groupe professionnel, les contrôleurs de gestion souhaitent se « débarrasser » ou limiter l'attribution de certains stigmates (déconnexion des opérations, absence de communication avec les opérationnels, *etc.*). **Cette stratégie vise donc à améliorer l'estime de soi des contrôleurs de**

gestion ainsi que leur identité professionnelle (Tajfel et Turner, 1979 ; Ashforth *et al.*, 2008). Dans le même temps, puisqu'ils disent aux opérationnels qu'ils ne sont pas comptables, **l'identification par distinction est aussi une stratégie visant à acquérir la reconnaissance de leur identité professionnelle de contrôleur de gestion, et non de comptable, par les membres du terrain.**

Un changement de profils a d'ailleurs été remarqué dans le groupe ces dernières années : **de moins en moins de comptables purs deviennent contrôleurs de gestion ou encore directeurs financiers.** Au contraire, une préférence pour des individus dont la sensibilité et la curiosité sont portées sur les opérations est observée. Cela traduit un **rapprochement et une imbrication plus grande entre les fonctions financière et opérationnelle** (Baxter et Chua, 2008). Les contrôleurs de gestion doivent alors acquérir des compétences opérationnelles, ce qui est possible par un passage au plus proche des opérations.

1.2.2. Les postes opérationnels : un rite d'institution

Parler de rite d'institution c'est indiquer que tout rite tend à consacrer, à légitimer (Bourdieu, 1982). En ce sens, le rite consacre la différence et signifie à un individu son identité. Dans cette partie, nous verrons que le passage par un poste opérationnel légitime les contrôleurs de gestion, ce qui les amène à être reconnus par l'organisation. Ils peuvent alors continuer d'y évoluer. Le groupe considère d'ailleurs que les « bons » contrôleurs de gestion sont ceux qui sont passés par le terrain puisqu'ils y acquièrent des compétences opérationnelles (1.2.2.1.). Nous pouvons voir dans ce passage un autre dispositif de régulation identitaire définissant les compétences à posséder pour continuer d'évoluer par la suite (Pratt, 1998 ; Alvesson et Willmott, 2002). Toutefois, le passage par ces postes proches du terrain peut être risqué puisque les contrôleurs de gestion peuvent devenir trop proches des opérationnels. Des moyens sont alors déployés pour limiter ce rapprochement (1.2.2.2.).

1.2.2.1. Pour acquérir des compétences opérationnelles

Les contrôleurs de gestion considèrent qu'il est nécessaire pour eux d'acquérir des compétences opérationnelles (Friedman et Lyne, 1997 ; Burns *et al.*, 2004 ; Sorensen, 2008 ; Bouquin, 2010). Ce sont elles qui leur permettent d'apporter de la valeur ajoutée, tant dans les activités liées à leur rôle de garants des comptes au service de la direction générale, que dans les activités de conseil et de partenariat auprès des opérationnels. Acquérir ce type de compétences amène les contrôleurs de gestion à

occuper le plus rapidement possible dans le groupe un poste opérationnel.

Nous avons alors montré, dans un premier temps, qu'il existait ici encore **un flou sémantique créé et véhiculé par les contrôleurs de gestion concernant ce qu'ils considéraient comme des postes proches du terrain ou postes opérationnels**. Nous ne pouvons nous fonder sur la seule distinction siège / site industriel (industriel ou commercial) ou sur la seule proximité physique des bureaux pour comprendre ce que signifie pour eux être proches des opérationnels. En effet, la proximité au terrain relève également des personnes avec qui les contrôleurs de gestion entrent en interaction, des tâches quotidiennes qu'ils doivent remplir, de la nature et du montant des indicateurs qu'ils doivent traiter, *etc.*

Nous avons, dans un deuxième temps, mis en évidence que les contrôleurs de gestion qui n'ont pas occupé ce type de fonction, **considèrent qu'ils ne sont pas encore pleinement contrôleur de gestion, puisqu'il leur manque la connaissance des opérations**. Sans ces compétences, ils considèrent qu'ils ne peuvent apporter de la valeur ajoutée ni aux opérationnels, ni même aux analyses et *reportings* à destination de la direction générale. En effet, sans ce passage, ils éprouvent des difficultés à comprendre la signification concrète des données financières et non financières remontées. **Ils ne peuvent dès lors assurer leur mission de traduction**. De plus, sans cette expérience, **les opérationnels, qu'ils soient contrôleurs de gestion ou managers, peuvent plus facilement tromper les contrôleurs de gestion qui occupent des positions en central**. Ces derniers ne le sauront pas car, encore une fois, ils n'ont jamais vécu la situation du terrain et n'ont pas pu acquérir de référentiels. Enfin, cela leur permet, au cours de leur carrière et de leur éloignement du terrain, de gagner en légitimité auprès de ces mêmes opérationnels (puisqu'ils ont occupé les mêmes fonctions) et de faciliter les communications entre le terrain et les positions centrales. Par exemple, sans cette expérience, les contrôleurs de gestion centraux considèrent qu'ils peuvent poser des questions absolument non pertinentes aux opérationnels, ce qui irrite ces derniers et fait perdre de la crédibilité aux premiers. Les contrôleurs de gestion ayant commencé en central souhaitent alors se rapprocher des opérations le plus rapidement possible. C'est aussi **une forte demande identitaire de la part du groupe si les contrôleurs de gestion souhaitent être reconnus par la suite pour évoluer dans leur carrière**.

C'est par leur présence à ces postes, par les échanges qu'ils y nouent au quotidien avec les opérationnels, par la construction des budgets, *etc.* que les contrôleurs de

gestion acquièrent des compétences opérationnelles et une compréhension générale du fonctionnement des entités. Ceci leur permet ainsi **d'accéder en partie aux connaissances explicites des opérations et à la partie tacite du savoir des opérationnels qui peut être transmise par l'interaction** (Nonaka et Takeuchi, 1997). Ce passage est aussi l'occasion pour les contrôleurs de gestion **d'accéder aux connaissances implicites** (Preston, 1986 ; Baumard, 1996), c'est-à-dire à celles qui peuvent être cachées par les managers opérationnels mais aussi à celles qui pourraient être également cachées par les contrôleurs de gestion opérationnels qui leur succéderont. À la suite de ce passage, les contrôleurs de gestion deviennent aptes à remettre en question l'ensemble des données remontées : qu'elles soient remontées par des contrôleurs de gestion, aussi bien que par des managers opérationnels. La curiosité, compétence intra-personnelle (Ducrocq *et al.*, 2012), est alors nécessaire dès les premiers instants de la vie des contrôleurs de gestion puisque c'est cette curiosité qui leur permet de découvrir le fonctionnement des processus productifs et ce qui peut être caché. Dans le même temps, les contrôleurs de gestion **développent des connaissances tacites** : c'est le cas par exemple quand ils évoquent l'apprentissage d'ordres de grandeur ou lorsqu'ils évoquent le développement de leur instinct.

Le passage par ces postes est ainsi vécu comme un rite d'institution (Bourdieu, 1982) qui permet aux contrôleurs de gestion de se sentir légitimes dans leurs fonctions et dans leurs prétentions de carrière. Ils deviennent des traducteurs, et considèrent qu'ils deviennent meilleurs tant dans le contrôle que dans l'aide à la décision, quelle que soit la forme que revêtent ces deux dimensions. **Cet acte signifie à l'individu qu'il est désormais un contrôleur de gestion, il lui signifie son identité professionnelle.** En tant que rite, il marque ainsi une différence entre ceux qui sont passés par le terrain et les autres. Cela permet d'acquérir un socle d'expériences communes entre les membres d'une communauté. Toutefois, ce rite peut aboutir à la création d'une trop grande proximité entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion. Plusieurs moyens sont alors mis en œuvre pour éviter cette possible fraternisation.

1.2.2.2. Un rite sous contrôle pour permettre une remise en question des opérations

Le risque, pour les contrôleurs de gestion qui occupent des postes opérationnels, est de devenir trop proches des opérationnels (Lambert, 2005 ; Indjejikian et Matějka, 2006). Pourtant, la direction générale souhaite que les contrôleurs de gestion re-

montent des données fiables et « challengent » les opérationnels et non qu'ils présentent les managers sous leur meilleur jour en manipulant les données. Nous avons alors pu identifier deux dispositifs qui permettent de limiter ces dérives.

Dans un premier temps, nous avons montré que **l'organisation joue sur les socialisations passées des contrôleurs de gestion, sur leur identité héritée** (Dubar, 2010) pour se garantir de leur loyauté. En envoyant des contrôleurs de gestion qui sont des techniciens financiers, l'organisation s'assure dans le même temps que lors de leur arrivée sur le terrain, ceux-ci vont **observer et analyser le terrain avec leur propre grille de valeurs**, c'est-à-dire avec une représentation financière de l'organisation et de ses problématiques, représentation acquise lors de leurs études. Ainsi, lorsque les contrôleurs de gestion interagissent avec les opérationnels, lorsqu'ils visitent les sites, ils les questionnent d'un point de vue financier, rapportent ce qu'ils voient et entendent à des problématiques financières d'optimisation des processus, et **cela de façon inconsciente car ancrée au plus profond de leur identité**. Cette « naïveté » des opérations leur permet également de découvrir des comportements déviants puisqu'ils s'interrogent sur tout. Ce questionnement des opérations par des personnes au profil financier est amplifié par la politique de gestion des carrières qui amène les contrôleurs de gestion opérationnels à changer de poste relativement souvent. **Les pratiques opérationnelles sont ainsi régulièrement remises en question par de nouveaux arrivants** qui n'ont pas intégré les habitudes des opérationnels et développé leurs propres routines, qui ne sont donc pas proches des opérationnels de par leur arrivée.

Dans un second temps, pour faciliter et renforcer cette indépendance vis-à-vis des opérations, **un rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion au contrôle de gestion central est mis en place**. En faisant ce choix, le groupe s'oriente sans doute, selon la littérature, vers davantage de difficultés pour faire coopérer les contrôleurs de gestion et les opérationnels (Sathe, 1978 ; Godener et Fornerino, 2004 ; Bouquin, 2010). Saint-Gobain privilégie ainsi la dénonciation de comportements déviants, le respect des règles financières et le contrôle des dépenses à une information plus complète, plus détaillée mais aussi plus fiable (car non cachée par les opérationnels) et qui est donc produite dans les temps (Godener *et al.*, 2002). Toutefois, si ce type de rattachement est connu pour éloigner les opérationnels des problématiques opérationnelles, des aspects concrets du *business* (Sathe, 1978), l'occupation le plus rapidement possible de postes décentralisés tend à limiter la distance séparant les contrôleurs de gestion des activités. **Ce type de rattachement**

facilite aussi l'intervention d'un panoptique de contrôleurs de gestion aux niveaux supérieurs ; panoptique qui est présent pour challenger les contrôleurs de gestion opérationnels et qui incite ces derniers à suivre les règles. Sans ce suivi, des rapprochements ont pu être plus souvent observés.

En résumé

Rechercher des profils de technicien est un moyen pour les organisations de s'assurer d'une loyauté première des futurs contrôleurs de gestion à la direction financière. Elles espèrent ainsi que ces derniers resteront indépendants des opérationnels. Pour ce faire, les organisations préfèrent embaucher des individus ayant un profil initial de financier et dont les perspectives sont globalement administratives plus qu'opérationnelles afin de s'assurer de leur loyauté : la voie logique pour les contrôleurs de gestion par la suite est d'évoluer dans la famille financière et de devenir directeur administratif et financier. D'une part, choisir des individus possédant un diplôme en finance rassure donc les organisations sur la maîtrise des compétences techniques financières (Francis et Minchington, 1999) ; d'autre part, ayant suivi des études en finance et en gestion, ils ont aussi intégré la métaphore du pilote avec l'importance de la maîtrise de compétences opérationnelles pour aider les managers et apporter de la valeur ajoutée.

Le passage par des postes de contrôleur de gestion opérationnel est alors vécu comme un rite d'institution (Bourdieu, 1982), qui permet à ces derniers de se sentir légitimes dans leurs fonctions et dans leurs prétentions de carrière. **Ce passage est aussi un dispositif de régulation identitaire** (Alvesson et Willmott, 2002) mis en place par le groupe pour ses contrôleurs de gestion. Celui-ci assure en même temps à ces derniers la reconnaissance de leurs anticipations de carrière par leur organisation. Puisqu'elle est un rite, l'occupation des postes de contrôleurs de gestion opérationnels marque une différence entre ceux qui ont occupé ces fonctions et les autres : les contrôleurs de gestion deviennent des traducteurs et sont désormais capables d'offrir de la valeur ajoutée quels que soient leurs rôles. Cependant, au cours de ce rite, opérationnels et contrôleurs de gestion peuvent fraterniser, ce qui risque de limiter l'indépendance des seconds vis-à-vis des premiers. Deux dispositifs peuvent alors être déployés pour éviter ce rapprochement.

L'organisation étudiée a choisi de changer le type de rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion : des directions opérationnelles il passe aux directions administratives et financières. Elle s'appuie également sur les socialisations passées des contrôleurs de gestion en tant qu'étudiants en finance. **En renouvelant régulièrement les contrôleurs de gestion opérationnels, l'organisation s'assure d'une remise en question perpétuelle des opérations d'un point de vue financier.** Dans le même temps, elle fragilise la place de la fonction contrôle de gestion en tant que partenaire puisque cela nécessite de reconstruire à chaque fois une relation de confiance avec les opérationnels, ce qui peut être difficile comme nous allons le voir dans la section suivante.

1.3. Une quête de reconnaissance par les opérationnels sous tension

Les contrôleurs de gestion souhaitent que leur sous-identité professionnelle de conseiller soit reconnue par les opérationnels, car c'est en partie grâce à elle qu'ils se construisent une identité professionnelle positive. Nous verrons dans une première partie quelles sont les stratégies identitaires que les contrôleurs de gestion peuvent déployer pour faire adhérer les opérationnels à leurs interventions en tant que conseiller (1.3.1.). Puis, nous présenterons comment les organisations peuvent mettre en place certaines initiatives permettant une meilleure intégration des contrôleurs de gestion (1.3.2.).

1.3.1. Stratégies et travail identitaire pour atteindre cette reconnaissance

L'identité pour soi (héritée de financier et visée de conseiller) des contrôleurs de gestion est reconnue par la direction générale. Les contrôleurs de gestion rencontrés sont tout de même conscients que les opérationnels leur attribuent, de leur côté, des stéréotypes négatifs. En ce sens ils savent qu'ils possèdent vis-à-vis de ceux-ci des stigmates (Goffman, 2010). En revanche, **les contrôleurs de gestion se définissent et revendiquent leur sous-identité de garants des comptes**. Ils recherchent plutôt une atténuation de cette partie de leur identité professionnelle dans l'identité attribuée par les opérationnels².

Même si la direction générale souhaite que les contrôleurs de gestion deviennent des conseillers, elle ne les fait pas devenir supports d'aide à la décision ; **c'est la reconnaissance par les opérationnels qui est la condition *sine qua non* de l'exercice de ce rôle**. S'ils considèrent l'avoir acquise, ils se voient comme les bras droits des managers. Ainsi, tout comme les résultats obtenus par Morales (2009), les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés savent que s'ils ne sont vus que comme des policiers au service de la direction générale, ils ne deviendront jamais des *business partners*. Les contrôleurs de gestion doivent donc adopter les bons comportements, utiliser leurs compétences aux bons moments, c'est-à-dire être compétents (Le Boterf, 2010) pour que les opérationnels reconnaissent la partie conseillère de leur identité professionnelle. Dès lors, puisqu'ils ont pour identité professionnelle visée celle de conseiller, ils cherchent à modifier les perceptions que les opérationnels

2. Une schématisation de la suite de notre raisonnement est proposée dans la figure 6.1 présente à la fin de celui-ci.

ont d'eux (Ewing *et al.*, 2001 ; Bouquin, 2010) donc l'identité pour autrui (Dubar, 2010 ; Goffman, 2010). Ils mettent ainsi en place un travail identitaire (Alvesson et Willmott, 2002 ; Watson, 2008) qui vise à atteindre l'identité de conseiller. Pour ce faire, ils travaillent sur eux-mêmes (transaction biographique) et aussi sur autrui (transaction relationnelle) (Dubar, 2010).

D'un point de vue biographique, l'interprétation des propos des contrôleurs de gestion permet de dire qu'**ils proposent à leur arrivée une identité provisoire** (Ibarra, 1999) **de contrôleurs de gestion discrets** (Lambert, 2005). En effet, les contrôleurs de gestion considèrent que lorsqu'ils se présentent pour la première fois aux opérationnels, ces derniers leur attribuent une identité qui revêt une forte dimension de policier au service de la direction générale, bien que leur fonction prescrite et visée soit celle de partenaire d'affaires. Sans la confiance et la coopération des opérationnels « *les tâches dites "classiques" du contrôleur de gestion sont donc réduites à la portion congrue, c'est-à-dire à celles pour lesquelles le contrôleur de gestion peut travailler sans le concours volontaire des opérationnels [...]* Outre le reporting, le suivi budgétaire se limite à signaler les dépassements d'enveloppe et l'essentiel du temps et de l'énergie des contrôleurs est dédié à l'établissement et à la veille du respect des procédures » (Lambert, 2005, p.427). Deux raisons sont avancées par les contrôleurs de gestion pour expliquer cette situation : d'une part, ils n'ont pas encore acquis la confiance et l'adhésion des opérationnels, facteur essentiel pour devenir leur conseiller ; d'autre part, ils considèrent qu'ils n'ont pas les connaissances opérationnelles suffisantes pour les conseiller de façon pertinente. **Les contrôleurs de gestion ne sont donc pas, et ne se considèrent pas dès leur arrivée comme des conseillers. Ils le deviennent** au fur et à mesure de l'acquisition des compétences opérationnelles et du tissage d'un lien de confiance avec les opérationnels. De plus, dans le même temps, sans ces compétences et cette confiance, les informations et analyses remontées à la direction sont également moins pertinentes : ils ne sont donc pas non plus de bons garants des comptes.

Pour se faire reconnaître comme faisant partie du groupe des opérationnels, les contrôleurs de gestion disent utiliser leur style vestimentaire pour déclarer qui ils sont, comme le font les auditeurs par exemple pour montrer leur appartenance à ce métier (Pentland, 1993 ; Pratt et Rafaeli, 1997 ; Kreiner *et al.*, 2006). Ils adoptent aussi des comportements différents de ceux qu'ils auraient au sein d'un siège, utilisent un vocabulaire adapté, *etc.* Avant de donner des conseils et de juger les pratiques des opérationnels, les contrôleurs de gestion considèrent également qu'une

phase d'écoute et de découverte des opérations est nécessaire, ils partent ainsi à la découverte de l'identité professionnelle des opérationnels. Ils développent pour ce faire une **stratégie de communication orale qui fait appel à la « volonté de comprendre »** (Godener et Fornerino, 2005) et peuvent aussi tenter de nouer des relations « affectives ». **Dans cette première phase, ils déclarent alors vouloir limiter leurs tentatives de remises en question des opérations, cherchent à s'adapter à ce milieu et adoptent une partie des caractéristiques du groupe terrain.** Ils développent de fait une identification aux membres de ce groupe.

Du point de vue de la transaction relationnelle, les contrôleurs de gestion tentent de modifier l'identité pour autrui³. Les contrôleurs de gestion cherchent alors à faire découvrir qui ils sont et qui ils souhaitent devenir pour susciter la reconnaissance de leur identité de conseiller et faire adhérer les opérationnels à leurs interventions. Ici encore, les contrôleurs de gestion usent de la rhétorique : **la stratégie de communication orale par « l'explication »** (Godener et Fornerino, 2005) est par exemple un moyen pour eux d'expliquer la finance, l'utilité de leur travail ainsi que leur présence. Nous avons montré que ces explications données sont des arguments avancés par les contrôleurs de gestion pour faire adhérer les opérationnels à un objectif commun qui s'articule autour des questions de performance financière. Ils se présentent aux opérationnels en s'appuyant sur des caractéristiques non stigmatisées de leur métier et développent ainsi une stratégie de recentrage (Ashforth et Kreiner, 1999) puisqu'ils tentent de minimiser l'exposition des stigmates qui sont rattachés à leur métier.

Les contrôleurs de gestion montrent aussi aux opérationnels qu'ils sont des personnes sur qui ces derniers peuvent compter et agissent en conséquence. **Des attitudes relationnelles qui consistent à montrer les apports de la coopération, à être solidaire, à résoudre les conflits sans recourir à la hiérarchie** (Bollecker et Niglis, 2009) ont été évoquées. Les contrôleurs de gestion évitent en effet de faire intervenir la hiérarchie pour imposer leur vision des choses, car ils savent que cela est risqué dans leur quête de reconnaissance. Cet appel et la dénonciation des comportements déviants peuvent toutefois se faire lorsque les comportements opérationnels observés deviennent dangereux pour l'organisation. De plus, les contrôleurs de gestion déclarent dire aux opérationnels qu'ils ne sont pas présents pour faire le travail

3. Nous souhaitons rappeler que la modification de leur identité pour soi, résultant de la transaction biographique précédemment citée, commence déjà à modifier le regard qu'autrui portent sur eux, puisque les deux transactions sont interdépendantes.

de ces derniers ; en effet, rappelons qu'ils s'identifient pas distinction des opérationnels comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent. Ces efforts déployés sont ainsi une stratégie rhétorique qui vise à montrer que **les contrôleurs de gestion ne souhaitent pas empiéter sur la juridiction des opérationnels** (Abbott, 1988) et qu'ils souhaitent se positionner comme étant leur complémentaires.

Après de nombreuses itérations entre les deux transactions et entrent les stratégies évoquées, **si les contrôleurs de gestion considèrent qu'ils ont réussi à gagner la confiance des opérationnels, alors ils se définissent comme étant des *business partners*, reconnus, consultés, écoutés et suivis**. Par la suite, tout comme les résultats obtenus par Morales (2009), les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés se présentent comme étant tour à tour garants des comptes — lorsqu'il s'agit entre autres de limiter les dépenses et de trouver des sources d'économies — ou conseillers, lorsqu'il s'agit de présenter un projet ou de positionner un produit sur le marché par exemple.

Nous nous proposons de résumer les étapes évoquées de la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion au sein de la figure 6.1.

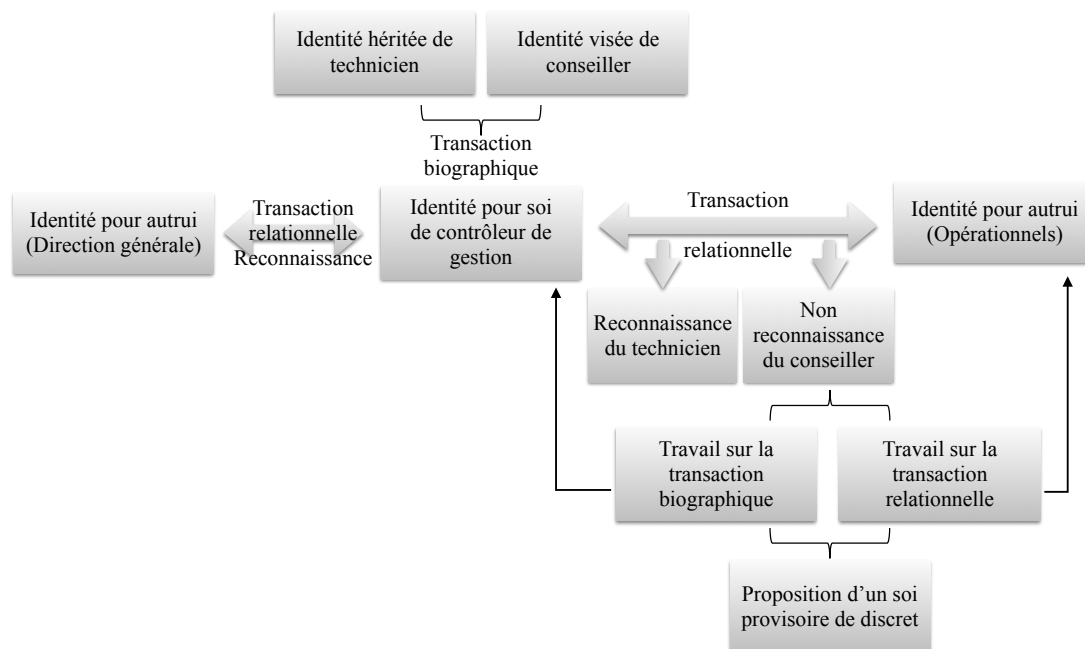


FIGURE 6.1 – La double transaction des contrôleurs de gestion opérationnels

Il est cependant toujours possible que les opérationnels ne reconnaissent pas aux contrôleurs de gestion leur identité de conseiller, ne leur laissent pas la place pour les soutenir. Il est aussi possible qu'**au moindre faux pas de leur**

part, les contrôleurs de gestion perdent la confiance des opérationnels. Les théories de l'identité nous disent que si les individus considèrent que les frontières entre groupes sociaux sont perméables alors ils peuvent décider, individuellement, de quitter leur groupe d'appartenance (Tajfel et Turner, 1979), que ce groupe soit, dans notre cas, celui des contrôleurs de gestion en général ou celui des contrôleurs de gestion au sein de Saint-Gobain (Dubar, 2010). Au contraire, s'ils ne perçoivent pas de possibilités de mobilité sociale entre groupes sociaux, ils peuvent chercher des sources de reconnaissance en dehors de la sphère professionnelle ou recourir à des stratégies collectives (se comparer à des groupes sociaux leur permettant de valoriser le leur par exemple) pour améliorer le statut de leur groupe professionnel (Tajfel et Turner, 1979 ; Ashforth et Kreiner, 1999 ; Dubar, 2010).

Nous n'avons pas rencontré de contrôleurs de gestion qui avaient la volonté de recourir aux actions collectives pour améliorer leur statut chez Saint-Gobain parce qu'ils ne percevaient pas la perméabilité entre groupes sociaux. En revanche, nous avons rencontré un contrôleur de gestion qui percevait sa mobilité sociale à long terme comme étant bloquée. Celui-ci se cantonnait à une identité professionnelle de contrôleur de gestion discret, effectuant les tâches classiques du contrôle de gestion tout en essayant de réorienter de façon autonome une partie de ses missions (Lambert, 2005). C'est également ce qui est évoqué par les contrôleurs de gestion qui mettent en évidence que si, malgré leurs efforts, les managers ne les reconnaissent pas, alors ils attendent soit un changement de poste, soit l'arrivée d'un nouvel opérationnel. Enfin, il a été évoqué des cas pour lesquels le passage par le terrain a été mal vécu ce qui a mené les contrôleurs de gestion à quitter le groupe⁴.

La bonne intégration des contrôleurs de gestion sur le terrain peut s'avérer difficile et le rôle de conseiller est en équilibre instable puisqu'il peut être perdu à tout moment. Nos résultats ont cependant mis en évidence la possibilité pour le groupe de faciliter celle-ci comme nous allons le voir dans la section suivante.

1.3.2. Des dispositifs organisationnels pour favoriser la reconnaissance

Au-delà d'un apprentissage de compétences nécessaires, passer par le terrain le plus rapidement possible semble aussi **faciliter les relations entre contrôleurs de**

4. Nous n'avons malheureusement pas pu en rencontrer. La personne que nous avons rencontrée et qui a quitté Saint-Gobain l'a fait pour des raisons à la fois personnelles et professionnelles. Elle préfère exercer le métier dans une plus petite organisation mais considère que chez Saint-Gobain, la place laissée au contrôleur de gestion était assez partenaire, autant que peut se faire dans un grand groupe.

gestion et opérationnels. Deux arguments vont dans ce sens. Dans un premier temps, les contrôleurs de gestion qui ont occupé des postes en central avant d'arriver sur le terrain (et ce même pour un stage) mettent en avant la **difficulté d'intégration liée à l'exercice de leur poste précédent**. Ils considèrent en effet qu'ils souffrent davantage du stéréotype d'œil de Moscou, d'espion au service de la direction générale (Sathe, 1978 ; Boisvert, 1994 ; Fornerino et Godener, 2006) que s'ils avaient occupé directement un poste opérationnel. Commencer directement par des postes opérationnels pour les contrôleurs de gestion permettrait ainsi, si ce n'est de supprimer, tout du moins de ne pas accentuer certains stéréotypes, facilitant les relations entretenues avec les opérationnels⁵.

Dans un second temps, il semble que l'arrivée à ces postes de jeunes individus⁶ facilite également l'acceptation de certains comportements qui sont pourtant propres aux contrôleurs de gestion : les questions posées par ceux-ci sont perçues moins négativement puisque la curiosité, associée à la découverte de l'entreprise et des processus productifs mieux acceptée.

Les contrôleurs de gestion peuvent aussi connaître des difficultés à s'imposer et à découvrir toutes les ficelles des opérationnels puisque ce sont ces mêmes opérationnels qui leur fournissent des explications sur la façon dont le site fonctionne. Ils peuvent également subir des pressions de la part des opérationnels. Ils recherchent dans ce cas le soutien (mais ne souhaitent pas une intervention) de la direction financière et de la direction générale. Soutien qu'ils obtiennent dans une organisation où la fonction contrôle de gestion est partenaire des affaires, contrairement à ce que Redslob (2012) avait trouvé dans la fonction publique, organisme où la performance financière est en quête de légitimité. Les sessions de formation des contrôleurs de gestion juniors sensibilisent aussi à ces risques et sont l'occasion de rappeler que les contrôleurs de gestion peuvent s'appuyer sur un réseau dense de contrôleurs de gestion aux niveaux supérieurs.

5. Les contrôleurs de gestion qui arrivent directement sur le terrain n'évoquent pas du tout cet argument ce qui renforce, selon nous, notre interprétation des données.

6. Ayant connu peu, voire pas, d'expériences professionnelles auparavant et surtout pas dans l'organisation en finance.

En résumé

C'est par la discussion (Ahrens, 1997a ; Godener et Fornerino, 2005), la négociation (Ahrens et Chapman, 2000) et la persuasion (Dent, 1991) que les contrôleurs de gestion parviennent à modifier la manière dont les managers les perçoivent. C'est donc par la rhétorique et par l'adoption de certains comportements que les contrôleurs de gestion deviennent, avec le temps, des conseillers. Les contrôleurs de gestion travaillent pour acquérir leur identité visée de conseiller, tant sur eux-mêmes (transaction biographique), que sur les relations qui les lient aux autres (transaction relationnelle). À leurs débuts, les contrôleurs de gestion considèrent alors qu'il est nécessaire d'intervenir modérément au niveau du management local et de se comporter en contrôleur de gestion discret. En effet, il faut pouvoir apprendre les opérations pour offrir de la valeur ajoutée aux opérationnels, et surtout convaincre ces derniers de leur accorder de la confiance. Malgré la place de la finance dans l'organisation et les attentes de la direction générale, les contrôleurs de gestion considèrent que ce sont bien les managers opérationnels qui leur donnent, *in fine*, la place de conseiller.

Pour paraphraser Mead (2006), « **le contrôleur de gestion devient qui il est, en faisant ce qu'il fait** ». Ainsi, le contrôleur de gestion ne naît pas contrôleur de gestion conseiller, ou *partenaire* : il le devient et ce, tant par les compétences qu'il a besoin d'acquérir, que par les relations de confiance qu'il arrive à créer avec les opérationnels. Toutefois, si les contrôleurs de gestion insistent sur les efforts identitaires qu'ils mettent en œuvre pour se faire accepter afin d'atteindre une identité professionnelle valorisée de conseiller, ils considèrent que les opérationnels doivent eux aussi fournir des efforts.

En somme, nous pouvons dire que les contrôleurs de gestion peuvent répondre **au critère de la perspective « évolutive » de la positivité de l'identité** selon Dutton *et al.* (2010) pour qui, l'identité change au cours du temps et devient positive si l'individu se rapproche de plus en plus de son identité idéale ou de standards qu'il s'est fixé.

1.4. Une discussion autour du rôle de *business partner*

La section précédente permet de considérer que la place accordée par les opérationnels est un facteur essentiel pour que les contrôleurs de gestion deviennent leur conseiller, leur partenaire d'affaires. Toutefois, ceci n'est pas suffisant il nous semble. Nous montrons alors que ces rôles sont aussi dépendants de la capacité des contrôleurs de gestion à gérer leur emploi du temps (1.4.1.) et à ne pas être de parfaits garants des comptes (1.4.2.). Enfin, nous verrons comment l'étude des trajectoires professionnelles nous permettent d'affiner ce que les contrôleurs de gestion entendent

lorsqu'ils évoquent ce rôle (1.4.3.).

1.4.1. Gérer son temps de travail, un facteur essentiel

Les contrôleurs de gestion *business partners* doivent gérer les nombreuses demandes d'informations et d'analyses provenant à la fois des opérationnels mais aussi de la direction générale (Lambert, 2005). Ceci sous-entend donc que pour être des *business partners*, les contrôleurs de gestion doivent trouver un juste équilibre dans le temps consacré à différentes tâches, tâches dont les productions finales ne sont pas destinées au même client interne. Ils doivent donc réussir à gérer leur emploi du temps, mais surtout en obtenir la maîtrise (Morales, 2009).

Les résultats obtenus dans notre étude confirme cette idée : **si les contrôleurs de gestion sont accaparés par la production d'informations et d'analyses à destination de la direction générale, alors ils se sentent moins conseillers.** Comme nous l'avons précédemment évoqué, les contrôleurs de gestion présents dans l'organisation avant et après la crise de 2008 ont senti un changement dans l'équilibre de leurs rôles : ils disent s'éloigner de leurs missions de conseil car il leur est demandé de remonter de plus en plus d'informations et d'analyses vers la direction générale du groupe Saint-Gobain. Cette situation est alors mal vécue par les contrôleurs de gestion ayant remarqué cette tendance ; ils espèrent qu'elle ne perdurera pas, ce qui dénote une certaine tension identitaire entre qui ils souhaiteraient être et qui ils sont forcés d'être (Dubar, 2000).

1.4.2. Être un partenaire d'affaires ou apprendre à ne pas être parfait

Les organisations peuvent souhaiter que les contrôleurs de gestion deviennent les partenaires des opérationnels. Toutefois, il faut qu'elles acceptent en retour que les contrôleurs de gestion ne soient pas les « parfaits » garants des comptes, c'est-à-dire qu'ils accordent, à certains moments, des marges de manœuvre aux opérationnels. En effet, les contrôleurs de gestion considèrent qu'**il est nécessaire, pour être un *business partner*, d'évaluer la situation.** Ils doivent accepter d'être peut-être un petit peu moins précis dans les données qu'ils remontent (et donc de passer moins de temps sur leur production), mais doivent également apprendre à écouter les arguments des opérationnels. Puisqu'ils ne sont pas comptables, ils se doivent d'être à l'écoute des opérations. Ils considèrent toutefois, qu'en tant que financiers, il existe des limites qu'ils ne peuvent franchir.

La relation qui se construit avec les opérationnels est un équilibre in-

stable. Ceci a pour conséquence l'instabilité même de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion. S'ils n'accordent pas, de temps en temps, certaines largesses, leur sous-identité professionnelle de conseiller peut être remise en cause tout comme celle de garants des comptes puisqu'alors, les opérationnels cacheraient à nouveau des données et seraient plus réfractaires aux interventions des contrôleurs de gestion. Les tâches de remontées et de suivis de la performance seront donc moins pertinentes puisqu'elles dépendent en partie des relations entretenues entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion (Bouquin, 2010).

Tout ceci confirme les résultats de Morales (2009) ou de Lambert (2005) pour qui cette position revendiquée et recherchée de partenaires peut placer les contrôleurs de gestion dans des situations conflictuelles. Elles peuvent les mener à « négliger » en partie leur loyauté envers la direction générale. **Cependant, nous avons montré que ce partenariat peut se faire de façon inconsciente,** par habitude.

1.4.3. Être un partenaire : ce que nous en apprennent les trajectoires professionnelles

L'étude des trajectoires professionnelles permet de mettre en évidence trois significations de ce que les contrôleurs de gestion entendent du rôle de partenaire d'affaires, de conseiller⁷.

Tout d'abord, il y a ceux pour qui **il n'est pas possible de devenir un partenaire des opérationnels à part entière dans un grand groupe** comme Saint-Gobain. Ceci n'est pas la conséquence de la place laissée à la finance dans cette organisation. Pour eux, au sein de grands groupes, les contrôleurs de gestion sont beaucoup trop accaparés par des activités de remontées et d'analyses d'informations pour la direction générale ; c'est le schéma des grands groupes, comme ils le disent « on n'y peut rien ». Cette vision de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans des grands groupes les amène ainsi à quitter le groupe ou à vouloir quitter le groupe pour rejoindre de plus petites entités. Nous avons toutefois mis en évidence, grâce à la littérature, que leur vision pouvait être biaisée (Nobre, 2001). En effet, dans les plus petites entreprises rien ne dit que le contrôleur de gestion puisse être davantage un conseiller que dans une grande organisation.

Ensuite, il y a ceux pour qui un contrôleur de gestion n'est partenaire que s'il est proche du terrain et qu'il reste sur des postes décentralisés. La signification

7. Au-delà du flou sémantique concernant les activités contenues pour eux dans ce rôle.

de la mission de conseil n'a de sens que si cette dernière se fait pour et auprès des opérationnels. S'éloigner du terrain, c'est par essence s'éloigner d'une partie de son identité : plus les contrôleurs de gestion montent dans l'organigramme, moins ils sont *business partners*, les missions de conseil revenant d'avantage au directeur administratif et financier. **L'identité professionnelle du conseiller est ainsi ancrée dans les opérations**, y compris pour leur identité professionnelle visée de directeur administratif et financier. Nous avons rencontré des contrôleurs de gestion qui ne souhaitent pas s'éloigner vers des postes trop centraux. Ceci s'explique par la représentation qu'ils se font des postes centraux et de leur appétence personnelle vis-à-vis de ceux-ci. Ils ne veulent pas consacrer leur temps à consolider des données et à faire des résumés de commentaires, ni s'intéresser à des problématiques qu'ils jugent peu « concrètes », *etc.*

Enfin, par complémentarité, il y a ceux pour qui le contrôleur de gestion est toujours le conseiller de quelqu'un. Les évolutions de carrière les amènent à devenir et à être d'autres conseillers. Ils vont par exemple conseiller les contrôleurs de gestion opérationnels sur les bonnes pratiques, diffuser ce qu'ils ont appris en travaillant avec d'autres pays, *etc.*

L'étude des trajectoires professionnelles permet aussi de mettre en évidence un paradoxe pour les organisations qui souhaitent que leurs contrôleurs de gestion deviennent des *business partners*. Alors même que ceux-ci rencontrent des difficultés pour se faire accepter comme tel, une fois qu'ils le sont devenus, les contrôleurs de gestion sont amenés à évoluer dans leur fonction car ils risquent de trop le devenir. **À nouveau, une relation de confiance doit être créée entre les opérationnels et le nouvel arrivant, ce qui fait de la fonction partenaire un équilibre toujours à renouveler.**

En résumé

Cette partie nous a permis de discuter du rôle de conseiller. Nous avons ainsi montré que les contrôleurs de gestion utilisent cette expression selon différentes acceptions. De plus, nous avons confirmé qu'atteindre cette identité professionnelle repose aussi sur la capacité de ces derniers à **gérer leur emploi du temps**, à se débarrasser le plus rapidement possible des tâches de production et de remontée d'informations (Morales, 2009). Enfin, nous avons mis en avant le fait qu'être un partenaire c'est aussi, pour les contrôleurs de gestion, apprendre à ne pas être parfait au quotidien, à être peut-être un peu moins rigoureux et précis, et surtout **être capables de juger de la situation qui leur fait face**.

1.5. Trajectoires professionnelles, problèmes identitaires et financiarisation

Dans cette section, nous montrerons comment la disparition du titre de directeur administratif et financier dans l'organisation étudiée affecte la construction identitaire des contrôleurs de gestion (1.5.1.). Puis, nous montrerons comment les orientations de carrière choisies par les contrôleurs de gestion influencent la financiarisation de leur organisation (1.5.2.).

1.5.1. Disparition du titre de directeur administratif et financier et problèmes identitaires

La fonction financière de Saint-Gobain, dans son intégralité, a connu des mutations ces dernières années : rationalisation du nombre de postes, création des centres de services partagés pour la comptabilité, réflexions sur la création de centres de services partagés pour le contrôle de gestion, *etc.* Une des conséquences de ce remaniement est **la disparition du titre de directeur administratif et financier**. Plus précisément, les postes de direction administrative et financière disparaissent dans les niveaux hiérarchiques inférieurs (sites et petites structures), et une diminution du nombre de postes aux niveaux intermédiaires a aussi été constatée, un directeur administratif et financier supervise un nombre d'entités plus importantes qu'auparavant. Le titre ne disparaît donc pas complètement et reste réservé à certains niveaux de l'organisation. Désormais, de moins en moins de membres de l'organisation peuvent prétendre accéder à ce titre, et les projections identificatoires

qu'il confère s'en trouve modifiées (Becker, 2006). De fait, **l'organisation limite les contrôleurs de gestion dans leur progression hiérarchique « logique » alors même qu'elle légitime leurs savoirs acquis, contrairement à ce qui est évoqué dans les travaux d'Osty et Uhalde (2007) et de Dubar (2010)**, travaux dans lesquels le blocage des carrières résulte d'une non reconnaissance des savoirs par l'organisation. En effet, les compétences aussi bien techniques financières et comptables mais aussi opérationnelles sont considérées comme étant appréciées pour occuper ces fonctions de directeur administratif et financier (Baxter et Chua, 2008).

Les contrôleurs de gestion qui sont conscients de ces changements et dont la projection professionnelle est celle de directeur administratif et financier, vivent une atteinte à leur sentiment d'identité (Dubar, 2000). **La construction de leur identité professionnelle mène à un blocage puisqu'on leur refuse l'accès à l'identité visée (Dubar, 2010) de directeur administratif et financier**, identité professionnelle qui est dans la continuité de leur identité héritée de financier. Les contrôleurs de gestion ne peuvent donc poursuivre leur expression d'eux-mêmes dans cet environnement. Nous avons alors pu identifier deux modèles identitaires distincts face à cette situation.

Dans un premier cas, nous avons pu isoler un groupe de contrôleurs de gestion qui se définit avant tout comme étant des membres de l'organisation. Fortement attachés à leur organisation, **ils privilégient une « identité d'entreprise » (Dubar, 2010). L'identification par anticipation au titre professionnel de directeur administratif et financier et à la carrière logique d'un contrôleur de gestion sont ainsi plus faibles que leur identification à l'organisation** (Becker, 2006 ; Ashforth *et al.*, 2008 ; Le Floch, 2009). La primauté de l'identité d'entreprise signifie que les individus sont prêts à s'engager activement dans les actions de formation lancées à l'intérieur de leur organisation (Dubar, 2010). Cela leur permet de modifier et d'adapter leurs savoirs pour (re)devenir conformes aux attentes identitaires en termes de compétences émises par celle-ci (Pratt, 1998 ; Alvesson et Willmott, 2002 ; Empson, 2004) et d'aboutir, *in fine*, à la reconnaissance de l'organisation de son identité visée. Dans notre étude, ce n'est pas l'absence de certaines compétences qui déclenche la non reconnaissance par l'organisation de l'identité visée de directeur administratif et financier. Ce n'est donc pas l'engagement dans les formations qui caractérise l'identité d'entreprise, c'est plutôt la volonté des contrôleurs de gestion de changer de fonction au sein même de l'organisation et d'exercer leurs compé-

tences acquises en d'autres postes alors que cela n'était pas leur volonté première. Les contrôleurs de gestion acceptent alors d'être dans la rupture de leur transaction biographique de financier pour être reconnue par l'organisation⁸. Nos résultats ne correspondent toutefois pas tout à fait à ce que Dubar (2010) appelle identité d'entreprise puisque dans ce cadre, les contrôleurs de gestion devraient connaître une promotion interne dans l'organisation qui serait dans la continuité de leur identité héritée de financier, ce qui n'est pas le cas dans notre recherche.

Dans un second cas, les contrôleurs de gestion désirent évoluer dans la continuité d'une trajectoire professionnelle qu'ils jugent logique et se projettent à moyenne échéance sur des postes de direction administrative et financière. L'identification au titre professionnel et à la communauté de valeurs et de pairs est donc plus importante que l'identification à l'organisation. Toutefois, l'organisation ne reconnaît pas leur revendication. **Ces contrôleurs de gestion privilégient une « identité de métier »** (Dubar, 2010). Dans ce modèle identitaire, les professionnels veulent faire reconnaître leurs compétences et leurs savoirs acquis grâce à une filière de formation. Ils veulent alors progresser au sein de leur communauté. Toutefois, alors que pour Osty et Uhalde (2007) et Dubar (2010), les individus perçoivent leur progression de carrière comme incertaine et bloquée et ne peuvent pas sortir de l'organisation — dans leur modèle, les individus ne correspondent plus aux normes de l'emploi — les contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain évoquent **la mobilité externe pour obtenir la reconnaissance** de leur identité de métier dans une autre organisation. Privilégiant une forme de « réalisation de soi », un épanouissement individuel, les contrôleurs de gestion développent des caractéristiques de l'« identité de réseau » (Dubar, 2010). **Ces contrôleurs de gestion mêlent donc des caractéristiques de l'identité de métier et de l'identité de réseau** (Dubar, 2010).

1.5.2. Les contrôleurs de gestion comme futurs opérationnels : conséquences sur la financiarisation de leur organisation

Des études récentes ont montré que Saint-Gobain subit et répond à une pression de plus en plus importante des marchés financiers. Cela se ressent au niveau de sa politique de distribution des dividendes (Delahaie, 2009), de ses orientations stratégiques de recentrage autour d'un cœur de métier (Batsch, 2002 ; Monaco et Bughin, 2011), de la mise en œuvre de plans d'économies depuis l'arrivée d'une société d'in-

8. Suivant le modèle de Dubar, cette double transaction, relationnelle dans la reconnaissance, et biographique dans la rupture devrait mener à une identité de réseau, ce qui n'est pas le cas pour ces contrôleurs de gestion.

vestissement dans le capital du groupe (Monaco et Bughin, 2011), *etc.* Néanmoins, il a aussi été montré que le groupe reste encore assez maître de ses choix stratégiques et tente de privilégier une stratégie de gestion à moyen-long terme (Batsch, 2002 ; Chekhar, 2007). Dans le même temps, Saint-Gobain mobilise ses salariés à travers le plan d'épargne pour s'assurer de leur fidélité et de leur soutien face à ces pressions grandissantes (Delahaie, 2009).

Notre étude **confirme l'accentuation de l'attention portée aux coûts de production**. Les contrôleurs de gestion l'évoquent et constatent dans le même temps une augmentation du nombre de données et d'analyses demandées par le groupe. Toutefois, ils considèrent que ce phénomène est la conséquence de la crise et ne le relie pas à la financiarisation de leur organisation qu'il juge encore très humaine. Nos résultats permettent aussi de confirmer que le groupe ne souhaite pas que les décisions prises au quotidien soient trop court-termistes⁹. En ce qui concerne l'étude des profils des membres de l'équipe dirigeante de Saint-Gobain : bien que certains aient été strictement formés à la finance, la majorité d'entre eux ne possèdent pas des profils de purs financiers. **Le haut management du groupe n'est ainsi pas fortement financiarisé** (Fligstein, 1987) **et la fonction contrôle de gestion n'est pas omnipotente** (Lambert, 2005). La financiarisation de l'organisation est, pourrions-nous dire, limitée : la performance financière est certes importante lors d'une prise de décision, mais elle n'est pas l'unique critère de sélection pris en considération. Malgré ces résistances, notre analyse par l'étude des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion montre que **le management intermédiaire de l'organisation se financiarise**. Ceci s'explique par le fait que **les contrôleurs de gestion accèdent à des postes en dehors des fonctions supports**.

Certains contrôleurs de gestion se projettent donc et s'orientent vers des postes de la ligne opérationnelle par choix et appétence personnelle, et plus particulièrement vers des postes de directions générales à des niveaux intermédiaires. Nous avons montré que pour ces contrôleurs de gestion, **côtoyer les opérationnels les amènent à développer une frustration liée à leur groupe professionnel d'appartenance** : la frustration de **l'absence de prise de décisions**, non pas financières qui est attribuée aux directeurs administratif et financier, mais **opérationnelles**. Ce qui n'était pas un problème pour eux au début de leur carrière laisse par la suite place à un conflit identitaire. Ainsi, l'interaction avec différents groupes organisés,

9. Nous rappelons ici le fait qu'il est demandé aux contrôleurs de gestion de limiter le plus possible les comportements court-termistes des opérationnels.

en l'occurrence ici les opérationnels, affecte l'image que les contrôleurs de gestion ont d'eux-mêmes, de qui ils veulent devenir et finalement change leur identité (Becker, 2006). Les contrôleurs de gestion voient alors dans l'accès à ces postes, un moyen de se réaliser professionnellement, ils créent ensuite une histoire pour mettre en cohérence le passage d'une identité de financier vers une identité opérationnelle. **Cette identité visée est à la fois pour eux dans la continuité de leur identité héritée de financier, mais aussi dans la rupture** (Dubar, 2010) : ils changent de « fonction » mais restent dans l'organisation. Redslob (2012) avait elle aussi relevé cette trajectoire professionnelle pour certains contrôleurs de gestion : militaires forcés de devenir des contrôleurs de gestion suite à une réforme, ils ne souhaitent qu'une chose, sortir de la fonction contrôle de gestion pour revenir à leur seule identité professionnelle de militaire. Il y avait ainsi le rejet de l'identité imposée de financier et la volonté de retourner vers des activités opérationnelles, ce qui leur permettrait de réacquérir une identité professionnelle positive. Notre travail montre au contraire, qu'aller vers les opérations ne signifie pas forcément se construire en rupture avec l'identité de financier, dans le sens d'un rejet profond d'une partie de son identité, mais peut-être vu comme une sous-identité professionnelle sur laquelle les individus peuvent s'appuyer par la suite. Les contrôleurs de gestion ne dénigrent ainsi pas leur ancienne identité professionnelle.

Dans l'histoire qu'ils narrent d'eux, **les contrôleurs de gestion se sentent tout à fait légitimes pour accéder à des postes en dehors des fonctions support et financière**¹⁰, et plus précisément sur des postes de direction générale pour la grande majorité des contrôleurs de gestion qui se projettent sur des postes opérationnels par choix¹¹. Pour eux, les compétences financières sont importantes pour prendre des décisions, or, ils les possèdent de par leur identité professionnelle héritée de contrôleurs de gestion. Cette identité leur a aussi permis d'acquérir un minimum de compétences opérationnelles, même s'ils avouent ne pas être des experts dans ce domaine. Enfin, ce type de poste leur permet d'acquérir une vue globale et processuelle de l'organisation : ils ont pu accéder à toutes les fonctions de l'organisation, ils ont pu travailler avec tout le monde. Puisqu'ils voient dans les postes de direction générale des postes généraux, c'est-à-dire pour lesquels il n'est pas nécessaire de posséder des connaissances précises sur tous les domaines mais qu'il est nécessaire de considérer l'aspect financier, et qu'il suffit de savoir s'entourer, il n'y a aucune rai-

10. Tous les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés considèrent que la finance, en général, ne ferme pas de portes.

11. Pour rappel, dans notre échantillon, seul un contrôleur de gestion est parti sur un poste opérationnel de manager.

son pour eux de ne pas être légitimes à ces fonctions. **Leur accès à ces fonctions reposent sur donc sur leur identité professionnelle héritée de contrôleur de gestion « financier et opérationnel »**. Ainsi, avoir été un contrôleur de gestion ayant occupé des postes opérationnels devient véritablement un atout pour la reconnaissance de leur identité visée d'opérationnel.

Le passage par un poste de directeur administratif et financier est pour eux un atout supplémentaire pour devenir directeur général d'une entité à un niveau intermédiaire. Un problème de reconnaissance pourrait s'avérer à moyen terme du fait de la disparition de ce titre dans l'organisation, d'autant plus qu'il existe des entités où les contrôleurs financiers (qui remplace le titre directeur administratif et financier) sont exclus des comités de directions puisqu'ils ne portent plus le titre de « directeur ». Quoiqu'il en soit, **les contrôleurs de gestion se sentent tout autant légitimes que les ingénieurs ou les commerciaux pour occuper des postes opérationnels, et plus précisément des postes de direction générale.**

Rappelons que les contrôleurs de gestion qui sont à leur embauche des techniciens ont intériorisé depuis leur formation la culture financière. Une fois arrivés à ces postes opérationnels, ces aspects sont toujours présents à leur esprit et sont intégrés lors des prises de décision : ils disent qu'ils n'oublieront pas leur rigueur, leur respect des règles financières, *etc.*, en définitive, leur identité héritée de financier. Ils renforcent de fait, par capillarité, le poids de la finance au quotidien. De plus, ils facilitent les interventions des contrôleurs de gestion en exercice puisqu'ils ont confiance en eux, en leur capacité à leur fournir des informations fiables, utiles, *etc.* Bien qu'ils puissent être critiques vis-à-vis de contrôleurs de gestion qui seraient trop orientés vers des activités de tenue des comptes, ils portent un regard bienveillant sur les membres de leur ancienne famille. Ils ont alors tendance à leur accorder plus facilement le rôle de conseiller tellement recherché. **Ils légitiment par là-même la place des contrôleurs de gestion à leurs côtés au quotidien** puisqu'ils font appel à eux. Ainsi, de par leur identité héritée de financier et la place accordée aux contrôleurs de gestion à leurs côtés, **les anciens contrôleurs de gestion devenus opérationnels participent à la financiarisation de leur organisation.**

Ces choix et perspectives de carrière sont de plus renforcés par la disparition du titre de directeur administratif et financier à certains niveaux de l'organisation, et par le nombre désormais limité de postes au sein de la famille financière comme nous l'avons vu dans la section précédente. Le groupe lui-même expose ces possibilités

d'orientation de carrière aux contrôleurs de gestion seniors lors des formations pour tenter de conserver les cadres à haut potentiel. Des contrôleurs de gestion qui se projetaient à moyen terme sur des postes de direction financière, et pour qui l'attachement au groupe Saint-Gobain est fort, s'orientent désormais vers ce type de postes opérationnels mais aussi sur des postes d'autres fonctions support telle la logistique. Ils participent à leur tour à une diffusion implicite des logiques financières sur d'autres fonctions. Ainsi, des signes de la financiarisation de la gestion du groupe peuvent être trouvés puisque nous observons une financiarisation progressive des profils du management intermédiaire alors même que le haut management ne souhaite pas que la finance devienne omnipotente. **La financiarisation de l'organisation est ainsi plus implicite, plus cachée et sans doute même moins consciente.**

En résumé

L'identité professionnelle visée des contrôleurs de gestion est celle de directeur administratif et financier, elle est celle qui est considérée comme étant la plus logique. La disparition de ce titre à de nombreux niveaux de l'organisation étudiée met les contrôleurs de gestion face à un **dilemme identitaire** puisque l'accès à leur identité visée est bloquée, bien que Saint-Gobain reconnaisse les compétences et savoirs financiers. Deux groupes se distinguent alors. **Les contrôleurs de gestion qui privilégient une « identité d'entreprise »** d'une part : leur identification anticipée au titre de directeur administratif et financier est plus faible que leur identification à l'organisation. Ils acceptent alors des postes en dehors de la famille financière pour rester dans l'organisation, bien que leur objectif premier était de garder leur identité professionnelle de financier. D'autre part, il existe **des contrôleurs de gestion qui privilégient une « identité de métier »** : c'est alors l'identification au titre professionnel et à l'identité de financier qui prime. Ils choisissent la mobilité externe pour obtenir la reconnaissance de leur identité de métier dans d'autres organisations.

Nous avons également montré que les contrôleurs de gestion qui choisissent de s'orienter vers des postes opérationnels, que cela soit par appétence personnelle ou par obligation du fait de la restructuration de la famille financière, participent à la financiarisation implicite des niveaux de décisions opérationnels intermédiaires. En effet, ils déclarent s'appuyer sur leur identité héritée de financier pour prendre des décisions et considèrent qu'ils sont plus aptes à suivre les règles dictées par la direction du groupe que les personnes issues des opérations. **Ils fondent d'ailleurs leur légitimité d'accès à ces postes sur leur compétences financières et sur les compétences opérationnelles développées lors de leur passage à des postes de contrôle de gestion proches terrain.** Au-delà d'une financiarisation des décisions, de par leur identité héritée, ces anciens contrôleurs de gestion

légitiment également l'influence et la place des contrôleurs de gestion en activité puisqu'ils font appel à eux pour les seconder. Ces anciens financiers participent de façon plus implicite et moins consciente à la financiarisation de leur organisation.

2. Contributions, limites et perspectives de la recherche

Nous arrivons à la fin de cette thèse. Cette section est ainsi consacrée à la présentation des contributions de la recherche que nous avons menée (2.1.), de ses limites et de ses perspectives (2.2.).

2.1. Les contributions de notre recherche

L'étude des trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion permet de proposer trois types de contribution. Dans une première partie nous porterons notre attention sur les contributions théoriques de cette recherche (2.1.1.). La deuxième partie sera consacrée à une contribution managériale (2.1.2.). Enfin, nous présenterons la façon dont nos résultats contribuent à la littérature sur la financiarisation des organisations (2.1.3.).

2.1.1. Contributions théoriques en contrôle de gestion

Notre travail permet tout d'abord de répondre à notre question de recherche et aux quelques interrogations que nous avons soumises à l'examen du lecteur en introduction. Ainsi, il participe à la compréhension de la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion, sur laquelle nous savons peu de choses (Warren et Parker, 2009). Nous le situons dans la continuité des travaux récents qui s'intéressent aux questions de l'identité professionnelle à travers le prisme des trajectoires professionnelles (Suddaby *et al.*, 2007 ; Gendron et Spira, 2010 ; Red-slob, 2012). Cette approche permet de dépasser la vision statique qui est souvent donnée du métier de contrôleur de gestion (Caron *et al.*, 2008) puisque les études passent souvent sous silence, comment ce dernier, en tant qu'individu, est influencé et travaille sur lui-même pour faire évoluer sa pratique au cours de son expérience professionnelle. Nous portons alors notre attention sur la construction de l'identité professionnelle de contrôleur de gestion qui sont avant tout des techniciens financiers.

Notre thèse montre que **les contrôleurs de gestion ne sont pas cantonnés à un rôle spécifique**, dépendant uniquement des caractéristiques de l'organisation, de la place de la fonction contrôle de gestion, du rattachement hiérarchique, *etc.* Il est aussi la résultante d'un travail que les contrôleurs de gestion font sur eux-mêmes mais aussi sur les autres (transaction relationnelle). Nous ne nions pas les facteurs de contingence précédemment évoqué, nous montrons toutefois que l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion se modifie dans le temps au gré des interactions, des compétences acquises ou à acquérir et de la création d'une relation de confiance. Ainsi, même dans une organisation où la fonction contrôle de gestion est considérée comme accompagnant les opérations, **les contrôleurs de gestion ne sont pas *business partners* dès leur entrée en fonction, ils le deviennent.** Tant qu'ils n'ont pas acquis de compétences opérationnelles et la confiance des opérationnels, ils ne se considèrent pas comme pouvant être des conseillers ou apportant de la valeur ajoutée. **Le passage par des postes opérationnels est alors un rite d'institution** qui signifie aux individus qu'ils sont désormais des contrôleurs de gestion, qu'ils peuvent apporter de la plus-value à leurs activités et qui les légitime dans leurs prétentions de carrière. Nous avons alors mis en évidence des stratégies déployées par les contrôleurs de gestion pour acquérir la confiance des opérationnels.

S'intéresser à la construction de l'identité professionnelle permet aussi de savoir dans quelle mesure les stéréotypes sont intégrés dans la définition de soi donnée par les contrôleurs de gestion (Warren et Parker, 2009). Nous avons montré que les contrôleurs de gestion techniciens **acceptent leur sous-identité de garant des comptes** même si elle est porteuse de stéréotypes négatifs et qu'elle ne leur permet pas d'atteindre une identité professionnelle valorisée. Ils ne souhaitent pas non plus se débarrasser des tâches de production d'informations qui leur permettent de conserver l'étendue de leur juridiction. Ils considèrent d'ailleurs que la rigueur, la précision et la capacité à respecter les règles font partie des fondements de leur identité professionnelle de contrôleur de gestion. Toutefois, dans leur construction identitaire **ils s'identifient par distinction des comptables**, ce qui leur permet de valoriser leur propre identité professionnelle puisqu'ils rejettent certains stéréotypes attribués à ces derniers (éloignement du *business* par exemple). **Ils s'identifient également par distinction des opérationnels** ce qui montre une volonté de la part des contrôleurs de gestion de ne pas empiéter sur la juridiction de ceux-là ; c'est donc aussi une stratégie utilisée pour positionner la fonction contrôle de gestion en tant que partenaire.

Notre thèse contribue également à mieux comprendre les raisons qui poussent les contrôleurs de gestion à évoluer vers des postes en dehors de la fonction finance. Redslob (2012) met en évidence que certains contrôleurs de gestion, dans un contexte où la performance financière est en quête de légitimité, souhaitent retourner vers les opérations. En effet, cette identité professionnelle de financier leur a été imposée et ne leur permet pas d'atteindre une identité valorisée. Au contraire, notre étude montre que tous les contrôleurs de gestion ne s'orientent pas vers ce types de poste suite à rejet total de leur identité héritée de financier. Ils considèrent, dans les organisation privées, qu'elle est plutôt un atout non négligeable pour atteindre ces postes : **cette identité d'ancien financier est source de légitimité**. De plus, l'orientation vers des postes opérationnels peut s'expliquer en partie par le développement d'une frustration envers l'absence de prise de décision opérationnelle liée à l'exercice même du métier de contrôleur de gestion. En ce sens, il y a bien rejet d'une partie de l'identité professionnelle du contrôleur de gestion lorsque celui-ci évolue lors de ses différentes expériences.

Nous avons aussi mis en évidence le fait que la disparition du titre de directeur administratif et financier place les contrôleurs de gestion face à un **dilemme identitaire** puisque l'accès à leur identité visée est bloquée. Ce blocage ne résulte toutefois pas d'une absence de reconnaissance, par l'organisation, de leurs compétences et savoirs financiers. Deux groupes de contrôleurs de gestion ont alors pu être isolés. Ceux qui **privilégient une identité d'entreprise** d'une part : l'identification à l'organisation et à ce qu'elle représente est plus forte que leur identification anticipée au titre de directeur administratif et financier. Elle est donc plus forte que leur identification à la trajectoire professionnelle logique. Ils acceptent d'abandonner l'exercice de leur identité professionnelle de financier pour rester dans leur organisation. D'autre part, il existe des contrôleurs de gestion qui **privilégient une identité de métier** : c'est l'identification au titre professionnel et à l'identité de financier qui prime. Ils choisissent la mobilité externe pour obtenir la reconnaissance de leur identité de métier dans d'autres organisations ou utilisent leur passage par d'autres fonctions (telles que les systèmes d'information) pour se faire reconnaître comme légitimes pour les postes de directeurs administratifs et financiers existant encore au plus haut niveau de l'organisation.

Ensuite, les résultats obtenus permettent de mieux comprendre la signification du rôle de partenaire d'affaires ou de conseiller, selon le point de vue des contrôleurs de gestion. Il existe un flou sémantique entourant la signification du rôle de *busi-*

ness partner, ce qui permet à chaque contrôleur de gestion d'atteindre une identité professionnelle positive. Toutefois, lorsque ces significations sont confrontées, nous avons pu montrer que pour certains contrôleurs de gestion, le rôle de partenaire ne peut être atteint dans de grandes organisations. Pour d'autres, il n'est possible d'être conseiller qu'aux niveaux opérationnels, plus le contrôleur de gestion s'éloigne du terrain, moins il l'est, par définition. Enfin, d'autres contrôleurs de gestion considèrent qu'ils sont toujours le conseiller de membres de l'organisation (des contrôleurs de gestion aux niveaux inférieurs par exemple).

Les différentes discussions menées précédemment nous permettent de conclure cette section en mettant en avant un certain paradoxe dans l'exercice du rôle de conseiller. Les contrôleurs de gestion savent que cette sous-identité professionnelle est **une construction à l'échelle de l'interaction entre eux-mêmes et les opérationnels** qui s'inscrit dans la durée. Or, les politiques de ressources humaines ont pour objectifs de régulièrement faire évoluer les contrôleurs de gestion pour qu'ils ne deviennent pas trop proches des managers. Ceci a pour conséquence de remettre en question les opérations par les nouveaux arrivants au profil de technicien financier mais aussi de remettre en question et de reconstruire à chaque fois la relation de partenariat entre ces membres organisationnels. Ceci a pour conséquence **la fragilisation même de la fonction contrôle de gestion partenaire d'affaires** qui peut être vue, *in fine* comme un équilibre instable.

Nous venons de décrire les contributions théoriques de cette thèse. Nous allons maintenant nous intéresser à sa contribution managériale.

2.1.2. Contribution managériale

Les relations entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels peuvent parfois s'avérer conflictuelles. La littérature met en évidence l'importance des compétences relationnelles pour que les contrôleurs de gestion fassent adhérer les opérationnels à leurs interventions. L'étude des trajectoires professionnelles suivies par les contrôleurs de gestion — dont le profil à leur début de carrière est celui d'un technicien — nous amène à faire une nouvelle proposition qui faciliterait en partie l'intégration de ces derniers : **il est conseillé de leur offrir des postes opérationnels dès le début de leur carrière puisque cela facilite les relations qu'ils entretiennent avec les opérationnels** par la suite.

Nous avons mis en avant deux arguments pour expliquer cette proposition. Dans un

premier temps, les contrôleurs de gestion ayant occupé des fonctions en central avant d'arriver sur le terrain (et ce même pour un stage) mettent en avant la difficulté d'intégration liée à leur poste précédent. Ils considèrent en effet qu'ils souffrent davantage du stéréotype d'œil de Moscou, d'espion au service de la direction générale (Boisvert, 1994 ; Fornerino et Godener, 2006) que s'ils avaient occupé directement un poste opérationnel. Commencer directement par des postes opérationnels pour les contrôleurs de gestion permettrait ainsi, **si ce n'est de supprimer, tout du moins de ne pas accentuer certains stéréotypes**. Dans un second temps, il semble que l'arrivée à ces postes de « jeunes individus » facilite également l'acceptation par les opérationnels de certains comportements qui sont pourtant propres aux contrôleurs de gestion : les questions posées par ceux-ci sont perçues moins négativement puisque la curiosité, associée à la découverte de l'entreprise et des processus productifs mieux acceptée.

Dans le même temps nous avons montré que les politiques de ressources humaines menées au sein du groupe visent à limiter les risques de partenariats trop fort entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. Les contrôleurs de gestion sont certes rattachés aux directions financières mais surtout, ceux-ci sont régulièrement amenés à changer de poste. Le fait de régulièrement renouveler les contrôleurs de gestion sur les sites est en effet un moyen de limiter les risques de fraternisation entre opérationnels et contrôleurs de gestion. De plus, cela permet de garder sous tension perpétuelle les opérationnels puisque les nouveaux contrôleurs de gestion remettent systématiquement en question les habitudes de travail des premiers. Cela peut toutefois être problématique dans le tissage d'une relation de confiance entre les contrôleurs et les opérationnels. Ainsi, bien que le groupe souhaite faire de ses contrôleurs de gestion des partenaires d'affaires, leur politique de ressources humaines montre qu'il est en définitive plus important de surveiller les opérationnels que d'être leur conseiller.

Nous venons de proposer une contribution managériale. La dernière contribution proposée porte sur la financiarisation des organisations.

2.1.3. Contribution à la littérature sur la financiarisation des organisations

Cette thèse contribue à la littérature sur la financiarisation. Celle-ci est généralement étudiée d'un point de vue macro-économique (Boyer, 2000 ; Froud *et al.*, 2002 ; Dore, 2002 ; Krippner, 2005, *etc.*) ou pour ses effets sur la structure de l'actionnariat des grandes entreprises (Lazonick et O'Sullivan, 2000 ; Roberts *et al.*, 2006 ; Cushen,

2013). D'autres études ont aussi mis en évidence l'arrivée aux postes de direction des grandes organisations de personnes aux profils financiers, postes réservés auparavant aux commerciaux et ingénieurs (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987 ; Zorn, 2004). Plus récemment, l'intérêt s'est porté sur l'influence des mesures financières de performance dans la financiarisation des organisations (Ezzamel *et al.*, 2008 ; Morales et Pezet, 2012 ; Alvehus et Spicer, 2012). Il a été montré que la sphère financière exerce un contrôle de plus en plus accru sur les activités managériales et stratégiques : les métriques comptables sont de plus en plus placées au cœur des processus organisationnels et modifient les pratiques de management (Ezzamel *et al.*, 2008 ; Mikes, 2011). Toutefois, la financiarisation ne peut s'imposer par le seul désir de la direction générale et par la seule arrivée de financiers en différents postes du haut management. Les contrôleurs de gestion, interfaces entre les préoccupations de la direction générale et les actions des opérationnels, sont en charge de la diffusion de la financiarisation vers les plus bas niveaux de l'organisation (Morales et Pezet, 2010).

Étudier les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion permet de mieux comprendre le processus de financiarisation des organisations au sein desquelles la fonction contrôle de gestion n'est pas omnipotente (Lambert, 2005) et pour lesquelles le haut management déclare ne pas vouloir subir une trop grande pression de la part des marchés financiers. Nous montrons ainsi que la financiarisation de l'organisation n'est pas l'unique fait du travail quotidien des contrôleurs de gestion pour susciter l'adhésion des opérationnels à leurs interventions (Dent, 1991 ; Ahrens et Chapman, 2000 ; Morales et Pezet, 2010) ou des narrations qu'ils produisent pour se légitimer (Legalais et Morales, 2014). **Elle est aussi la résultante des choix d'orientation de carrière d'anciens contrôleurs de gestion vers des postes opérationnels**, plus précisément vers des postes de direction générale. Cette orientation dépend, bien évidemment, de la reconnaissance par leur organisation de leur légitimité d'accès à ces postes. Les anciens contrôleurs de gestion considèrent qu'il est essentiel de considérer l'aspect financier dans une prise de décision, aspect auquel ils ont été sensibilisés depuis le début de leur carrière. **Ils fondent ainsi leur légitimité d'accès à ces postes sur cette légitimité financière.** Par l'occupation de ces postes, ils légitiment à leur tour, en tant qu'opérationnels, la place et les interventions des contrôleurs de gestion en exercice. Le contexte organisationnel de Saint-Gobain nous a donc permis d'éclairer une nouvelle facette du processus de financiarisation des organisations, plus « cachée », plus implicite et qui s'explique par l'arrivée à des postes opérationnels intermédiaires d'anciens

contrôleurs de gestion dont l'identité héritée est financière.

En résumé

À l'origine, notre objectif était de comprendre comment se construit l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion et d'expliquer dans quelle mesure les trajectoires professionnelles choisies influençaient celle-ci. Les résultats de notre étude ont alors mis en évidence des contributions d'ordre théorique et managérial.

Du point de vue théorique, une base commune à l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion a été dégagée. Toutefois, nous avons montré que selon les trajectoires professionnelles anticipées et le degré d'identification à certaines cibles telles que l'organisation ou le titre professionnelle, il était possible de distinguer des groupes de contrôleurs de gestion possédant des sous-identités professionnelles différentes. Nous avons classé les contrôleurs de gestion suivant qu'ils privilégient une identité de métier ou qu'ils privilégient une identité d'entreprise. Cette section nous a aussi permis de discuter autour du rôle de conseiller et de ses différentes acceptions.

L'étude des trajectoires professionnelles offre également une meilleure compréhension de la financiarisation des organisations. Certains contrôleurs de gestion terminent leur carrière à des postes opérationnels, dont les plus prégnants sont les directions générales, tout en conservant leur identité héritée de financier. Ils financiarisent implicitement les prises de décisions opérationnelles et légitiment les interventions des contrôleurs de gestion à leur côté.

Enfin, du point de vue managérial, l'étude de notre terrain a permis de montrer que l'intégration des contrôleurs de gestion auprès des opérationnels était facilitée s'ils occupaient dès le début de leur carrière ce type de fonction. La partie suivante présente les limites et les voies futures de recherche.

2.2. Limites et perspectives de notre recherche

Notre travail a permis d'apporter des contributions de différentes natures. Toutefois, il comporte des limites qui ouvrent des perspectives pour de futures recherches.

Dans un premier temps, de par notre démarche de recherche, nous avons fait le choix de limiter le pouvoir de généralisation de notre étude. Ce choix a été fait en toute connaissance de cause puisque nous avons pu observer les conséquences d'une restructuration de la fonction financière : disparition du titre de directeur administratif et financier et rationalisation des effectifs. Notre travail n'avait pas pour objectif la détermination de régularités empiriques mais l'émergence et la compréhension de

phénomènes originaux. En effet, les changements observés étaient assez significatifs et uniques pour fortement influencer la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion. Il serait maintenant intéressant de mener une nouvelle phase de collecte et de traitement de données auprès de contrôleurs de gestion d'autres organisations pour tenter de généraliser certains de nos résultats, ce qui nous semble possible au vu de ceux obtenus lors de la phase exploratoire.

Dans un deuxième temps, nous considérons que les données que nous avons recueillies l'ont été sur une période de temps trop courte pour bien comprendre l'évolution de la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion. Bien que nous ayons suivi une méthodologie proche de celle mise en place par Becker (2006) pour traiter de la question de la construction de l'identité professionnelle, une étude longitudinale pourrait nous fournir de nouvelles pistes de recherche. En effet, l'entretien permet de collecter des témoignages à un moment précis de la carrière des personnes interrogées. Nous pouvons ainsi dire que notre vision des narrations professionnelles des contrôleurs de gestion est finalement assez statique. Une étude empirique ultérieure auprès des mêmes personnes, occupant des fonctions différentes ou étant possiblement bloquées dans leur avancement de carrière, pourrait enrichir nos résultats. Nous pourrions ainsi comparer les narrations avancées par chaque individu : existe-t-il des similitudes, des différences dans les justifications des choix ? Les narrations de soi sont-elles toujours identiques ? Comment ont-elles évolué dans le cas de réponses négatives ? Ceci nous permettrait d'approfondir également les problèmes de légitimité des contrôleurs financiers en exercice, ainsi que les possibles problèmes d'évolution de carrière liés à l'absence du titre professionnel de « directeur » dans leurs fonctions.

Notre étude nous a aussi amenée à discuter autour des centres de services partagés comptables et de leurs conséquences sur l'organigramme de l'organisation. Nous pourrions entrer en conversation avec les recherches menées en comptabilité qui se sont intéressées aux déterminants de la mise en place de ces centres (Tondeur et de La Villarmois, 2003 ; Janssen et Joha, 2008) et à ses conséquences en termes de risques par exemple (Kastberg, 2014). Nous pensons que nous pourrions contribuer à cette littérature sur les conséquences de l'instauration de ces unités au sein des organisations puisque cela mène à une modification de l'organigramme de la fonction finance. De plus, bien que nous ne l'ayons pas évoqué dans nos résultats, puisque sortant de notre objet de recherche, nous avons relevé un nouveau problème lié à la mise en place de ces centres comptables : comment gérer les carrières des comp-

tables qui y travaillent en sachant que les lignes hiérarchiques y sont très courtes ? Une possibilité a été évoquée par certains hauts managers : proposer aux comptables d'évoluer vers des postes en contrôle de gestion. Toutefois, alors que les contrôleurs de gestion clament leur identification par distinction des comptables, dans quelle mesure l'arrivée de ces derniers n'orienterait-elle pas la fonction contrôle de gestion vers moins de proximité avec les opérationnels ? Comment réguler l'identité professionnelle des comptables pour qu'ils se rapprochent des opérations ?

Enfin, nous sommes tout à fait consciente que nous nous sommes principalement attachée à étudier le point de vue des contrôleurs de gestion et les attentes de l'organisation concernant ceux-ci. Notre échantillon est ainsi biaisé, puisque les contrôleurs de gestion ont tendance à n'évoquer que leurs tâches positives et à se valoriser lors des entretiens. Bien que ce soit cette partie de la présentation de soi des contrôleurs de gestion, de la justification de leurs choix, *etc.* qui nous intéressait, nous pensons qu'il serait aussi intéressant de connaître le point de vue des managers sur les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion. Pensez-vous que certains contrôleurs de gestion sont plus légitimes que d'autres par rapport à cette optique de carrière ? Que pensez-vous de la colonisation des postes opérationnels par des individus au profil financier ? Perçoivent-ils des différences dans la gestion de l'entité si leur supérieur hiérarchique est un ancien contrôleur de gestion ? Comment les managers contrecarrent-ils les stratégies de rapprochement mises en place par les contrôleurs de gestion ? Autant de questions auxquelles nous souhaitons répondre et qui nécessiteront de nouvelles investigations et matériaux empiriques.

Bibliographie

- ABBOTT, A. (1988). *The system of professions: an essay on the division of expert labor*. University of Chicago press, Chicago and London.
- AHRENS, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2/3):139–173.
- AHRENS, T. (1997a). Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *European Accounting Review*, 6(4):557–588.
- AHRENS, T. (1997b). Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers. *Accounting, Organizations and Society*, 22(7):617–637.
- AHRENS, T., BECKER, H. et AL (2008). The future of interpretive accounting research — a polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19:840–866.
- AHRENS, T. et CHAPMAN, C. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review*, 9(4):477–498.
- AHRENS, T. et CHAPMAN, C. (2002). The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain. *Management Accounting Research*, 13:151–171.
- AHRENS, T. et CHAPMAN, C. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8):819–841.
- ALBERT, S., ASHFORTH, B. E. et DUTTON, J. E. (2000). Organizational identity and identification: charting new waters and building new bridges. *Management Accounting Review*, 25(1):13–17.
- ALLARD-POESI, F. (2003). Coder les données. In GIORDANO, Y., éditeur : *Conduire un projet de recherche dans une perspective qualitative*, pages 245–290, Caen. EMS.
- ALLARD-POESI, F. (2011). Le codage n'est pas un truc méthodologique ou du codage comme problématisation. *Libellio d'Aegis*, 7(3):3–8.
- ALLARD-POESI, F., DRUCKER-GODARD, C. et EHLINGER, S. (2003). Analyses de représentations et de discours. In THIÉTARD, R. et COLL, éditeurs : *Méthodes de recherche en management*, pages 449–475.
- ALLARD-POESI, F. et PERRET, V. (2003). La recherche-action. In GIORDANO, Y., éditeur : *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*, pages 85–132. EMS.

- ALTER, N. (2006). Cultures et identités au travail. In ALTER, N., éditeur : *Sociologie et monde du travail*, pages 101–117. PUF.
- ALVEHUS, J. et SPICER, A. (2012). Financialization as a strategy of workplace control in professional service firms. *Critical Perspectives on Accounting*, 23:497–510.
- ALVESSON, M. (2003). Beyond neopositivists, romantics and localists: a reflexive approach to interviews in organizational research. *Academy of Management Review*, 28(1):13–33.
- ALVESSON, M. (2010). Self-doubters, strugglers, storytellers, surfers and others: images of self-identity in organization studies. *Human Relations*, 63(2):193–217.
- ALVESSON, M., ASHCRAFT, K. L. et THOMAS, R. (2008). Identity matters: reflections on the construction of identity scholarship in organization studies. *Organization*, 15(1):5–28.
- ALVESSON, M. et KÄRREMAN, D. (2004). Cages in tandem: management control, social identity, and identification in a knowledge-intensive firm. *Organization*, 11(1):149–175.
- ALVESSON, M. et KÄRREMAN, D. (2007). Unraveling HRM: identity, ceremony, and control in a management consulting firm. *Organization Science*, 18(4):711–723.
- ALVESSON, M. et WILLMOTT, H. (2002). Identity regulation as organizational control: producing the appropriate individual. *Journal of Management Studies*, 39(5):619–644.
- ANDERSON, J. C., JOHNSON, E. N. et RECKERS, P. (1994). Perceived effects of gender, family structure and physical appearance on career progression in public accounting: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 19:483–491.
- ANDERSON-GOUGH, F., GREY, C. et ROBSON, K. (1998). “Work hard, play hard”: the use of cliché in two accountancy practices. *Organization*, 5(4):565–592.
- ANDERSON-GOUGH, F., GREY, C. et ROBSON, K. (2000). In the name of the client: the service ethic in two professional services firms. *Human Relations*, 53(9):1151–1174.
- ANDERSON-GOUGH, F., GREY, C. et ROBSON, K. (2001). Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 26:99–122.
- ANDERSON-GOUGH, F., GREY, C. et ROBSON, K. (2005). “Helping them to forget...”: the organizational embedding of gender relations in public audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5):469–490.
- ANTHONY, R. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston, Harvard Business School Press.
- ANTHONY, R. (1988). *The management control function*. Boston, Harvard Business School Press.

- ARANYA, N., MEIR, E. I. et BAR-ILAN, A. (1978). An empirical examination of the stereotype accountant based on Holland's theory. *Journal of Occupational Psychology*, 52(139-145).
- ARMSTRONG, P. (1985). Changing management control strategies: the role of competition between accountancy and other organisational professions. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2):129-148.
- ARTHUR, M., HALL, D. et LAWRENCE, B. S. (1989). *Handbook of career theory*. Cambridge University Press.
- ASHFORTH, B. et KREINER, G. (1999). "How can you do it?" Dirty work and the challenge of constructing a positive identity. *Academy of Management Review*, 24(3):413-434.
- ASHFORTH, B. E. (1998). *Identity in organizations: developing theory through conversations*, chapitre Becoming: how does the process of identification unfold?, pages 213-222. Thousand Oaks, CA : Sage.
- ASHFORTH, B. E., HARRISON, S. H. et CORLEY, K. G. (2008). Identification in organizations: an examination of four fundamental questions. *Journal of management*, 34:325-374.
- ASHFORTH, B. E. et MAEL, F. (1989). Social identity theory and the organization. *Academy of Management Review*, 14(1):20-39.
- AYACHE, M. et DUMEZ, H. (2011a). Le codage dans la recherche qualitative : une nouvelle perspective ? *Libellio d'Aegis*, 7(2):33-46.
- AYACHE, M. et DUMEZ, H. (2011b). Réflexions en forme de réponses : à propos du codage dans la recherche qualitative. *Libellio d'Aegis*, 7(3):29-34.
- AZAN, W. (2007). Compétences des contrôleurs de gestion, utilisation d'ERP et impératif technologique, une analyse empirique. In *Halshs-00543076*.
- BALDVINSDOTTIR, G., BURNS, J., NØRREKLIT, H. et SCAPENS, R. W. (2009). The image of accountants: from bean counters to extreme accountants. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(6):858-882.
- BARLEY, S. (1989). *Careers, identities, and institutions: The legacy of the Chicago School of Sociology*, pages 41-65. Cambridge University Press.
- BARTEL, C. A. (2001). Social comparisons in boundary-spanning work: effects of community outreach on members' organizational identity and identification. *Administrative Science Quarterly*, 46:379-413.
- BATSCH, L. (2002). Le recentrage : une revue. In PARIS-DAUPHINE, U., éditeur : *Cahiers du Cereg*, volume 7.
- BAUMARD, P. (1996). *Organisations déconcertées*. Masson, Paris.
- BAUMARD, P., DONADA, C., IBERT, J. et XUEREB, J.-M. (2003). *La collecte des données et la gestion de leurs sources*. Dunod.

- BAUMARD, P. et IBERT, J. (2003). *Quelles approches avec quelles données ?* Dunod.
- BAXTER, J. et CHUA, W. F. (2008). Be(com)ing the chief financial officer of an organisation: experimenting with Bourdieu's practice theory. *Management Accounting Research*, 19:212–230.
- BEARD, V. (1994). Popular culture and professional identity: accountants in the movies. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3):303–318.
- BECKER, H. (2006). *Le travail sociologique : Méthode et Substance*. Academic Press of Fribourg.
- BECKER, H. (2009). *Les ficelles du métier. Comment conduire sa recherche en sciences sociales*. La Découverte.
- BECKER, H. (2012). *Outsiders : études sociologiques de la déviance*. Métailié.
- BEFFA, J.-L. (2012). *La France doit choisir*. Seuil.
- BERGER, P. et LUCKMANN, T. (1986). *La construction sociale de la réalité*. Méridiens Klincksieck.
- BERLAND, N. (1996). Comptabilité et contrôle de gestion en France : les exemples de Saint-Gobain et Péchiney 1930-1960. *In Actes de l'AFC*.
- BERLAND, N. (1997). La naissance du contrôle budgétaire en France (1930-1960) : rôle des consultants, apprentissage organisationnel et jeu des acteurs chez Péchiney et Saint-Gobain. *Comptabilité Contrôle Audit*, 3(2):5–22.
- BERLAND, N. (1999). *Histoire du contrôle budgétaire en France : Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*. Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.
- BERLAND, N. et de RONGÉ, Y. (2010). *Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales*. Pearson, Clermont-Ferrand.
- BESCOS, P.-L. (2002). Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance. *Finance Contrôle Stratégie*, 5(4):5–28.
- BESSIRE, D. (1995). Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion*, 106:38–45.
- BESSON, P. et BOUQUIN, H. (1991). Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 82:60–71.
- BHATTACHARYA, C., HAYAGREEVA, R. et GLYNN, M. (1995). Understanding the bond of identification: An investigation of its correlates among art museum members. *Journal of Marketing*, 59:46–57.
- BLAIS, M. et MARTINEAU, S. (2006). L'analyse inductive générale : description d'une démarche visant à donner un sens à des données brutes. *Recherches qualitatives*, 26(2):1–18.

- BLANCHE-BENVENISTE, C. (2003). Le double jeu du pronom on. *In* HADERMANN, P., VAN SLIJCKE, A. et BERRÉ, M., éditeurs : *La syntaxe raisonnée*, pages 41–56. De Boeck Supérieur.
- BLANCHET, A. et GOTMAN, A. (2010). *L'enquête et ses méthodes*. Armand Colin, Paris.
- BLIN, J.-F. (1997). *Représentations, pratiques et identités professionnelles*. L'harmattan, Paris.
- BOISVERT, H. (1994). Le modèle ABC. du contrôle sanction au contrôle conseil. *Revue Française de Comptabilité*, 258:39–44.
- BOLLECKER, M. (2003). *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*. L'Harmattan, Paris.
- BOLLECKER, M. (2007a). La recherche sur les contrôleurs de gestion : État de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit*, 13(1):87–106.
- BOLLECKER, M. (2007b). Les publications européennes et américaines sur les contrôleurs de gestion : un essai de synthèse. *In Actes du 28^e congrès de l'AFC - Poitiers*.
- BOLLECKER, M. et NIGLIS, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(1):133–158.
- BOTS, J., GROENLAND, E. et SWAGERMAN, D. (2009). An empirical test of Birkett's competency model for management accountant: survey evidence from Dutch practitioners. *Accounting Education*, 27:1–13.
- BOUGEN, P. D. (1994). Joking apart: The serious side to the accountant stereotype. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3):319–335.
- BOUIN, X. et SIMON, F. (2000). *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*. Dunod.
- BOUQUIN, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. PUF, 9^{ème} édition édition.
- BOUQUIN, H. et PESQUEUX, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité Contrôle Audit*, (Numéro spécial : les vingt ans de l'AFC(Mai):93–105.
- BOURDIEU, P. (1982). Les rites comme actes d'institution. *Actes de la recherche en sciences sociales*, 43(58-63).
- BOURGUIGNON, A. (1998). Benchmarking: from intentions to perceptions. ESSEC Research Center. DR 98043.
- BOYER, R. (2000). Is a finance-led growth regime a viable alternative to Fordism? A preliminary analysis. *Economy and Society*, 29(1).
- BREWER, M. B. (1991). The social self: on being the same and different at the same time. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 17:475–482.

- BRIERS, M. et CHUA, W. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting Organizations and Society*, 26(237-269).
- BURCHELL, S., CLUBB, C., HOPWOOD, A., HUGHES, J. et NAHAPIET, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting Organizations and Society*, 5(1):5-27.
- 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.
- 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 SCAPENS, R. W. (2000). Role rehearsal. *Management Accounting*, 78(5):18.
- BURNS, J. et VAIVIO, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12:389-402.
- BURNS, J. et YAZDIFAR, H. (2001). Tricks or treats? The role of management accountants is changing. *Financial Management*, March:33-35.
- BYRNE, S. et PIERCE, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3):469-498.
- CADIN, L., BENDER, A.-F. et SAINT-GINIEZ, V. (1999). Par-delà les frontières organisationnelles : apports et illustration du courant des carrières "nomades" en France. *Revue Française de Gestion*, 19(126):58-67.
- CAGLIO, A. (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: towards hybridization? *European Accounting Review*, 12(1):123-153.
- CARNEGIE, G. D. et NAPIER, C. J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society*, 35:360-376.
- CARON, M.-A., BOISVERT, H. et MERSEREAU, A. (2008). La pratique du comptable professionnel en organisation : inertie du stéréotype ou expérimenter l'incertain ? *In Actes du 29^e congrès de l'AFC - Cergy-Pontoise*.
- 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.
- CASTA, J.-F. (2000). Politique comptable des entreprises. *In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*.
- CHANLAT, J.-F. (1998a). L'être humain, un être spatio-temporel,. *In L'individu dans les organisations*, pages 33-36.

- CHANLAT, J.-F. (1998b). *Sciences sociales et management : plaidoyer pour une anthropologie générale*. Les presses de l'Université de Laval.
- CHAPOULIE, J.-M. (1973). Sur l'analyse sociologique des groupes professionnels. *Revue française de sociologie*, 14:86–114.
- CHAPOULIE, S. (2000). Une nouvelle carte de la mobilité professionnelle. *Économie et statistique*, 331(1):25–45.
- CHARON, J. (1992). *Symbolic interactionism: an introduction, an interpretation, an integration*. Prentice Hall.
- CHARREAUX, G. (1998). Le rôle de la confiance dans le système de gouvernance des entreprises. *Economies et Sociétés*, 25(août/septembre):47–65.
- CHARREIRE, S. et DURIEUX, F. (2003). Explorer et tester : deux voies pour la recherche. In THIÉTART, R. et COLL, éditeurs : *Méthodes de recherche en management*, pages 57–81.
- CHATELAIN-PONROY, S. et SPONEM, S. (2011). La contrôle de gestion comme savoir légitime. étude sur la fabrique d'un mythe rationnel. In *Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*, pages 191–202. Foucher.
- CHEKKAR, R. (2007). *L'émergence de la communication financière dans les sociétés française cotées : contribution à l'analyse de la relation entre l'entreprise et ses investisseurs. Le cas Saint-Gobain*. Thèse de doctorat, Université d'Orléans.
- CHENEY, G. (1983). The rhetoric of identification and the study of organizational communication. *Quarterly Journal of Speech*, 69:143–158.
- CHENHALL, R. (2007). Multiple perspectives of performance measures multiple perspectives of performance measures multiple perspectives of performance measures. *European Management Journal*, 25(4):266–285.
- CHENHALL, R. et LANGFIELD-SMITH, K. (1998). Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. *Management Accounting Research*, 9:361–386.
- CHIAPELLO, E. (1990). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? *Echanges*, 92:7–11.
- CLARK, I. (2009). Owners and managers: disconnecting managerial capitalism? Understanding the private-equity business model. *Work, Employment and Society*, 23(4):775–786.
- CLARKE, P., THORNLEY, H. et STEVENS, K. (1999). Activity-Based Costing in Ireland: barriers to, and opportunities for change. *Critical Perspectives on Accounting*, 10:443–368.
- COAD, A.-F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10(2):109–135.

- COBBS, J. L. (1976). How the business press views the accounting profession. *Journal of Accountancy*, 143:94–97.
- COHEN, J. et HANNO, D. M. (1993). An analysis of underlying constructs affecting the choice of accounting as a major. *Issues in Accounting Education*, 8(2):219–238.
- COLLERETTE, P. (1997). L'étude de cas au service de la recherche. *Recherche en soins infirmiers*, 50:81–88.
- COMPERNOLLE, T. (2011). *Fonctionnement et efficacité du comité d'audit. Une analyse des interactions entre les participants*. Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, CREFIGE.
- CONNOR, J. (1986). *Meeting Public Disclosure Requirements*, pages 365–395. Homewood, IL.
- COOLEY, C. H. (2013). *Human Nature and the Social Order*. Hardpress Publishing.
- COOPER, D. J. et MORGAN, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2):159–178.
- COOPER, R. (1996). Look out, management accountants. *Management Accounting US*, June:35–41.
- CORNING, B. (2000). Image enhancer. *Accountancy*, 125(52-53).
- CORY, S. (1992). Quality and quantity of accounting students and the stereotypical accountant: is there a relationship? *Journal of Accounting Education*, 10(1):1–24.
- COVALESKI, M., DIRSMITH, M. W., HEIAN, J. B. et SAJAY, S. (1998). Thee calculated and the avowed: techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting Firms. *Administrative Science Quarterly*, 43:293–327.
- COVALESKI, M., DIRSMITH, M. W. et RITTENBERG, L. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4):323–355.
- CUSHEN, J. (2013). Financialization in the workplace: Hegemonic narratives, performative interventions and the angry knowledge worker. *Accounting, Organizations and Society*, 38:314–331.
- CUSHEN, J. et THOMPSON, P. (2012). Doing the right thing? HRM and the angry knowledge worker. *New Technology, Work and Employment*, 27(2):79–92.
- DAIDONE, J. (1991). Gallup study finds student attitudes on cpa careers mixed. *Journal of Accountancy*, 21.
- DALTON, M. (1950). Conflicts between staff and line managerial officers. *American Sociological Review*, 15(3):342–351.
- DANZIGER, R. (2000). Contrôleur de gestion. In COLASSE, B., éditeur : *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, pages 547–557. economica.
- DAVIET, J.-P. (1988). *Un destin international : la compagnie Saint-Gobain de 1830 à 1939*. Editions des Archives Contemporaines.

- DAVIET, J.-P. (1989). *Une multinationale à la française : Histoire de Saint-Gobain 1665-1989*. Fayard.
- DECOSTER, D. T. et RHODE, J. G. (1971). The accountant's stereotype: real or imagined, deserved or unwarranted. *Accounting Review*, 46(4):651–669.
- DELAHAIE, N. (2009). Pourquoi les entreprises développent-elles l'épargne salariale ? une illustration à partir du cas d'un groupe français de matériaux de construction. *La revue de l'IREES*, 62(71-97).
- DEMARET, J. (2014). *Le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion*. Thèse de doctorat, Université François-Rabelais de Tours.
- DEMARIA, S. et MARTY, F. (2007). Financiarisation, évaluation et information comptable : de la création de valeur aux IFRS. In *Journée d'étude sur les Nouvelles Perspectives en Management Stratégique*. Nice.
- DENT, J. (1991). Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8):705–732.
- DEVEREUX, G. (1980). *De l'angoisse à la méthode dans les sciences du comportement*. Flammarion.
- DIMNIK, T. et FELTON, S. (2006). Accountant stereotypes in movies distributed in North America in the twentieth century. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2):129–155.
- DIRSMITH, M. et COVALESKI, M. (1985). Informal communications, non formal communications and mentoring in public accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2):149–169.
- DJABI, M. et CHANLAT, J.-F. (2014). L'identification à l'organisation en contexte de changement. le cas de la sncf. *Revue Française de Gestion*, 1(238):33–58.
- DJELIC, M.-L. et ZARLOWSKI, P. (2005). Entreprises et gouvernance en France : perspectives historiques et évolutions récentes. *Sociologie du travail*, 47:451–469.
- DORAÏ, M. K. (1988). Qu'est-ce qu'un stéréotype ? *Enfance*, 4(3-4):45–54.
- DORE, R. (2002). Stock market capitalism vs. welfare capitalism. *New Political Economy*, 7(1):115–127.
- DRUCKER-GODARD, C., EHLINGER, S. et GRENIER, C. (2003). Validité et fiabilité de la recherche. In *Méthodes de recherche en management*, pages 257–287.
- DUBAR, C. (1992). Formes identitaires et socialisation professionnelle. *Revue française de sociologie*, 33(4):505–529.
- DUBAR, C. (1998). Trajectoires sociales et formes identitaires : clarifications conceptuelles et méthodologiques. *Sociétés Contemporaines*, 29:73–85.
- DUBAR, C. (2000). *La crise des identités : l'interprétation d'une mutation*. PUF, Vendôme.

- DUBAR, C. (2010). *La socialisation*. Armand Colin.
- DUBAR, C. et GADÉA (1998). Evolution de la promotion sociale et dynamique des formes identitaires. *Education permanente*, 136(3):79–89.
- DUBAR, C. et SAINSAULIEU, R. (1992). Mobilités et formes de production identitaire. In COUTROT, L. et DUBAR, C., éditeurs : *Cheminements professionnels et mobilités sociales*, pages 327–342. La Documentation Française - Paris.
- DUBAR, C. et TRIPIER, P. (2010). *La sociologie des professions*. Armand Colin.
- DUCROCQ, C., BIRONNEAU, L., LE ROY, B. et THENET, G. (2012). Les compétences du contrôleur de gestion : des besoins autant humains que techniques. *Management & Avenir*, 5(55):36–57.
- DUDOUE, F.-X. et JOLY, H. (2010). Les dirigeants français du cac 40 : entre élitisme scolaire et passage par l'état. *Sociologies pratiques*, 21(2):35–47.
- DUKERICH, J. M., GOLDEN, B. R. et SHORTELL, S. M. (2002). Beauty is in the eyes of the beholder: the impact of organizational identification, identity, and image on the cooperative behaviors of physicians. *Administrative Science Quarterly*, 42:507–533.
- DUKERICH, J. M., KRAMER, R. et MCLEAN PARKS, J. (1998). *The dark side of organizational identification*, pages 245–256. Sage.
- DUMEZ, H. (2007). Comprendre l'étude de cas à partir du comment nous pensons de dewey. *Libellio d'Aegis*, 3(4):9–17.
- DUMEZ, H. (2013). *Méthodologie de la recherche qualitative*. Vuibert.
- DUTTON, J., ROBERTS, L. et BEDNAR, J. (2010). Pathways for positive identity construction at work: four types of positive identity and the building of social resources. *Academy of Management Review*, 35(2):265–293.
- DUTTON, J. E. et DUKERICH, J. M. (1991). Keeping an eye on the mirror: image and identity in organizational adaptation. *Academy of Management Journal*, 34:517–554.
- DUTTON, J. E., DUKERICH, J. M. et HARQUAIL, C. V. (1994). Organizational images and member identification. *Administrative Science Quarterly*, 39:239–263.
- ELSBACH, K. (1998). The process of social identification: with what do we identify? In WHETTEN, D. A. et GODFREY, P., éditeurs : *Identity in organizations. Building theory through conversations.*, pages 232–237. Sage.
- ELSBACH, K. et BHATTACHARYA, C. (2001). Defining who you are by what you're not: organizational disidentification and the national rifle association. *Organization Science*, 12(4):393–413.
- ELSBACH, K. D. (1999). An expanded model of organizational identification. *Research in Organizational Behavior*, 21:163–200.
- EMERY, Y. (1996). Les compétences du manager public. Cahier Idheap.

- EMPSON, L. (2004). Organizational identity change: managerial regulation and member identification in an accounting firm acquisition. *Accounting, Organizations and Society*, 29:759–781.
- EPSTEIN, G. (2005). *Introduction: financialization and the world economy*. Cheltenham and Northampton, MA : Edward Elgar.
- EWING, M., PITT, L. et MURGOLO-POORE, M. (2001). Bean couture: using photographs and publicity to re-position the accounting profession. *Public Relations Quarterly*, 46(4):23–30.
- EZZAMEL, M. (1994). Organizational change and accounting: understanding the budgeting system in its organizational context. *Organization Studies*, 15(213-240).
- EZZAMEL, M. et BURNS, J. (2005). Professional competition, economic value added and management control strategies. *Organization Studies*, 26(5):755–777.
- EZZAMEL, M., LILLEY, S. et WILLMOTT, H. (1997). Accounting for management and management accounting: reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies*, 34(3):439–464.
- EZZAMEL, M. et WILLMOTT, H. (1998). Accounting for teamwork: a critical study of group-based systems of organizational control. *Administrative Science Quarterly*, 43(June):358–396.
- EZZAMEL, M., WILLMOTT, H. et WORTHINGTON, F. (2008). Manufacturing shareholder value: the role of accounting in organizational transformation. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2/3):107–140.
- FARJAUDON, A.-L. et MORALES, J. (2011). Mesurer et définir la valeur des marques : un enjeu dans la concurrence entre groupes professionnels. *Finance Contrôle Stratégie*, 14(3):63–90.
- FAULCONBRIDGE, J. et MUZIO, D. (2009). The financialization of large law firms: situated discourses and practices of reorganization. *Journal of Economic Geography*, 9:641–661.
- FAYOLLE, A. (1999). *L'ingénieur entrepreneur français : contribution à la compréhension des comportements de création et reprise d'entreprise des ingénieurs diplômés*. L'Harmattan, Paris.
- FEENEY, O. et PIERCE, B. (2007). Today's management accountant: honest bean counter or savvy business advisor? *Management Accounting*, 39(5).
- FELTON, S., DIMNIK, T. et BAY, D. (2008). Perceptions of accountants' ethics: Evidence from their portrayal in cinema. *Journal of Business Ethics*, 83:217–232.
- FIRMIN, C. (2008). *Financiarisation, répartition des revenus et croissance en France. Quelques faits stylisés à l'épreuve d'un modèle stock-flux*. Thèse de doctorat, Université Paris I Panthéon - Sorbonne.
- FISCHER, G. N. (2010). *Les concepts fondamentaux de la psychologie sociale*. Dunod.

- FLIGSTEIN, N. (1987). The intraorganizational power struggle: rise of the finance personnel to top leadership in large organizations, 1919-1979. *American Sociological Review*, 52(February):44-58.
- FLIGSTEIN, N. (1990). *The transformation of corporate control*. Harvard University Press, Cambridge.
- FLIGSTEIN, N. (2001). Le mythe du marché. *Actes de la recherche en sciences sociales*, 4(139):3-12.
- FONTANA, A. et FREY, J. (1994). Interviewing: the art of science. In DENZIN, N. et LINCOLN, Y., éditeurs : *Handbook of Qualitative Research*, pages 381-376. Thousand Oaks, CA: Sage.
- FORNERINO, M. et GODENER, A. (2006). Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie*, 9(1):187-208.
- FORNERINO, M., GODENER, A. et RAY, D. (2010). La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale. *Comptabilité Contrôle Audit*, 16(3):101-126.
- FORSAITH, D., TILT, C. et XYDIAS-LOBO, M. (2003). The future of management accounting: A south australian perspective. School of Commerce Research Paper Series : 03-2.
- FOURNES-DATTIN, C. (2012). *Du Code de Commerce de 1807 à la loi de 1966 : la lente émergence du commissariat aux comptes*. Thèse de doctorat, Université Nantes Angers Le Mans.
- FRANCIS, G. et MINCHINGTON, C. (1999). Quantitative skills: is there an expectation gap between the education and practice of management accountants? *Accounting Education*, 8(4):301-319.
- FRIEDMAN, A. et LYNE, S. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *The European Accounting Review*, 6(1):19-44.
- FRIEDMAN, A. L. et LYNE, S. R. (2001). The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4):423-451.
- FROUD, J., HASLAM, C., JOHAL, S. et WILLIAMS, K. (2000). Restructuring for shareholder value and its implications for labour. *Cambridge Journal of Economics*, 24:771-797.
- FROUD, J., JOHAL, S. et WILLIAMS, K. (2002). A Financialisation and the coupon pool. *Capital and Class*, 78:119-151.
- GAUTIER, F. et GIARD, V. (2000). Vers une meilleure maîtrise des coûts engagés sur le cycle de vie, lors de la conception de produits nouveaux. *Comptabilité Contrôle Audit*, 6(2):43-75.

- GENDRON, Y., COOPER, D. J. et TOWNLEY, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1/2):101–129.
- GENDRON, Y. et SPIRA, L. (2010). Identity narratives under threat: a study of former members of Arthur Andersen. *Accounting Organizations and Society*, 35(3):275–300.
- GIRAUD, F., SAULPIC, O., NAULLEAU, G., DELMOND, M.-H. et BESCOS, P.-L. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Montchrétien.
- GIRAUD, F., ZARLOWSKI, P., SAULPIC, O., LORAIN, M.-L., FOURCADE, F. et MORALES, J. (2011). *Les fondamentaux du contrôle de gestion. Principes et outils*. Pearson.
- GLEADLE, P. et CORNELIUS, N. (2008). A case study of financialization and EVA. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(8):1219–1238.
- GLEADLE, P. et HASLAM, C. (2010). An exploratory study of an early stage R&D-intensive firm under financialization. *Accounting Forum*, 34(1):54–65.
- GODENER, A. et FORNERINO, M. (2004). Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs-managers : une étude exploratoire. Working Paper - Grenoble Ecole de Management.
- GODENER, A. et FORNERINO, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, 11(1):121–140.
- GODENER, A., FORNERINO, M. et DEGLAINE, J. (2002). Implication des acteurs dans le processus de contrôle de gestion : influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers. Working Paper - Grenoble Ecole de Management.
- GOFFMAN, E. (2010). *Stigmate*. Les éditions de minuit, Paris.
- GOFFMAN, E. (2011). *Les rites d'interaction*. Les éditions de minuit, Paris.
- GOLDEN-BIDDLE, K. et RAO, H. (1997). Breaches in the boardroom: organizational identity and conflict of commitment in a non-profit organization. *Organization Science*, 8:593–611.
- GOTMAN, A. (1985). La neutralité vue sous l'angle de l'E.N.D.R. In BLANCHET, A. et COLL, éditeurs : *L'entretien dans les sciences sociales : l'écoute, la parole et le sens*, pages 149–183. Dunod.
- GRANLUND, M. et LUKKA, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9:185–211.
- GRANLUND, M. et MALMI, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3):299–321.

- GREY, C. (1994). Career as a project of the self and labour process discipline. *Sociology*, 28(2):479–497.
- GREY, C. (1998). On being a professional in a big six firm. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6):569–587.
- GUIBERT, N. et DUPUY, Y. (1995). La confiance, variable clé d'un contrôle rénové. *In Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, pages 356–370.
- HAKEL, M. D., HOLLMAN, T. D. et DUNNETTE, M. D. (1970). Accuracy of interviewers, certified public accountants and students in identifying the interests of accountants. *Journal of Applied Psychology*, April:115–119.
- HALL, D., SCHNEIDER, B. et NYGREN, I.-I. (1970). Personal factors in organizational identification. *Administrative Science Quarterly*, 15:176–190.
- HAMON, M. (1998). *Du soleil à la terre : une histoire de Saint-Gobain*. Lattes.
- HAMON, M. et MATHIEU, C. (2006). *Saint-Gobain 1665-1937 : une entreprise devant l'histoire*. Fayard - Musée d'Orsay.
- HAYNES, K. (2006). Linking narrative and identity construction: using autobiography in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 17:399–418.
- HAYNES, K. (2008). Transforming identities: accounting professionals and the transition to motherhood. *Critical Perspectives on Accounting*, 19:620–642.
- HESS, R. (1998). *La pratique du journal. L'enquête au quotidien*. Anthropos.
- HOFFJAN, A. (2004). The image of the accountant in the german context. *Accounting and the public interest*, 4:62–89.
- HOGG, M. A. (2000). Subjective uncertainty reduction through self-categorisation: A motivational theory of social identity process. *European Review of Social Psychology*, 11:223–255.
- HOGG, M. A. et TERRY, D. J. (2000). Social identity and self-categorization processes in organizational contexts. *Academy of Management Review*, 25:121–140.
- HOLT, P. E. (1994). Stereotypes of the accounting professional as reflected in popular movies, accounting students and society. *New Accountant*, 9(4):24–25.
- HOPPER, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4):401–411.
- HOPWOOD, A. (1992). Accounting calculation and the shifting sphere of the economic. *European Accounting Review*, 1(1):125–143.
- HOSKIN, K. et MACVE, R. (1986). Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power. *Accounting, Organizations and Society*, 11:105–136.
- HUGHES, E. (1996). *Men and their Work*. EHESS, Paris.

- HUNT, S., FALGIANI, A. et INTRIERI, R. (2004). The nature and origins of students: perceptions of accountants. *Journal of Education for Business*, January/February: 142–148.
- IBARRA, H. (1999). Provisional selves: experimenting with Image and identity professional adaptation. *Administrative Science Quarterly*, 44:764–791.
- IBARRA, H. et BARBULESCU, R. (2010). Identity as narrative: prevalence, effectiveness, and consequences of narrative identity work in macro work role transition. *Academy of Management Review*, 35(1):135–154.
- IBARRA, H. et PETRIGLIERI, J. (2007). Impossible selves: image strategies and identity threat in professional women’s career transitions. Working Paper-INSEAD.
- IMADA, A. S., FLETCHER, C. et DALESSIO, A. (1980). Individual correlates of an occupational stereotype: a reexamination of the stereotype of accountants. *Journal of Applied Psychology*, 65:436–439.
- INDJEKIAN, R. et MATĚJKA, M. (2006). Organizational slack in decentralized firms: the role of business unit controllers. *The accounting review*, 81(4):849–872.
- JABLONSKY, S. F. et KEATING, P. J. (1995). Financial managers: business advocates or corporate cops? *Management Accounting*, February:21–25.
- JANSSEN, M. et JOHA, A. (2008). Emerging shared service organizations and the service-oriented enterprise : Critical management issues. *Strategic Outsourcing : An International Journal*, 1(1):35–49.
- JÄRVENPÄÄ, M. (2007). Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16:99–142.
- JEACLE, I. (2008). Beyond the grey: the construction of the colorful accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, 19:1296–1320.
- JOHNSTON, R., BRIGNALL, S. et FITZGERALD, L. (2002). The involvement of management accountants in operational process change: results from field research. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(2):1325–1338.
- JORDAN, H. (1998). Planification et contrôle de gestion en France en 1998. CR - Groupe HEC.
- KASTBERG, G. (2014). Framing shared services. accounting, control and overflows. *Critical Perspectives on Accounting*, In press.
- KATZ, D. et KAHN, R. L. (1978). *The social psychology of organizations*. New York : Wiley, 2ème édition.
- KIRK, J. et MILLER, M. (1985). *Reliability and validity in qualitative research*, volume 1. Sage publications.
- KORNBERGER, M., JUSTESEN, L. et MOURITSEN, J. (2011). When you make manager, we put a big mountain in front of you : an ethnography of managers in a big 4 accounting firm. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8):514–533.

- KOSMALA, K. et HERRBACH, O. (2006). The ambivalence of professional identity: on cynicism and jouissance in audit firms. *Human Relations*, 59(10):1393–1428.
- KREINER, G., HOLLENSBE, E. et SHEEP, M. (2006). Where is the “me” among the “we”? Identity work and the search for optimal balance. *Academy of Management Journal*, 49(5):1031–1057.
- KRIPPNER, G. (2005). The financialization of the american economy. *Socio-Economic Review*, 3(2):173–208.
- KURUNMÄKI, L. (2004). A hybrid profession — the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Accounting, Organizations and Society*, 29:327–347.
- LABARDIN, P. (2008). *L'émergence de la fonction comptable en France*. Thèse de doctorat, Université d'Orléans.
- 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. et MORALES, J. (2009). Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion. une étude ethnographique du « sale boulot ». *Finance Contrôle Stratégie*, 12(2):5–34.
- LAMBERT, C. et PEZET, E. (2007). Discipliner les autres et agir sur soi : la double vie du contrôleur de gestion. *Finance Contrôle Stratégie*, 10(1):183–208.
- LAMBERT, C. et SPONEM, S. (2005). Corporate governance and profit manipulation: a French field study. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6):717–748.
- LAMBERT, C. et SPONEM, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(2):113–144.
- LAMBERT, C. et SPONEM, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3):565–589.
- LAMBERT, C., SPONEM, S. et RAGUIDEAU, P. (2010). *Le contrôleur de gestion, un business partner ?*, pages 157–170. Editions d'Organisations Eyrolles, Paris.
- LANGÉARD, C. (2009). *Quelle expérience de travail pour quelle identité professionnelle ?*, pages 43–53. Octares.
- LAPAVITSAS, C. (2011). Theorizing financialization. *Work, Employment and Society*, 25(4):611–626.
- LAPERRIÈRE, A. (1992). L'observation directe. In GAUTHIER, B., éditeur : *Recherche sociale. De la problématique à la collecte des données*, pages 259–271. Sillery : Presses de l'Université du Québec.
- LATAACK (1984). career transitions within organizations: an exploratory study of work, nonwork, and coping strategies. *Organizational Behavior and Human Performance*, 34:296–322.

- LAZONICK, W. et O'SULLIVAN, M. (2000). Maximizing shareholder value: a new ideology for corporate governance. *Economy and Society*, 29(1):13–35.
- LE BOTERF, G. (1994). *De la compétence*. Les éditions d'Organisation.
- LE BOTERF, G. (2010). *Repenser la compétence. Pour dépasser les idées reçues : 15 propositions*. Eyrolles.
- LE FLOCH, M.-C. (2009). *La bonne attitude au travail : un choix identitaire*, pages 269–274. Octares - Toulouse.
- LE MOIGNE, J.-L. (2007). *Les épistémologies constructivistes*. Que sais-je ?
- LEGALAIS, L. et MORALES, J. (2014). Interfaces, narrations et légitimation de la financiarisation. *Revue Française de Gestion*, 240(3):165–184.
- LÉGER, J.-Y. (2003). *La communication financière – Bâtir et mettre en œuvre une stratégie de communication financière*. Paris, Dunod.
- LEMOINE, J.-F. et ONNÉE, S. (2003). Vers une analyse des enjeux et des pratiques de la gestion de la relation avec l'actionnaire individuel. *Décisions Marketing*, 31(juillet/septembre):25–37.
- LEVY-LEBOYER, M. (1979). Le patronat français : 1912-1973. In LEVY-LEBOYER, M., éditeur : *Le patronat de la seconde industrialisation*, pages 137–188. Les Editions Ouvrières.
- LICATA, L. (2007). La théorie de l'identité sociale et la théorie de l'auto-catégorisation : le soi, le groupe et le changement social. *Revue Electronique de Psychologie Sociale*, 1:19–33.
- LOFT (1990). Coming into the light: a study of the development of a professional association for cost accountants in Britain in the wake of the First World War. In *London: Chartered Institute of Management Accounting*.
- LORINO, P. (2009). Le contrôle de gestion après la crise. expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe ? *Revue Française de Gestion*, 3(193):29–35.
- LORINO, P. et TARONDEAU, J.-C. (2006). De la stratégie aux processus stratégiques. *Revue Française de Gestion*, 160(1):307–328.
- LOUIS (1980). Career Transitions: Varieties and Commonalities. *Academy of Management Review*, 5(3):329–340.
- LUKKA, K. et MODELL, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4):462–477.
- MAEL, F. et ASHFORTH, B. E. (1992). Alumni and their alma mater: A partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of Organizational Behavior*, (13):103–123.
- MEAD, G. (2006). *L'esprit, le soi et la société*. Puf édition.
- MÉRIC, J. (2003). L'émergence d'un discours de l'innovation managériale - le cas du balanced scorecard. *Comptabilité Contrôle Audit*, 9(3):129–145.

- MERTON, R. K. (1957). *Social theory and social structure*. Glencoe, free press édition.
- MEYER, J. W. (1983). On the celebration of rationality: some comments on Boland and Pondy. *Accounting, Organizations and Society*, 8:235–240.
- MEYSSONNIER, F. et POURTIER, F. (2006). Les ERP changent-ils le contrôle de gestion? *Comptabilité Contrôle Audit*, 12(1):45–64.
- MIKES, A. (2011). From counting risk to making risk count: boundary-work in risk management. *Accounting, Organizations and Society*, 36(3/4):226–245.
- MILES, M. et HUBERMAN, M. . (2003). *Analyse des données qualitatives*. De Boeck, Bruxelles.
- MILLER, P. et O'LEARY, T. (1993). Accounting expertise and the politics of the product: economic citizenship and modes of corporate governance. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2/3):187–206.
- MILLWARD, L. et POSTMES, T. (2010). Who we are affects how we do: the financial benefits of organizational identification. *British Journal Of Management*, 21(327-339).
- MONACO, C. et BUGHIN, C. (2011). L'activisme des investisseurs institutionnels sur la gouvernance et le mode de gestion des entreprises. le cas de wendel au sein du groupe saint-gobain. *Gestion 2000*, 6:27–47.
- MONCHATRE (2007). Des carrières aux parcours... en passant par la compétence. *Sociologie du travail*, 49:514–530.
- MORALES, J. (2009). *Le contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation. Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*. Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, CREFIGE.
- MORALES, J. (2013). Le projet professionnel des contrôleurs de gestion : analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions? *Comptabilité Contrôle Audit*, 19(2):41–70.
- 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.
- MORALES, J. et PEZET, A. (2012). *Financialization through hybridization: the subtle power of financial controlling*, pages 19–39. Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- MORAN-ELLIS, J., ALEXANDER, V., CRONIN, A., DICKINSON, M., FIELDING, M., SLENEY, J. et THOMAS, H. (2006). Triangulation and integration: processes claims and implications. *Qualitative Research*, 6(1):45–59.
- MULLER, J. (In press). An accounting revolution? The financialisation of standard setting. *Critical Perspectives on Accounting*.

- NANNI, A. J., DIXON, J. R. et VOLLMAN, T. E. (1992). Integrating performance measurement : Management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research*, 4:1–19.
- NARO, G. (1998). La dimension humaine du controle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestio budgétaire. *Comptabilité Contrôle Audit*, 4(2):45–69.
- NGUYEN, V. et de LAIGUE, B. (2010). Enquête HEC-DFCG : contrôleurs de gestion, entre performance et frustration. *Echanges*, 281(Novembre):15–18.
- NICHOLSON (1984). Theory of work role transitions. *Administrative Science Quarterly*, 29:172–191.
- NIKITIN, M. (1992). *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.
- NOBRE, T. (2001). Méthodes et outils de contrôle dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie*, 4:119–148.
- NONAKA, I. et TAKEUCHI, H. (1997). *La connaissance créatrice. La dynamique de l'entreprise apprenante*. De Boeck.
- OAKES, L., TOWNLEY, B. et COOPER, D. J. (1998). Business planning as pedagogy: language and control in a changing institutional field. *Administrative Science Quarterly*, 43(2):257–292.
- O'NEILL, P. (2001). Financial narratives of the modern corporation. *Journal of Economic Geography*, 1:181–199.
- ORIOU, F. (2004). L'influence des systemes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, Edition spéciale(Juin):237–255.
- OSTY, F. et UHALDE, M. (2007). *Les mondes sociaux de l'entreprise*. La Découverte, Paris.
- PAILLÉ, P. (2006). Qui suis-je pour interpréter ? In PAILLÉ, P. et COLL, éditeurs : *La méthodologie qualitative. Postures de recherche et travail de terrain*, pages p.99–123. Armand Colin.
- PAILLÉ, P. et MUCCHIELLI, A. (2008). *L'analyse qualitative en sciences humaines et sociales*. Armand Colin.
- PALPACUER, F., PÉREZ, R., TOZANLI, S. et BRABET, J. (2006). Financiarisation et globalisation des stratégies d'entreprise : le cas des multinationales agroalimentaires en europe. *Finance Contrôle Stratégie*, 9(3):165–189.
- PARKER, L. D. (2002). Reinventing the management accountant. Rapport technique.
- PENTLAND, B. (1993). Getting comfortable with the numbers : auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting Organizations and Society*, 18(7-8):605–620.

- PERRET, V. et SEVILLE, M. (2003). Fondements épistémologiques de la recherche. In THIÉTARD, R. et AL., éditeurs : *Méthodes de recherche en management*. Dunod.
- PETTIGREW, T. F. (1986). *The intergroup contact hypothesis reconsidered*. Numéro Contact and conflict in intergroup encounters. Oxford: Blackwell.
- PEZÉ, S. (2012). *La construction identitaire en situation : le cas de managers à l'épreuve de la détresse de leurs collaborateurs*. Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, CREPA.
- PEZET, A. (2007). Les "French tableaux de bord" (1885-1975). L'invention du microscope managérial. In *Actes des Journées d'histoire de la comptabilité et du management*.
- 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.
- PLIHON, D. (2003). *Le nouveau capitalisme*. La Découverte.
- PRATT, M. et FOREMAN, P. (2000). Conclusion: identity dialogues. *Management Accounting Review*, 25(1):141–152.
- PRATT, M. G. (1998). *To be or not to be? Central questions in organizational identification*. Sage.
- PRATT, M. G. et RAFAELI, A. (1997). Organizational dress as a symbol of multi-layered social identities. *Academy of Management Journal*, 40:862–898.
- PRESTON, A. (1986). Interactions and arrangements in the process of informing. *Accounting Organizations and Society*, 11(6):521–540.
- REDSLOB, L. (2012). *Construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans un milieu où la performance financière est en quête de légitimité : Le cas des armées françaises*. Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, CREFIGE.
- RIVARD (86). *La codification sociale des qualités de la force de travail*, pages 119–134. Economica - Paris.
- ROBERT, R. (1957). The accountant in literature. *The Accounting Review*, 33(1): 102–105.
- ROBERTS, J. (2009). No one is perfect: the limits of transparency and an ethic for “intelligent” accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 34:957–970.
- ROBERTS, J., SANDERSON, P., BARKER, R. et HENDRY, J. (2006). In the mirror of the market: the disciplinary effects of company/fund manager meetings. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3):277–294.
- ROBERTS, J. et SCAPENS, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability — understanding accounting practices in their organizational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4):443–456.

- ROGER, A. et VENTOLINI, S. (2005). La mobilité sociale au-delà des mesures classiques. *In 15ème congrès de l'AGRH, Montréal.*
- ROMELAER, P. (2005). L'entretien de recherche. *In ROUSSEL, P. et WACHEUX, F., éditeurs : Management des ressources humaines — Méthodes de recherche en sciences humaines et sociales*, chapitre 4, pages 101–134. De Boeck, Bruxelles.
- ROYER, I. et ZARLOWSKI, P. (2003). Echantillon(s). *In THIÉTART, R. et COLL, éditeurs : Méthodes de recherche en management*, pages 188–223. Dunod.
- RUBIN, H. et RUBIN, I. (1995). *Qualitative interviewing, the art of hearing data*. Thousand Oaks, CA : Sage.
- RUSSELL, K. A., SIEGEL, G. H. et KULESZA, C. (1999). Counting more, counting less. *Strategic Finance*, 81(3).
- SAINSAULIEU, R. (1988). *L'identité au travail*. Presses de la fonction nationale des sciences politiques.
- SAINSAULIEU, R. (1994). L'identité en entreprise. *In CHEVALLIER, J., éditeur : L'identité politique*, pages 252–261.
- SAINSAULIEU, R. (1997). *Sociologie de l'entreprise : organisation, culture et développement*. Presses de Sciences Po et Dalloz.
- 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.
- SCAPENS, R. et JAZAYERI, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1):201–233.
- SEGAL, J.-P. (1991). Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France? *Revue Française de Gestion*, 1:72–81.
- SIEGEL, G. (2000). Business partner and corporate cop: do the roles conflict? *Strategic Finance*, (September).
- SIEGEL, G., KULESZA, C. et SORENSEN, J. (1997). Are you ready for the new accounting? *Journal of Accountancy*, 184(August):42–46.
- SIEGEL, G., SORENSEN, J. E. et RICHTERMEYER, S. B. (2003). Becoming a business partner. *Strategic Finance*, (Octobre):1–5.
- SIEGEL, G. H. et SORENSEN, J. E. (1999). Counting more, counting less. Transformations in the management accounting profession. *In IMA - Montvale.*
- SILVERMAN, S. (2005). *Doing qualitative research: a practical handbook*. Sage, Los Angeles, London, New Delhi.

- 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.
- SKAERBAERCK, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: the national audit office of denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, 34:971–987.
- 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.
- SMITH, M. et BRIGGS, S. (1999). From bean-counter to action hero: changing the image of the accountant. *Management Accounting*, 77(1):28–30.
- SORENSEN, J. E. (2008). *Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments Review Article*, volume 3, pages 1271–1296. Elsevier.
- STACEY, N. A. (1958). The accountant in literature. *The Accounting Review*, 23(1): 102–105.
- STAKE, R. E. (2000). *Handbook of Qualitative Research*. Thousand Oaks, CA: Sage, 2nd edition édition.
- STEYER, V. (2011). Réflexions sur le codage : une expérience. *Libellio d’Aegis*, 7(3):11–18.
- STONE, D., HUNTON, J. et WIER, B. (2000). Succeeding in managerial accounting. Part 1: knowledge, ability and rank. *Accounting, Organizations and Society*, 25:697–715.
- STRAUSS, A. (1992). *Miroirs et masques : une introduction à l’interactionnisme*. Métailié.
- STRYKER, S. et SERPE, R. (1982). Commitment, identity salience and role behavior: theory and research example. In ICKES, W. et KNOWLES, E., éditeurs : *Personality, Roles and Social Behavior*, pages 199–218. Springer.
- SUDDABY, R., COOPER, D. J. et GREENWOOD, R. (2007). Transnational regulation of professional services: governance dynamics of weld level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32:333–362.
- SUDDABY, R. et GREENWOOD, R. (2005). Rhetorical strategies of legitimacy. *Administrative Science Quarterly*, 50(1):35–67.
- SULLIVAN, S. (2013). Banking nature? The spectacular financialisation of environmental conservation. *Antipode*, 45(1):198–217.
- SUTHERLAND, E. H. (1988). *The professional thief*. The University Of Chicago Press, Midway Reprint.
- SUTTHIWAN, A. et CLINTON, B. D. (2008). The conflicting roles of controllership and compliance. *Strategic Finance*, 90(1):42–46.

- SVENINGSSON, S. et ALVESSON, M. (2003). Managing managerial identities: organizational fragmentation, discourse and identity struggle. *Human Relations*, 56(10):1163–1193.
- TAJFEL, H. (1972). *La catégorisation sociale*, pages 272–302. Larousse.
- TAJFEL, H. (1982). Social psychology of intergroup relations. *Annual Review of Psychology*, 33:1–39.
- TAJFEL, H. et TURNER, J. C. (1979). *An integrative theory of intergroup conflict*, pages 33–47. Brooks-Cole, Monterey.
- TAJFEL, H. et TURNER, J. C. (1986). *The social identity theory of intergroup behavior*, pages 7–24. Nelson-Hall.
- TAP, P. (1998). *Marquer sa différence : entretien avec Pierre Tap*, pages 51–56. J. C. Ruano-Borbalan.
- TAYLOR, D. et DIXON, B. (1979). Accountants and accounting: a student perspective. *Accounting and Finance*, 25(November):51–62.
- THAKOR, M. V. et JOSHI, A. W. (2005). Motivating salesperson customer orientation: insights from the job characteristics model. *Journal of Business Research*, 58:584–592.
- THOMAS, R. (2009). Critical management studies on identity: mapping the terrain. In ALVESSON, M., BRIDGMAN, T. et WILLMOTT, H., éditeurs : *Handbook of Critical Management Studies*. Oxford University Press.
- THOMAS, R. et DAVIES, A. (2005). Theorizing the micro-politics of resistance: new public management and managerial identities in the UK public services. *Organization Studies*, 26(5):683–706.
- THOMAS, R. et LINSTED, A. (2002). Losing the plot? Middle managers and identity. *Organization*, 9(1):71–93.
- THOMPSON, P. (2003). Disconnected capitalism: or why employers can't keep their side of the bargain. *Work, Employment and Society*, 17:359–378.
- THOMPSON, P. (2013). Financialization and the workplace: extending and applying the disconnected capitalism thesis. *Work, Employment and Society*, 27(3):472–488.
- TONDEUR, H. et de La VILLARMOIS, O. (2003). L'organisation de la fonction comptable et financière. Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire? *Comptabilité Contrôle Audit*, 9(1):29–52.
- TURNER, J. C. (1985). *Social categorization and the self-concept: a social cognitive theory of group behavior.*, volume 2, pages 77–121. E. J. Lawler.
- TURNER, J. C., HOGG, M. A., OAKES, P., REICHER, S. et WETHERELL, M. (1987). *Rediscovering the social group: A self-categorization theory*. Blackwell.

- TYLER, T. R. (1999). Why people cooperate with organizations: an identity-based perspective. *Research in Organizational Behavior*, 21:201–246.
- VARDI, Y. (1980). Organizational career mobility: an integrative model. *Academy of Management Review*, 5(3):241–355.
- VILLETTE, M. (1975). L'accès aux positions dominantes dans l'entreprise. In *Actes de la recherche en sciences sociales*, volume 1, pages 98–101.
- WALSH, K. et GORDON, J. (2008). Creating an individual work identity. *Human Resource Management Review*, 18(1):46–61.
- WARREN, S. et PARKER, L. D. (2009). Bean counters or bright young things? Towards the visual study of identity construction among professional accountants. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(4):205–223.
- WATSON, T. (2008). Managing Identity: Identity Work, Personal Predicaments and Structural Circumstances. *Organization*, 15(1):121–143.
- WELNOWSKI-MICHELET, P. (2008). *L'identité à l'épreuve de l'exclusion socioprofessionnelle*. L'Harmattan.
- WHITTINGTON, R. et WHIPP, R. (1992). Professional ideology and marketing implementation. *European Journal of Marketing*, 26(1):52–63.
- YAZDIFAR, H., ASKARANY, D. et ASKARAY, S. (2008). Management accountant's role in dependent and independent companies: does ownership matter? *Journal of Accounting Business and Management*, 15:1–21.
- 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.
- YEAGER, P. L. (1991). Debits and credits: the right image for recruitment. *The National Public Accountant*, September:18–19.
- YIN, R. K. (2009). *Case study research: design and methods*. Sage.
- YIN, R. K. (2012). *Applications of Case Study Research*. Thousands Oak: Sage.
- ZIMNOVITCH, H. (1996). La quarantaine des coûts standards chez Saint-Gobain 1920-1960. *Comptabilité Contrôle Audit*, 2(2):5–24.
- ZORN, D. M. (2004). Here a chief, there a chief: the rise of the CFO in the American firm. *American Sociological Review*, 69(3):345–364.
- ZORN, D. M., DOBBIN, F., DIERKES, J. et KWOK, M. S. (2005). Managing investors: How financial markets reshaped the American firm. In PREDAL, A. et KNORR CETINA, K., éditeurs : *The sociology of financial markets*. Oxford University Press.

ANNEXE A

Les formes identitaires dans les travaux de Dubar

➤ L'identité d'entreprise

Les individus se définissent avant tout comme membres de l'entreprise, ils sont fortement impliqués dans leur travail et sont prêts à s'engager activement dans les actions formations lancées à l'intérieur de leur organisation. Cette participation aux formations est un signal envoyé à l'organisation pour manifester leur bonne volonté. Cette identité d'entreprise se caractérise par l'adhésion aux objectifs de l'organisation, ce qui est bon pour elle est pour ses salariés. Les individus valorisent comme savoirs, les savoirs gestionnaires de base, comme la capacité à manager de manière participative.

De son côté, l'organisation reconnaît leurs revendications de progression (ascendante en termes de responsabilité).

➤ L'identité catégorielle dite aussi identité de métier

Tout comme dans l'identité précédente, les individus se reconnaissent comme membres de l'organisation et fortement impliqués dans leur travail. Mais les individus se définissent aussi par leur appartenance à une communauté de valeurs (métier) et de pairs au sein desquels ils veulent progresser. Des règles de progression régissaient l'avancement dans la hiérarchie professionnelle, de l'apprenti au compagnon par exemple, règles qui reposaient sur l'accroissement de l'expérience et de la qualification. Les individus valorisent les savoirs opératoires adossés à des connaissances techniques limitées mais éprouvées. Les salariés réagissent avec un certain scepticisme face aux nouvelles méthodes de formation qui rendent caduques les anciennes filières de formation promotionnelle.

Leur revendication de progression n'est plus reconnue par l'organisation et la transaction relationnelle est bloquée tout comme la carrière qui lui est liée. En effet,

les individus ne correspondent plus aux normes de l'emploi qui se centrent autour de la polyvalence, de la mobilité horizontale et d'une formation générale, tendant alors à privilégier la personnalisation des carrières. Sommés de se convertir aux nouvelles méthodes de management, les individus perçoivent leur progression comme incertaine et bloquée.

➤ L'identité de réseau

Les salariés qui s'expriment ne font pas référence à l'organisation comme espace d'identification contrairement aux deux identités précédentes mais à des relations entretenues avec d'autres groupes, relations qui forment *in fine* un réseau. Leur travail actuel est lié à la réalisation d'un projet personnel, composante de la réalisation de soi. Valorisant les savoirs sanctionnés par un diplôme, ils changent fréquemment d'employeurs et peuvent être amenés à reprendre des études pour se réaliser déclenchant de véritable conversion professionnelle identitaire. À la recherche d'une promotion sociale, les individus suivent des formations continues de leur propre initiative, indépendantes de celles données par les organisations.

Les organisations ont du mal à gérer ces individus car elles sont dans l'incapacité de leur offrir les carrières qu'ils souhaitent. Elles ne souhaitent pourtant pas se priver de leurs services car elles reconnaissent leur potentiel.

➤ L'identité de hors travail

Le travail est perçu comme moyen de percevoir un salaire et ne fournit aucune ressources identitaire contrairement à l'espace hors travail. Les individus recherchent la stabilité mais les crises leur font craindre de perdre leur emploi. La formation est absente de leurs récits ou non désirée et ils valorisent l'apprentissage sur le tas.

L'organisation quant à elle les perçoit comme incapables d'intérioriser de nouvelles compétences, de changer leurs attitudes au travail ou de bénéficier des formations mises en place.

ANNEXE B

Population étudiée chez Saint-Gobain

Prénom	Poste	Durée entretien (min)
Michel	Directeur ressources humaines	59
Dominique	Directeur formation des cadres	50
Arnaud	Directeur contrôle de gestion de la compagnie (2011)	64
Patrice	Directeur contrôle de gestion de la compagnie (2012)	67
Christelle	Responsable du contrôle interne	33
Mélanie	Futur(e) contrôleur(e) de gestion	74
Célia	Contrôleur financier	53
Delphine	Contrôleur financier	95
Sylvain	Contrôleur de gestion fédéral	135
Valérie	Contrôleur de gestion R&D	95
Guillaume	Responsable de la finance ou contrôleur financier	67
Sébastien	Contrôleur projet	64
Léa	Directeur général	65
Yohan	Responsable du contrôle de gestion	99
Frédéric	Contrôleur de gestion chaîne logistique	136
Marie	Contrôleur de gestion commercial	74
Isabelle	Responsable du contrôle de gestion	63
Jérôme	Responsable des systèmes d'information	41
Caroline	Contrôleur de gestion industriel	76
Matthieu	Contrôleur financier	85
Henry	Contrôleur de gestion usine	67
Alexandre	Pricing et stock manager	42
Nathan	Responsable du contrôle de gestion et d'exploitation	45
Marine	Contrôleur de gestion usine	132
Claude	Contrôleur de gestion usine	75
Ophélie	Contrôleur de gestion société	63
William	Contrôleur financier	61
Sophie	Contrôleur de gestion	32
Céline	Contrôleur de gestion	99
Alice	Contrôleur de gestion international	31
Charlotte	Contrôleur de gestion industriel	55
Jean	Ancien contrôleur de gestion industriel chez Saint-Gobain	34
Laurent	Responsable SI partie finance d'une activité	68

Tableau B.1 – Postes occupés lors des entretiens

Contrôleurs interrogés	Formations suivies
Mélanie	Maîtrise d'histoire médiévale (Entrée chez Saint-Gobain comme assistante finance)
Célia	Bac+2 en comptabilité
Delphine	Ecole de commerce, spé. contrôle de gestion
Sylvain	Ecole de commerce, spé. finance et contrôle de gestion
Valérie	BEP comptable
Guillaume	Université en marketing (1er poste en contrôle de gestion)
Sébastien	Ecole Commerce, spé. finance et contrôle
Léa	Université en économie, master en finance et contrôle
Yohan	Université en systèmes d'information et contrôle de gestion
Frédéric	Sciences Pô en économie et finance, master en finance et contrôle de gestion
Marie	Professeur langue (Entrée comme stagiaire contrôle de gestion puis master Essec)
Isabelle	Ecole de commerce, spé. finance et contrôle de gestion
Jérôme	Université en management et organisation
Caroline	Université en finance et contrôle de gestion
Matthieu	Ecole de commerce, spé. contrôle, audit
Henry	Ecole d'ingénieur (1ère expérience comme chiffeur puis en contrôle de gestion)
Alexandre	Université en contrôle de gestion
Nathan	Ecole d'ingénieur et Master en administration des entreprises et finance (1er poste : contrôleur de gestion central)
Marine	Ecole de commerce, spé. contrôle de gestion
Claude	Université en contrôle de gestion
Ophélie	Ecole de commerce, spé. contrôle
William	Ecole de commerce, spé. finance
Sophie	Université en analyse des stratégies financières
Céline	Ecole de commerce, spé. management industriel et logistique
Alice	Université en finance
Charlotte	Ecole de commerce, spé. marketing, finance et contrôle de gestion
Jean	Expertise comptable
Laurent	Ecole de commerce, spé. audit, contrôle de gestion

Tableau B.2 – Formations suivies par les contrôleurs de gestion interrogés

ANNEXE C

Grille des entretiens semi-directifs centrés

Remercier de me recevoir et d'accepter de participer à mon travail de recherche.

Me présenter très brièvement en disant que je m'intéresse au métier de contrôleur de gestion et principalement aux trajectoires professionnelles. Mais ne surtout pas rentrer dans le détail ou ce que j'en pense pour limiter mon influence.

Thèmes à aborder :

- Pourriez-vous me parler de vos différentes expériences professionnelles : postes occupés, différences entre les postes, *etc.* (objectif : comprendre les orientations, changements...).
- Par la suite, qu'envisagez-vous ?
- Qu'est-ce pour vous qu'un contrôleur de gestion ?
- Comment percevez-vous vos expériences en contrôle de gestion (positive, négative) ?

Remercier de m'avoir reçue.

Demander si je peux recontacter au besoin.

ANNEXE D

Formation de contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain - Population non interrogée

Population	Formations suivies
Victoire	Bac+2 en comptabilité
Eric	Ecole de commerce
Clotilde	Ecole de commerce
Stéphanie	DECF
Hélène	Université en finance
Bertrand	Université gestion des entreprises
Olivier	Ecole de commerce
Laurent	Ecole de commerce
Bertrand	Ecole de commerce
Amine	Ecole de commerce
Quentin	Université en contrôle de gestion
Mehdi	Ecole de commerce
Diana	Ecole de commerce
Arnaud	Ecole de commerce
Matthieu	Ecole de commerce
Anne	Ecole de commerce
François	Ecole de commerce
Emmanuel	Ecole de commerce
Julien	Ecole d'ingénieur
Claire	CIMA
Hélène	Ecole de commerce
Aurélia	Ecole de commerce
Charles	Ecole de commerce

ANNEXE D. FORMATION DE CONTRÔLEURS DE GESTION CHEZ
SAINT-GOBAIN - POPULATION NON INTERROGÉE

Population	Formations suivies
Leïla	Ecole de management
Béatrice	Ecole d'ingénieur (1er poste : auditeur)
Emmanuel	Université en systèmes d'information et contrôle de gestion
Coralie	Université en comptabilité, contrôle et audit
Lise	Université contrôle de gestion et aide à la décision
Véronique	Université direction financière, audit interne et contrôle de gestion
Cécile	Ecole de commerce
Jean-François	Ecole de commerce
Louis	Ecole de commerce
Arthur	Ecole de commerce

ANNEXE E

Un exemple de mail

Monsieur,

Je fais actuellement une thèse sur le métier de contrôleur de gestion à l'université Paris Dauphine et je souhaite rencontrer des personnes acceptant d'échanger à ce sujet.

J'ai trouvé vos coordonnées sur LinkedIn et votre profil a attiré mon attention. J'aimerais savoir si vous accepteriez de participer à cette étude qui garantit la confidentialité la plus stricte. Votre aide me serait vraiment précieuse pour l'avancement de mon projet. Si vous acceptiez, pourrions-nous prévoir un rendez-vous (environ 30 minutes) selon vos disponibilités ?

Je me tiens à votre disposition pour toute information complémentaire.

En espérant une réponse de votre part, je vous prie d'agréer, Monsieur, l'expression de mes sentiments les meilleurs.

Bien cordialement,

Laetitia Legalais
Doctorante en Sciences de Gestion
Université Paris Dauphine

ANNEXE F

Retranscription

CaptiTV : Paola – Dans une salle de réunion réservée

Les onomatopées n'ont pas été retranscrites, ni les « oui », « d'accord » ou autres expressions qui marquent que nous suivons les propos de la personne.

Paola : Alors toi, ce n'est pas le 202 que tu as fais, c'est le DEA.

I : Oui, en fait, maintenant ça s'appelle master recherche, mais c'est pareil. Et toi alors, qu'est-ce que tu as ?

Paola : J'ai fait le 202 d'Henri Bouquin, c'était, ça a peut-être changé maintenant, Stratégie, pilotage et contrôle de gestion. Je sais qu'il y a aussi le 226 sur l'audiovisuel. *[non retranscription trahirait le nom de l'organisation]*.

I : moi, ce qui m'intéresse, c'est les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion. Donc, je vais déjà te demander, peut-être... Es-tu toujours contrôleur de gestion ?

Paola : ah non, en fait, j'ai complètement changé. Tu veux que je te décrive ce que je fais aujourd'hui ou juste ce que je faisais ?

I : déjà, ce que tu fais aujourd'hui pour que je te situe et après...

Paola : comment j'y suis arrivée. Donc moi, j'ai eu mon diplôme en 98 donc ça fera quatorze ans que je travaille, ça ne me rajeunit pas. Aujourd'hui, dans la cellule business development de la division télé de CaptiTV. Donc CaptiTV c'était une ancienne partie de l'ORTF pour la radio et la télévision. Et la partie qui est la moins connue donc télé de CaptiTV a un parc du huit mille pylônes en France, donc la Tour Eiffel est le plus gros pylône et en haut, tu as des antennes pour la radio, la télé et les télécom. Donc il y a trois divisions, une division radio, une télécom et il y a aussi un pôle multimédias et il y a aussi des filiales à l'international dans plusieurs pays d'Europe. La division télé, l'activité traditionnelle c'est de diffuser toutes les chaînes de la TNT et il y a un département business development pour trouver des relais de croissance parce que déjà, quand on est passé de l'analogique au numérique on a perdu quarante pour cent du chiffre d'affaires brutalement et après, avec la réglementation on a des prix qui sont régulés et ça va pas aller en s'arrangeant et donc là, on cherche des nouvelles opportunités de croissance. Donc on a plusieurs projets, on est quatre dans le département, la directrice du département et on est trois. Donc moi, mon projet, c'est sur les télé connectées, donc en fait c'est les nouvelles télé

qui sortent, ça fait un an, je ne sais pas si tu en as entendu parlé. Maintenant, les télévisions, tu vas pouvoir les connecter à internet et recevoir des informations via internet. Et mon projet, le but, on n'a pas envie que la TNT soit dévorée par l'IP TV, le câble-satellite, donc on essaye d'apporter le maximum de services de la TNT car c'est l'activité traditionnelle, c'est la vache à lait de l'entreprise. Donc s'il y a beaucoup moins de services sur la TNT que sur l'IP TV et tout, petit à petit, la part de marché de la TNT va baisser et notre chiffre d'affaires. Le but, voilà, c'est de proposer un projet aux chaînes de télé, la TNT et on développe une plate-forme technique qui va permettre de faire de la catch up, si tu as raté une chaîne au début, de revenir au début du programme et moi, je suis responsable du projet, c'est de la gestion de projet avec du commercial, du marketing, de la communication, de la gestion de projet classique avec les équipes techniques, de la finance, du juridique, en fait, on est une mini-entreprise et on travaille avec les filiales multimédia. Donc j'ai une composante financière, car à un moment, il faut regarder combien ça coûte, présenter le projet en interne aux actionnaires car on a beaucoup de communication interne et externe et il faut bien faire les coûts globaux du projet et faire des prix catalogue. Mais je dirais, la partie financière c'est dix-quinze pour cent maximum. Donc là, je vais en clientèle, présenter le projet, on va dans des salons professionnels, toutes les parties communication où on rencontre les journalistes, on fait de petits films, on va voir les actionnaires, on fait des démonstrations, on fait le contrat assez béton, beaucoup de présentations en fait pour convaincre les clients et puis après tout ce qui est marketing autour de l'offre. Voilà en gros, la finance c'est une petite partie alors après, c'est le nerf de la guerre aussi, si c'est trop cher, ils le feront pas ou le feront autrement car c'est pas la priorité des chaînes parce que pour l'instant, il n'y a pas un parc de télévisions qui est pas forcément énorme, ça commence à être vendu depuis septembre 2011. Il y a quand même sept millions de télévisions vendues par an, à terme, il y en aura 40 % qui auront le service-là. Mais voilà, dans deux-trois ans donc les chaînes se n'est pas leur priorité numéro un. Voilà.

I : comment tu y es arrivée ?

Paola : Alors, au départ j'ai fait le bac B, puis un DEUG d'économie à Paris I et une MSG à Dauphine et le 202. J'avais fait mes stages en contrôle de gestion. En MSG, j'ai fait un stage en contrôle de gestion dans la restauration et puis un autre stage pour les câbles sous-marin chez Alcatel. Et en DESS, j'ai trouvé un stage chez Canal + en contrôle de gestion filiale. On avait trois mois de stage de mémoire et après, j'ai pu être embauchée chez Canal + en octobre au contrôle de gestion programmes. On a été six jeunes diplômés à avoir été embauchés en même temps parce qu'il y a trois contrôleurs qui sont partis et ils ont embauchés six juniors. J'ai pu choisir car j'étais là en stage avant, je connaissais et j'ai pris le plus sympa qui était sur les émissions, les opérations spéciales cinéma, donc les Césars, les Oscars, le cinéma, les documentaires et les œuvres audiovisuelles. Donc là, c'était du contrôle de gestion classique, du reporting, les budgets et tout ce qui était opérations spéciales. On avait lancé une chaîne pendant le festival de Cannes, donc j'étais avec les équipes de la production et l'on a monté ensemble tout le budget qu'ils sont allés ensuite présenter pour que se soit voté. Et là, je suis restée deux ans et demi. C'était du contrôle de gestion classique avec la mise en place de SAP, des *reportings* mensuels, les budgets c'était deux fois par an, et ça a été racheté par Vivendi pendant que j'y étais et donc là, c'est devenu, le budget, on le refaisait quasiment tous les mois ou tous les deux mois. On faisait un budget sur trois ans et quasiment tous les mois, on ne faisait que ça plus les reportings et la partie la plus intéressante c'était les projets un peu spéciaux. Le budget c'est super sympa quand tu le fais une ou

deux fois par an. Quand c'est tous les mois, c'est vraiment pénible, c'était vraiment devenu du reporting presque comptable entre guillemets, où on avait presque plus de valeur ajoutée. Au début, on faisait chaque mois des commentaires sur la situation budgétaire avec les services et on expliquait tous les dépassements, enfin, dans le bon et le mauvais sens et puis on travaillait beaucoup en amont avec les services sur le budget, on avait un rôle de conseil auprès des services de production, de la direction du cinéma, au niveau opérationnel. On était un peu leur allié pour défendre leurs projets. On était le traducteur entre ce qu'ils avaient au niveau opérationnel et la direction. On était là pour aider dans la présentation de leur projet à la direction financière pour que se soit validé. On leur disait bon bah là, ça passera jamais votre truc n'est pas rentable, il faut revoir ça pour que se soit présentable et que cela ait des chances de passer à la direction. Comme eux, c'était pas du tout des gens qui étaient dans la finance, enfin, qui avaient un côté financier, parce qu'autant il y a d'autres services qui ont une culture de la finance, autant les programmes, ils me faisaient leur budget sous Word. On en était à des années lumières, donc forcément, ils faisaient plein d'erreurs, ils avaient la calculatrice et ils refaisaient les totaux pendant les réunions. J'en avais d'autres qui ne savaient pas faire de somme sous Excel, au cinéma, elle oubliait les trois dernières lignes où il y avait trente millions de francs, c'était juste avant l'euro, c'est pour te dire qu'on était vraiment pas du tout une culture de chiffres et on avait vraiment à apporter à ces services-là parce qu'ils ne savaient pas présenter un projet d'un point de vue financier et ils se faisaient retoquer à chaque fois.

I : juste tu étais à quel niveau ?

Paola : Alors, c'était à la direction financière qui était rattachée à la direction générale. Alors il y avait la direction du contrôle de gestion, il y avait la comptabilité et la consolidation. Il y avait quand même une séparation, parce qu'il y a toujours eu la grosse insulte du contrôleur de gestion, c'est de se faire traiter de comptable et bon, je pense que c'est toujours pareil. Donc on travaillait un petit peu avec eux et ce que l'on faisait, on passait les provisions, enfin on leur disait voilà, il faut passer telle provision. C'était nous qui estimions les provisions et il y en avait de grosses pour dépréciation avec des programmes que l'on ne diffuserait jamais mais que l'on était obligé d'acheter. Et donc là, il y avait vraiment un rôle. Mais c'était des millions hein, c'était pas la facture qui était pas arrivée quoi. C'étaient de gros enjeux. Et j'avais aussi toute une partie qui était intéressante sur la gestion des obligations vis-à-vis du CSA, où en fait, il y avait des obligations de dépenser, c'est quel est sur les chiffre d'affaires les obligations d'acheter tant de millions pour des programmes et donc c'était un budget obligatoire à dépenser et c'est dans la convention de Canal + avec le CSA. Donc moi, j'étais garante de ça, je travaillais avec la direction juridique là-dessus. Et j'avais aussi la gestion de ce qui s'appelle les outputs deal avec les majors américaines. En fait, pour avoir le dernier *blockbuster* de la Fox ou la Warner, t'étais obligé de signer un contrat sur cinq ans et t'étais obligé d'acheter tous les films produits par Warner sur les cinq ans, y compris des films qui ne sortaient pas en salle même s'ils étaient mauvais. Mais si tu voulais avoir le bon film, voilà... donc tu espérais que la Warner, avec qui tu avais signé allait sortir de bons films pendant cinq ans et pas que des mauvais trucs. Et donc, j'avais la gestion de ce contrat-là et tous les mois enfin, les prix étaient calés sur les entrées salles et il y avait un tas de primes exceptionnelles machin et tout ça et moi, j'étais en relation avec les majors pour gérer ces contrats au jour le jour et quand il y avait de grosses renégo. Donc le plus intéressant, c'était ça et les projets dont je t'ai parlé quand on lançait la chaîne festival.

I : tu te fondais vraiment sur des indicateurs très financiers. . .

Paola : Oui parce que c'était calculé sur des nombres d'abonnés, sur le chiffre d'affaires, le chiffre d'affaires était composé de plein de : chiffre d'affaires collectivité, abonnements, les gens qui étaient couplés satellites et Canal +, c'était assez compliqué d'avoir les chiffres. Donc c'était des indicateurs financiers, dans ces contrats-là, c'était vraiment que du financier. Et donc toute cette partie-là qui m'intéressait, j'avais plus le temps de la faire parce qu'avec le rachat par Vivendi, on faisait que du reporting, bon au début, tu apprends beaucoup, après quand ça fait trois ans que tu fais ça, c'est toujours pareil.

I : et qu'est-ce que tu apprends au départ ?

Paola : ben, ce qui est très intéressant, ce qui m'a plu dans le contrôle de gestion, c'est que tu vois tout ce qu'il se passe dans l'entreprise quand tu fais le budget. Donc je savais quel programme allait être diffusé pendant un an, je comprenais enfin le système de décisions dans l'entreprise, comment était fait un budget. La direction, enfin au départ, c'est la hutte du père Noël, tout le monde dit moi j'ai besoin de tant, parce que moi, ce n'était que des coûts, et puis après, on revenait à la raison et on essayait de réaliser un compromis. C'est très intéressant de voir ce système d'aller-retour, enfin de comprendre ce que la direction pouvait accepter parce que bon, on avait le budget conseillé et puis on travaillait aussi avec les commissaires aux comptes, on les recevait donc on voyait bien les systèmes de la soi disant indépendance des commissaires aux comptes ou en fait c'était juste un deal pour dire bon on accepte cette provision-là, mais là, vous avez un peu trop poussé, vous me la baissez. Donc ça, c'était vraiment intéressant de voir les coulisses et surtout de comprendre l'organisation d'une entreprise car je travaillais avec tous les services et après, c'était consolidé pour avoir les recettes et tous les coûts. Après, la phase automatique récupérer les provisions dans SAP et c'est juste de la manipulation de chiffres, de bases de données, au début, c'est intéressant parce que t'apprends mais quand tu fais ça tous les mois pendant trois ans, à la fin et que ça te prends bien deux semaines chaque mois, moi, j'en pouvais plus parce que c'est très répétitif. Dans n'importe quel boulot, ce qui est intéressant c'est ce qui te change de l'ordinaire et donc ça... on nous ne demandait plus que des indicateurs financiers avec le rachat.

I : donc avant, c'était la culture un peu conseil. . .

Paola : oui c'est ça, on était plus proche des opérationnels. J'étais dans le même bâtiment qu'eux donc je les voyais tous les jours. J'étais rattachée à la direction financière mais je travaillais avec eux tout le temps.

I : et donc, à partir du rachat... ?

Paola : avec le rachat par Vivendi, il n'y avait que la culture financière, que l'argent qui comptait. Parce que, les gens de programmes, ils peuvent entendre les chiffres mais il faut que tu t'intéresses un minimum à leur matière ; et là, ils n'en avaient rien à faire, il y avait que le côté financier qui comptait et donc nous, on ne nous demandait plus que ça et du coup ça a créé aussi une distance avec eux parce qu'ils voyaient qu'on avait matériellement moins le temps de s'intéresser à ce qu'ils faisaient, à leur travail de tous les jours et donc, c'était plus et bien voilà, ils donnent des chiffres et on regarde même pas ce qu'il y a derrière, ce sont des chiffres et

d'ailleurs, de toute façon ils savent qu'ils auront moins de budget et ça a instauré une distance avec eux.

I : et même si vous vous connaissiez avant ?

Paola : Oui. On avait noué des relations personnelles mais ils savaient qu'on avait aucune latitude, qu'ils devraient faire avec x % en moins et que de toute façon maintenant, c'était une autre culture d'entreprise, d'autres critères et que c'était le règne de la finance. Avant, c'était les programmes qui étaient les rois et maintenant, ça ne devenait plus que des critères financiers, c'était vraiment plus intéressant. Il y avait le côté répétitif et puis une autre culture d'entreprise où ça m'intéressait plus de faire ça et ce que j'ai eu envie de faire c'était, justement, à force d'être avec les opérationnels, ça me manquait de ne pas pouvoir décider. Parce que quand tu es au contrôle de gestion, tu fais des alertes, tu dis ça c'est bien, ça c'est pas bien et tu ne peux rien décider donc à un moment, c'est frustrant de voir que mes recommandations ça n'avait aucun im..., enfin ça pouvait avoir des effets ou pas mais le manager pouvaient les utiliser ou pas mais c'était uniquement virtuel. Et donc j'avais envie de un peu plus participer à l'activité de l'entreprise tout en utilisant mes compétences en finance. Mon métier c'est la finance, je n'allais pas m'improviser directrice du cinéma non plus. Mais j'avais envie de participer un peu, d'apporter autre chose que de faire des tableaux et de faire des commentaires qui servaient pas à grand chose au final. On faisait des compilations de chiffres, des bases de données. On ne pouvait rien changer. Par contre, en contrôle de gestion l'intérêt c'est que tu te rends compte que tu peux orienter, la forme compte beaucoup et que la manière dont un budget est présenté tu peux faire passer des choses si tu sais les présenter, tu peux faire passer des choses.

I : en fond et en forme ?

Paola : en forme. La manière dont tu peux présenter les choses jouaient beaucoup. La manière dont tu choisissais, je sais pas, sur combien de temps tu présentais le projet, les critères si tu regardais la VAN ou le TRI ou la manière dont tu faisais apparaître plus ou moins les lignes détaillées, après tu apprends que la manière dont tu présentes un tableau ça avait beaucoup plus de chance de passer si tu montrais des trucs, des indicateurs au vert car je savais ce que la direction financière allait regarder donc je leur disais si vous avez trop de CAPEX la première année, ça ne passera jamais, essayez de le répartir au moins sur deux ans, vous décaler le projet, et ça aura plus de chance de passer. Il y avait ce rôle-là pour les aider un peu à présenter le truc. Voilà. [silence]

I : Ok. Alors pourquoi as-tu commencé en contrôle de gestion ?

Paola : la partie comptable, moi ça me, j'avais pas envie de travailler dans un cabinet d'audit, de pointer des chiffres et de bosser quinze heures par jour et d'être envoyée à perpète pendant les deux-trois premières années. Moi la vie de l'auditeur ne m'intéressait absolument pas. Après, en finance c'était un secteur dans lequel il y avait beaucoup de travail à l'époque, où j'étais sûre de trouver du boulot et voilà, la finance, c'était quelque chose dans laquelle j'étais bonne donc c'était plus par élimination que vraiment un choix et j'avais adoré le premier stage de contrôle de gestion que j'avais fait chez Flo Prestige, c'est ça qui m'a décidé. J'ai adoré.

I : pourtant quand tu fais un stage, on s'attend à ne pas avoir de super taches, donc qu'est-ce qui t'a plu ?

Paola : justement, on m'a laissé faire un poste qui aurait pu être créé et que l'on m'a donné en stage et que j'aurai pu faire et pour le coup, j'ai fait des audits en magasin parce qu'ils perdaient de l'argent sur certaines boutiques et qu'ils ne comprenaient pas, ils disaient il y a un problème dans la gestion des stocks, dans les commandes, il y avait quelque chose qui n'allait pas donc j'avais fait des audits en boutique. J'avais travaillé sur site et pour le coup, j'avais vraiment eu un rôle opérationnel de conseil, il y a un truc qui ne va pas et pas juste compiler des tableaux, moi, ça, ça m'intéresse pas. Déjà, là, ce qui m'avait plu, c'était le côté opérationnel de rencontrer les gens. Il y a vraiment un gros rôle relationnel dans le métier de contrôleur de gestion car les gens savent que tu es là pour les fliquer et qu'il y a quelque chose qui va pas. Donc si, tu t'intéresses pas à leur travail, si tu n'as pas envie de comprendre comment ça marche, ils te donneront jamais les infos et toi, tu ne sauras jamais comment ça marche et tu trouveras pas ce qui cloche. Donc moi, j'étais allée en magasin à cinq heures du matin, c'était sur un congrès cardiaque où il fallait faire déjeuner en une heure et demi des gens et que tout soit prêt avant. J'étais allée avec eux pour comprendre le métier, et après il y avait toute la partie gestion des stocks où ils devaient jeter des trucs, et je m'étais fait du coup accepter par eux, et ils m'expliquaient leur boulot. Je m'étais déjà rendue compte d'un tas de trucs que tu ne sais pas si tu es dans un bureau. Sur la gestion des stocks par exemple, sur les champagnes, il y avait du champagne qui disparaissait... à force, chaque mois ça commençait à faire beaucoup, on me disait c'est pas possible, il doit y avoir un problème dans la gestion des stocks. Donc, j'avais fait l'inventaire avec eux. La boutique est toute petite et tu te rends compte que, pour la gestion des stocks, il y avait des bouteilles dans tous les magasins, en décoration dans la boutique, dans ce coin-là parce qu'il n'y avait pas la place, il y en avait à tel endroit et donc, tu en oubliais très facilement, donc c'était l'inventaire qui était faux. Il y avait des boîtes de pêche, les conditionnements c'était écrit que c'était des boîtes de dix, et dans la matrice d'inventaire, c'était des boîtes unitaires. Donc il y avait un tas de trucs comme ça et si je n'étais pas allée en magasin et si j'avais pas fait moi l'inventaire et eux n'avaient pas l'idée.

Moi : donc eux n'avaient pas l'idée ?

Paola : Non, on leur donnait un truc standard et ils n'arrivaient pas à rentrer les trucs dans les cases. En plus, ils ont autre chose à faire, ils doivent tout mettre en rayon en boutique, ils gèrent la boutique et ce sont des gens qui sont en cuisine qui faisaient ça, tu vois, c'est pas leur métier et si le truc était pas adapté, si c'était pas simple à utiliser et bien ils cochaient les cases, ils envoient le truc et c'est la personne qui reçoit les feuilles qui dit qu'il y a quelque chose qui va pas. Et si j'étais pas allée voir en magasin le faire moi, personne ne s'en serait rendu compte et puis ensuite il y a avait un truc, c'était que les livraisons par exemple, je sais pas ils se faisaient livrer une fois par mois un truc qui coûtait très cher et bien si ça arrivait le 31 ou le 1, ça changeait tout parce que comptablement, voilà, il y avait des trucs comme ça et je m'en suis rendu compte parce que j'étais dans le magasin et je me suis vraiment rendu compte de l'importance de ce côté relationnel et d'aller sur place pour voir comment ça marchait.

I : était-ce plus facile parce que tu étais stagiaire, donc que tu n'étais pas membre à part entière de l'organisation, est-ce que cela a joué ?

Paola : Oui, ça a dû jouer. Même aujourd'hui. Tu vois moi maintenant, je suis passée de l'autre côté de la barrière et je travaille avec des contrôleurs de gestion et c'est drôle parce qu'enfin, et tu vois tout de suite quelqu'un qui sait bien s'y prendre, je vois parce qu'il y a plusieurs personnes qui viennent me voir, il y en a à qui je vais donner facilement des informations et d'autres où je vais faire de la rétention d'informations parce qu'ils savent pas s'y prendre. Parce que je comprends le côté, en fait quand tu donnes des chiffres, tu ne sais pas ce que tu peux en faire, et ça peut être, je vois très bien parce que maintenant on donne un chiffre d'affaires, après si on donne un trop gros chiffre d'affaires ou si ça a été mal expliqué, ils vont nous mettre dans le budget un truc inatteignable et donc je vais pas donner des infos pour qu'ils comprennent ce qu'il y a derrière parce que je sais que cette personne-là ne va pas chercher à comprendre ce qu'il y a derrière, elle va juste prendre le chiffre, essayer de gonfler au maximum le chiffre d'affaires parce que c'est ce qu'on lui demande et ça va nous retomber dessus. Donc je vais faire de la rétention d'information car je sais comment elle va l'utilisée.

I : d'accord, donc c'est quoi pour toi un bon contrôleur de gestion ?

Paola : c'est quelqu'un qui essaye de comprendre ce qu'il y a derrière les chiffres qui le prend pas brut et méchant, qui va essayer de comprendre pourquoi il y a ça sur telle ligne, pourquoi il y a un gros investissement cette année-là, pourquoi on ne peut pas le décaler, ce qu'il y a derrière et qui saura l'expliquer. Quelqu'un qui va me demander juste le chiffre, le tableau et qui veut juste ça, je vais pas lui donner, enfin, je vais tout faire pour ne pas lui donner ou lui donner un truc où il ne comprendra pas ce qu'il y a dedans, il ne pourra pas expliquer et pour qu'il soit obligé de revenir vers moi avec un détail, avec le truc que je veux moi montrer, mais pas ce qu'il m'a demandé au départ. Et ça tu le vois tout de suite et c'est tous la même chose. La manière de demander et de présenter les choses est hyper importante, quand tu demandes juste le tableau bête et méchant et que le contrôleur de gestion ne veut pas comprendre ce qu'il y a derrière, comprendre l'activité, t'as aucune chance d'avoir les infos et qualité derrière.

I : tu t'attendais à quoi chez Canal, tu as été déçu ?

Paola : alors, je m'attendais pas à grand chose. J'aime beaucoup apprendre et découvrir des choses, enfin, c'est toujours ça qui m'a fait choisir un travail, c'est d'apprendre quelque chose. Donc j'ai énormément appris sur le métier de la télé et sur le côté réglementaire, ça m'a beaucoup intéressés et je m'en sers encore beaucoup aujourd'hui. La variété, tu travailles avec plein de services, la partie connaître l'organisation et avoir accès à des informations de direction générale, ça c'est très intéressant. Après, je pensais pas qu'il y avait une si grosse partie reporting après, c'est ce que je regardais quand j'ai changé de poste, il y a des entreprises où c'est séparé les activités reporting des activités gestion de projets. Donc moi je cherchais bien un poste où il y ait pas de *reportings* ou le moins possible parce que ça, je considère toujours que ça n'a aucun intérêt mais où il y ait cette partie-là de gestion financière des projets spéciaux où tu as toujours besoin d'un contrôleur de gestion pour lancer un projet.

I : pour toi, le reporting, ça ne sert vraiment à rien ?

Paola : c'est pas que ça sert à rien mais c'est que c'est pas intéressant à faire. Ce

qu'il y a c'est que ce n'est pas le contrôleur de gestion qui va vraiment se servir des chiffres. C'est vraiment pour le directeur financier, car c'est lui qui va avoir tous les chiffres, qui va porter le truc mais contrôle de gestion, de ce que j'ai vu, c'est de la compilation de chiffres et ça s'arrête là, il va pas avoir la partie intéressante et la partie intéressante, elle passe au niveau du directeur financier parce que c'est lui qui a les chiffres de toute l'entreprise et qui a le pouvoir pour le coup de faire passer quelque chose, le contrôleur de gestion, il a pas le pouvoir.

I : donc cela te manquait énormément de ne pas avoir de pouvoir ?

Paola : oui. C'est ça.

I : et donc en fait, c'est le directeur financier qui a le pouvoir ?

Paola : oui, et lui, il a vraiment un pouvoir de décision. Il est au comité de direction. Et lui, il peut dire, il a un pouvoir de décision, je vois il y a un projet, il est passé par dessus le directeur de la division télé parce qu'il a un vrai pouvoir. Il a dit, c'est par rapport à l'opérationnel, non, ce projet-là on ne le fait pas parce que ce n'est pas assez rentable et il s'appuie sur les chiffres sortis par le contrôleur de gestion, donc il peut vraiment faire quelque chose. Mais moi de ce que j'ai vu au niveau du contrôle de gestion, dans mes différents postes et puis après, ils avaient ce rôle de conseil, mais pas de décision. Donc, ils sont plus ou moins écoutés, il y a des entreprises où ils sont plus écoutés. Et justement, sur les projets spéciaux, où là t'as une vraie expertise, où tu apportes quelque chose, ils sont vraiment écoutés, où ils défendent le projet avec les opérationnels. Moi j'allais présenter le projet avec eux, parce quand il y avait une question un peu technique, ils savaient pas répondre et c'était moi qui argumentait et sur le reporting, enfin il n'y avait aucune valeur ajoutée c'est pour ça que cette partie-là... si c'est un conseil que je peux te donner c'est de regarder qu'il y ait bien cette... alors au début c'est intéressant parce que tu ne sais pas comment ça marche, mais t'as vite compris au bout de six mois, et après je m'ennuie donc si t'as pas de projets transverses à côté, quand t'en as un petit peu ça va, quand tu n'as que ça... tu t'embêtes vite. Je vois, c'est pareil chez CaptiTV, je vois bien ce qui intéresse les contrôleurs de gestion ici.

I : et il y a un fort turn over ?

Paola : non, enfin oui, entre les services mais bon...

I : et en terme d'ouverture de carrière, tu pensais que ça allait t'amener à quoi ?

Paola : en fait c'est venu comme ça parce que je me suis dit, je vais continuer dans le contrôle de gestion, j'ai choisi ça, je suis bonne là-dedans et il y a le côté il faut que je trouve du travail aussi. Au bout de trois, j'ai cherché à rester chez Canal+ et à passer sur une partie plus opérationnelle. Donc j'avais trouvé un poste au studio Canal et c'était de la gestion de catalogues de films, pas la partie financière où il fallait faire que les budgets, parce que c'est une petite structure donc tu fais plus de choses. Donc tu fais les budgets, gérer tous les tarifs, avec les ayants droits ; et en fait, au niveau contrôle de gestion ils ont bloqué toutes les mutations, ils ne m'ont pas laissé aller là-bas, ils voulaient que je reste à mon poste parce que je le faisais très bien, je m'entendais bien avec les gens. Ils avaient par moi des informations qu'ils auraient pas eues autrement et moi je voulais pas rester là toute ma vie, je

voulais changer et c'est pour ça que je suis partie chez Neuf Télécom. Et donc là, j'étais chargée de l'analyse tarifaire ; en fait, je faisais tout ce qui était financier dans une business unit. Donc je travaillais avec des commerciaux, des avant ventes, il y avait la com. on était un peu une mini-entreprise en fait, on était quinze et donc là, je faisais tout ce qui était financier, je n'étais plus du tout rattachée à la direction financière, j'étais dans une business unit, donc là, j'étais rattachée au directeur de la business unit télécom. Je faisais les budgets, mais ceux que l'on donnait à la direction financière, j'étais dans le service, c'est moi qui collectais avec les commerciaux, quel chiffre d'affaires vous pensez faire ? Je suis passée de l'autre côté de la barrière. Je faisais les budgets, j'expliquais au contrôle de gestion les décalages et je faisais tous les catalogues de prix, parce que l'on avait des catalogues standards, donc c'est moi qui faisait les prix, qui étaient validés ensuite par le contrôle de gestion et toutes les offres sur mesure avec les commerciaux parce que les clients c'étaient AOL, Club Internet... on leur vendait des capacités en gros qu'eux revendaient ensuite. Je faisais que la finance mais de l'autre côté de la barrière.

I : tu disais que tu étais analyste financier, qu'est-ce qui le distingue du contrôle de gestion ?

Paola : alors ça n'a rien à voir parce que je n'avais pas du tout la partie comptable, reporting, ça c'était le contrôle de gestion qui le faisait. Moi, j'avais la partie, je faisais des PNL, des budgets et je présentais le projet au du contrôle de gestion. Je travaillais avec les opérationnels et je mâchais le travail du contrôle de gestion. Et il y a une partie qui n'allait jamais, enfin toutes les offres de sur mesure, qui ne passe pas par le contrôle de gestion. Enfin, construire l'offre avec les commerciaux, comment si tu mets les frais d'accès au service, après, on pouvait demander l'avis du contrôle de gestion mais on faisait ça tout seul. Justement, il y avait une fonction financière déportée dans la business unit, mais on faisait pas tout vérifier donc ça, c'était pas du contrôle de gestion. Pour le coup, chez Neuf, le contrôle de gestion il nous aidait, ils avaient beaucoup un rôle de conseil, ils nous aidaient vraiment quand on voulait lancer de nouveaux projets, moi, je prenais le point de vue des commerciaux, les estimations de chiffre d'affaires, tient, on pourrait lancer ce nouveau produit ; et eux ils nous aidaient sur des critères, ils nous apportaient vraiment des choses, ils nous donnaient des idées, donc c'était vraiment une force de propositions car ils connaissaient très bien l'activité télécom et ils nous apportaient aussi des informations sur les estimations d'abonnés, des simulations sur deux-trois ans pour nous aider à construire nos produits. L'on travaillait vraiment en relation et comme moi, c'était mon ancien métier, je comprenais parfaitement ce dont ils avaient besoin, donc je leur donnais les trucs présentés de la manière dont ils avaient envie, en tenant compte de leur critère parce qu'au début c'est ce qu'on me reprochait. À l'origine, j'avais l'optique contrôleur de gestion où il faut que le truc soit nickel, que dès la première année ça soit tel et tel critère et je ne comprenais pas les demandes des clients. Bah non, on ne fait pas comme ça, c'est pas rentable la première année, no way, et le client, il va juste te dire salut, je vais chez le concurrent à côté ; donc ils m'ont obligé à avoir de la souplesse, à comprendre que tout n'est pas comme le contrôle de gestion où tu as un tableau où la ligne du bas doit forcément être positive la première année, et que c'est un jeu de négo avec le client parce qu'il faut prendre en compte ce qu'ils demandent et que l'on ne peut pas faire comme on veut, il y a un monde à l'extérieur. Ils m'ont forcé parce qu'au début j'étais vraiment (elle frappe deux coup sur la table pour signifier inflexible), non ton truc tu repars avec, non le client il veut ça et en plus c'est pas facile à gérer un commercial, parce que lui, il doit faire un chiffre. Alors déjà, il y en a sont motivés sur le chiffre

d'affaires, d'autres sur la marge donc moi aussi, j'aidais le directeur de la business unit à faire les objectifs des commerciaux ; dès qu'il y avait un truc chiffré, c'était moi en gros. Donc on voyait bien que s'ils étaient intéressés sur le chiffre d'affaires et bien la marge, ils en avaient rien à faire donc on avait introduit dans leurs variables des objectifs de marge pour qu'ils comprennent un peu plus ça. Introduire un peu la culture financière dans l'opérationnel. Moi, ils m'ont emmenée en clientèle pour que je me rende compte de ce que c'est que d'avoir un client en face et que tu ne peux pas être braqué sur tout truc, le prix il est de tant, sinon on ne vend pas. Donc ils m'ont fait réaliser ça en m'emmenant en clientèle.

I : et avant même si tu t'entendais bien ?

Paola : Ah non, un contrôleur ne va jamais en clientèle alors que là, j'y allais et j'ai compris un peu ce qu'ils attendaient de moi et puis moi après, je savais présenter les trucs de la bonne manière et de le défendre auprès du contrôle de gestion. J'ai mis les mains dans le cambouis, j'étais opérationnelle et c'est ce qui me manquait. Je pouvais prendre des décisions. J'expliquais le projet.

I : donc tu expliquais pourquoi tu présentais le projet comme ça ?

Paola : oui, de toute façon, le truc c'est expliquer, si tu y arrives bien, alors déjà, ils (les opérationnels) peuvent te dire, est-ce que vous avez pensé à cela ? Par exemple, les montées en charges, les décaler, faire des remises au volume, ils nous donnaient des idées pour que le truc ait une tête un peu meilleure à présenter. Après, en leur expliquant le projet et en tenant compte de leurs, parce qu'ils avaient de bonnes idées, c'était pas c'est trop cher tu oublies ton truc, on travaillait main dans la main et justement parce que l'on connaissait réciproquement nos manières de travailler et ça fonctionnait très bien. Et avant c'était la guerre de tranchées entre la business unit et le contrôle de gestion et moi j'ai fait un peu le lien et du coup, nous on présentait bien nos budgets en amont et ça passait nickel, on savait comment il fallait le présenter, on avait déjà tenu compte de leurs remarques avant plutôt que de faire la liste au père Noël comme les autres services. On avait fait un truc raisonnable et ça passait du premier coup.

I : parce que tu avais eu des expériences en contrôle de gestion avant ?

Paola : oui. Je savais si on mettait un budget dès le départ où on minimisait le chiffre d'affaires, on maximisait les coûts, enfin pour pas qu'on nous en demande trop en chiffre d'affaires et que les coûts on ait bien pris les ceintures et les bretelles, ça ne marcherait jamais. Si vous montez ça, dès le départ ils vont se braquer, c'est n'importe quoi et après ça va être la guerre de tranchées et c'est la plus forte qui va gagner. Je disais si on présente un budget qui est raisonnable dès le début et où on a des arguments derrière, où on explique pourquoi il y a pas de revenus jusqu'à telle date et il y a tels coûts, et bien après eux ils ont des arguments à montrer à la direction générale et ça a plus de chance de passer.

I : mais avant aussi tu faisais passer puisque tu m'as dit que tu faisais passer des choses par rapport à la forme...

Paola : oui, mais dans le contrôle de gestion, enfin chez Neuf, c'était différent de chez Canal. Chez Neuf, le contrôle on lui demandait un rôle de conseil alors que chez

Canal c'était plus du tout ça et c'est pour ça que je suis partie.

I : ce que tu veux me dire c'est qu'il n'y avait pas ce rôle d'analyste financier entre les 2 ?

Paola : oui, il n'y avait pas ça. Mais la culture était pas la même, avec des gens de programme, la partie financière était difficile à faire passer. Je suis en train de réfléchir si on aurait pu faire les choses différemment. Je ne sais pas si on aurait pu faire autrement chez Canal mais ils étaient beaucoup plus braqués. Les commerciaux chez Neuf tu pouvais leur faire comprendre qu'un projet ne pouvait pas passer s'il ne rapportait pas d'argent ; chez Canal, il y avait quand même le côté artistique qui primait avant tout, ils arrivaient pas forcément à comprendre, enfin ils essayaient de comprendre que tu les empêches de prendre dix caméras parce que ça coûtait trop cher alors qu'ils savaient que le rendu serait mauvais que tu n'aurais pas tel animateur, que si tu voulais avoir tel imitateur pour les Guignols, non il coûtait trop cher, ils n'arrivaient pas à l'entendre ça. Car tu parlais à des gens qui travaillaient avec Christine Scott Thomas, ils devaient la gérer pour présenter le truc donc quand tu leur dis non, vous avez dépensé trop d'argent pour l'avion, enfin, ils te rigolent un peu au nez quoi. C'était au départ les services qui avaient le pouvoir, c'était un peu les créatifs, nous on visait aussi un peu toutes les notes de frais, et moi, j'escaladais quand je voyais que... Il fallait pas pousser. Moi je disais, bon j'appliquais la consigne, je faisais passer le truc à mon responsable qui neuf fois sur dix disait bon OK, je la valide parce que c'était eux les rois dans l'entreprise et on pouvait pas leur faire passer grand chose. Après, ce n'était plus le cas mais on pouvait faire passer certains messages mais pas tout. Alors que chez Neuf, c'était pas du tout la même culture d'entreprise, le côté financier était plus important donc les gens comprenaient plus ça car on s'est fait racheté parce que la boîte était pas rentable. Chez Canal, il gagnait énormément d'argent, c'était pas les mêmes critères financiers.

I : combien de temps es-tu resté chez Neuf ?

Paola : alors, je suis restée deux ans à ce poste-là puis on a été racheté par EldeCom puis par SFR. Nous on était pas très nombreux mais on a été les premiers à être réintégrés. Moi j'ai été rattachée à la business unit voix, donc tout ce qui était téléphonie au marketing parce que comme je faisais toute la partie avant ventes, avec les offres sur mesure, il y avait l'équivalent chez EldeCom sauf que c'était pas les mêmes produits. Je faisais un peu la même chose sauf que cela s'appelait EldeCom. Donc j'ai fait ça pendant un an et demi et après, dans chaque service, il y avait du marketing puis après ils ont repris toutes les personnes de marketing de chaque business unit pour faire un gros service où on était tous regroupé et on était plus dans la BU. Donc en fait, tous les six mois, il y avait des réorganisations et je changeais de poste. Donc après, je suis passée au marketing à 100 % et où la partie finance diminuait au fur et à mesure. Cela s'est fait du fait des réorganisations ce n'est pas forcément moi qui ai choisi à faire de plus en plus de marketing et c'est là que j'ai vu que la partie avant-vente m'intéressait parce que j'allais au contact avec le client, et de présenter l'offre m'intéressait beaucoup. Au plus ça allait, au plus j'avais envie d'être opérationnelle. Et pas d'être commerciale, je suis encore trop rigide. Commerciale, il faut toujours que tu vouvoies, c'est de la négo, c'est des rapports de force et c'est pas mon truc, c'est pas dans mon caractère. Par contre, la partie avant-vente où tu as beaucoup de chiffres, où tu vois les estimations de chiffre d'affaires, tu as la partie veille aussi pour voir dans trois-quatre ans le marché adressé, voilà le marché « adressable », tout ce qui est veille financière, stratégique, réglementaire,

aussi la partie coûts parce que pour faire ton offre il faut que t'aïlles voir tous les services de l'entreprise, toutes les briques que tu peux avoir ; tu construis ton projet, tu fais des offres sur mesure et tu as tes produits étagères. De quels produits tu as besoin, quel process il faut mettre en place ? Tu fais vraiment le produit de A à Z et t'as beaucoup de finance et le process, et quand t'as fait du contrôle de gestion, les process quand t'as mis en place SAP sur produit, tu sais bien tous les services comment ça marche et moi j'aime bien les process voir tout ce qui est le service après-vente comment ça marche ? La facturation, pour moi, tout ça enfin je connaissais et savoir quand tu passes ta commande qui reçoit le truc, quand la facture elle part, la gestion de trésorerie, tout ça je connaissais. Et quand tu lances le produit, tu es obligé de regarder tout ça de A à Z donc je suis passée petit à petit complètement à du marketing et dans les postes de chef de marché, chef de produit, tu as toujours, je sais pas moi 30 % de ton temps, c'est la partie financière. Tu en as toujours besoin et après, dans les chefs de produit, tu en as qui sont très com, d'autres très marketing et moi, j'ai toujours eu historiquement la finance.

I : quelles sont les compétences développées en contrôle de gestion qui t'ont servies ?

Paola : le budget, savoir faire un budget, ne pas oublier de lignes. Faire un PNL avec toutes les lignes de revenus, toutes les lignes de coûts. Après la tréso aussi parce que c'est de plus en plus important dans les entreprises et voilà, savoir faire un budget, et la rentabilité du produit et faire des PNL automatiques pour que les commerciaux puissent eux-mêmes entrer les chiffres pour voir à partir de quand le truc ça clignotait en rouge parce que ça n'allait pas même si on validait ensuite. J'ai fait plusieurs fois, voilà c'est toujours pour moi, un outil pour que les commerciaux puissent faire les prix tous seuls. Faire tous les outils à leur disposition. Faire aussi des outils extranet pour les clients qui sortent la rentabilité par produit ou même une partie chez le client. Tout ce qui était chiffré, c'était pour moi même si c'était pas dans le cadre au départ. Et puis petit à petit j'ai fait de plus en plus du marketing, faire des formations aussi parce que quelque chose que je ne peux plus faire non plus, c'est passer toute ma journée devant un ordinateur. J'ai besoin de rencontrer des gens et le travail d'équipe, vraiment, c'est quelque chose que j'adore. J'ai après, ce que j'ai changé chez Neuf, j'ai changé de plus en plus de produits, de marchés. J'ai changé vers les opportunités et vers ce que j'aimais et découvrir quelque chose de nouveau, la partie équipe, formation. C'est pas forcément facile quand tu es contrôleur de gestion parce que cent-cinquante commerciaux devant toi c'est pas évident quand tu as l'habitude d'être deux dans un bureau. Je me suis retrouvée devant les commerciaux qui sont la population la plus difficile à gérer d'une entreprise, pour présenter ton produit et les prix parce que c'est toujours trop cher pour un commercial, tu présentes toujours ton produit et tu termines par les prix. Et donc justement, ce que j'essayais de leur apporter du fait de mon ancienne expérience en contrôle de gestion c'était de leur faire comprendre pourquoi le produit il était cher, ou du moins à un certain niveau, pourquoi on demandait un engagement sur trois ans, cinq ans, pourquoi il y avait des frais d'accès au service récurrent, pour qu'ils comprennent derrière et qu'ils puissent bien le défendre auprès du client. Donc j'essaye d'introduire ça, même aujourd'hui pour défendre un projet. D'accord il est super votre projet, mais s'il rapporte de l'argent dans dix ans c'est pas possible car je sais comment ça marche. Mais du coup dans mon métier d'aujourd'hui, la partie financière j'en fais un peu mais ce n'est pas mais c'est vraiment pas la plus grosse partie. Question de goût parce que je me suis rendue compte, je ne le savais pas forcément au départ, j'adore me confronter à un client, faire des formations mais je ne serai pas commerciale. La partie commerciale c'est mon point faible, tu ne t'improvises pas commercial, c'est

un état d'esprit. Mais c'est le point sur lequel je travaille mais je ne ferai jamais que ça. La variété, le fait de toujours apprendre quelque chose, l'aspect opérationnel et puis le travail d'équipe et être le moins possible devant mon ordinateur parce que j'en ai trop fait. Passer huit heures par jour sur Excel, j'en pouvais plus. Quand je fais pas du tout de finance, ça me manque et là tu vois, on doit refaire un BP et je m'éclate mais voilà, faire que ça mais c'est une question de caractère, je ne savais pas quand j'ai commencé. C'est de côtoyer des gens qui avaient les mains dans le cambouis, c'est le côté répétitif et de pas sortir de mon bureau. C'est une question de goûts. Tu vois avec les personnes qui ont fait la MSG de contrôle de gestion avec moi, je pense que l'on est 70 % à ne plus faire de contrôle de gestion à 100 %. et tout le monde, la plupart font du marketing aujourd'hui ou de la gestion de projet. Parce que ça te demande de la rigueur, il y a une partie financière, process et moi j'en fais de la gestion de projet. Et je vois, autour de moi, il y a en a qui font des ressources humaines aussi mais vraiment purement de la finance... une est directrice de contrôle de gestion et là, elle est au comité de direction et pour le coup, elle a un pouvoir de décision ; dans des petites boîtes aussi car on fait plus de choses, ça élargit un peu la palette donc y en a qui ont choisi de plus petite boîte pour faire des choses avec de la valeur ajoutée.

I : pourquoi Canal n'a pas préféré te garder à un autre poste ?

Paola : ils voulaient pas. Tu vois, on était six à travailler toujours ensemble et on s'est revu il n'y a pas plus tard qu'un mois, on est trois sur les trois ans à avoir démissionné le même mois. Un qui fait de l'acquisition de droit chez Prisma et celle en contrôle de gestion. Et les trois autres sont restés chez Canal+, tu vois, ça fait dix ans que je suis partie et ils font toujours la même chose. Alors bien évidemment, ils ont changé de service et ils ont monté en grade heureusement mais ils sont toujours là et c'était la politique de la boîte. Chez Canal, il y a beaucoup de gens qui ont été embauchés quand ça marchait très bien et les gens ne partent pas de chez Canal+ parce que les salaires sont très bons au départ pas pour nous mais pour ceux qui ont été embauchés avant et c'est une boîte qui est glamour donc les gens ont du mal à la quitter. Il y a très peu de turn over donc les gens restent scotchés à leur poste et donc c'est très dur de faire évoluer les gens. Et donc quand tu fais bien ton travail, si tu veux bouger, il n'y a pas de place et donc ils restent au même endroit. Ça tourne, t'as plus les programmes mais la diffusion ou les abonnements tu vas un peu grimper mais j'ai été effarée de voir qu'il y avait quasiment la moitié des gens qui dix ans après qui était toujours dans le même service. Et après, c'est une question de caractère mais tu vois les trois qui sont partis, ce sont ceux avec qui je m'entendais le mieux. Tu vois la fille, ce n'est plus elle qui fait le reporting elle a des équipes pour ça et elle se concentre sur la gestion de projet, là où elle a de la valeur ajoutée. Les trois qui sont toujours chez Canal ce qui leur pèse le plus c'est d'être toujours dans leur bureau, devant leur ordinateur. C'est l'aspect négatif que tu peux essayer de diminuer mais il faut pas se leurrer... de contrôler des chiffres.

I : et tu ne te voyais pas devenir DAF ?

Paola : pas du tout. Déjà, la partie comptable ne m'intéressait pas du tout et quand t'es directeur financier, tu as la compta aussi. Et là, c'est de la saisie.

I : mais quand tu es directeur financier tu ne fais plus de saisie..

Paola : oui. La partie réglementaire et juridique j'adore ça aussi alors que c'est une partie que beaucoup de gens en contrôle de gestion déteste cette partie-là. Le directeur financier il a la partie juridique des normes comptables c'est pas, ça m'intéresserait absolument pas. T'as pas du tout de travail opérationnel, tu n'as que de la paperasse. Et vraiment, je n'ai aucune envie de devenir directeur financier. Parce que je vois bien les directeurs financiers, et à chaque fois dans tous mes postes on a essayé de me faire revenir à la finance parce que je sais ce qu'il se passe dans un service et que le contrôle de gestion veut quelqu'un qui connaisse comment ça se passe pour leur expliquer leur apporter ça.

I : personne ne vient de l'opérationnel ?

Paola : Non. Moi on a essayé de me faire revenir car j'ai accumulé de l'expérience qui intéresserait le contrôle de gestion et tous les six mois, il y a quelqu'un qui vient me voir. Et je me suis reposée la question parce que ça fait un an que je suis là, il y avait un poste contrôle financier filiale internationale, en plus il y a des gens avec qui je m'entends très bien, le côté international qui m'intéresse, le travail en anglais et c'était eux qui voulaient me convaincre de venir que moi qui postulais. Et je leurs ai demandé de me décrire les tâches et en fait quand j'ai revu ce que c'était dans le détail et toute la partie chiffres, et ça m'a fait l'effet repoussoir, je ne pourrai plus jamais faire ça. Il y a un côté qui m'intéresserait mais au bout de six mois le reste. Au bout de six moi, j'aurais toujours mes reportings, les personnes à appeler, je m'ennuierais. Je peux plus faire ça toute la journée. Donc ils veulent que je revienne parce que j'ai ces compétences-là, ils les voient dans mon travail de tous les jours. Et ils aimeraient avoir quelqu'un qui sache ce qu'il se passe là où personne ne veut jamais rien leur dire. Les chiffres, tu vois ce que tu as donné et comment ça se retourne contre toi et il y a cette barrière. Alors ils essayent, certains y arrivent mais c'est très rare.

I : qu'est ce qui faisait de toi un bon contrôleur de gestion ?

Paola : La rigueur. L'autonomie. Le côté relationnel parce que j'arrivais à avoir toutes les informations. Et quand tu voyais un truc dérapé quand tu as tous les chiffres, tu ne sais pas d'où ça sort. J'ai fait un stage chez Canal avant d'avoir été embauchée j'étais au contrôle financier filiale. Et personne ne connaissait rien aux filiales, parce qu'il y avait beaucoup de participations minoritaires donc on regardait juste les lignes qui s'ajoutaient pour que ça coûte pas trop cher. Et je me rappelle il y avait Ciné Magazine, il y avait de gros dérapages et ils comprenaient pas pourquoi. J'avais pris mon téléphone et appelé le gars et j'avais réussi à savoir qu'il y avait le coût du papier qui avait explosé, que eux avait fait un numéro spécial sur telle actrice qui avait un liftlet qui coûtait cher à fabriquer, c'est un supplément avec un calendrier avec de grosses photos, et en discutant avec lui j'avais réussi à comprendre pourquoi boom il y avait un carton rouge. J'ai su m'y prendre avec la personne, poser les bonnes questions et ça, c'est toujours un truc qu'on met en numéro un dans tous mes postes que se soit au contrôle de gestion ou maintenant à la gestion de projet, en transverse, je n'ai pas de pouvoir hiérarchique mais je fais travailler dix personnes. Et si je sais pas leur demander des choses, je n'ai rien du tout. Et c'est ce que j'ai de plus que les autres car la partie technique, tu l'as surtout si tu as ton diplôme, tu sais calculer une VAN et un TRI. Et la forme manque beaucoup et j'ai du mal en marketing à faire des trucs jolis qui clignotent de partout. C'est pas ma culture de départ à faire de beaux power point. La partie forme compte beaucoup et je ne pensais pas. Bon pour un contrôleur de gestion je présentais bien mais pour

quelqu'un qui fait du marketing... en contrôle de gestion on me disait toujours, les opérationnels, ils sont bien tes tableaux parce que tu mets toujours de la couleur, on y comprend quelque chose. Aussi, c'est de bien dire les sources comme ça tu ne te décrédibilises pas par que quand on te demande d'où tu sors ce chiffre et que tu le sais pas, tu te décrédibilises tout de suite. Et puis avoir anticipé des questions car je savais ce qui n'allait pas dans le tableau et avant qu'on me dire pourquoi ce truc-là, j'avais une explication à tout ce qui n'allait pas et avant qu'on me le demande, le dire. De voir avec tous les services d'où venaient les choses. Voilà les choses que j'ai apprises.

I : donc aucun regret ?

Paola : ah non, je ne regrette pas une seconde mon parcours. Après j'ai envie d'avoir envie de venir le matin au travail. Donc, soit tu continues dans le contrôle de gestion et voilà viser directeur financier après... j'ai changé de métier, j'ai trouvé ce qui me plaisait, je me connais. Moi, mon poste, ce n'est pas à moi qu'on a pensé, je suis allée le chercher, je suis allée voir le directeur de la division pour lui dire pourquoi il devait me choisir. Puis j'ai façonné mon poste. Après, quand j'ai cherché du boulot en contrôle, j'ai cherché un secteur qui me plaisait, il fallait que la matière m'intéresse. J'ai regardé l'édition, le tourisme, l'audiovisuel et les télécom. Et je me souviens qu'au cours d'un entretien, c'était pour un poste de directeur financier, bon on s'est vite rendu compte que j'avais pas le profil car la partie comptable je l'avais pas du tout, donc au bout d'un quart d'heure, on a discuté d'autre chose et il m'a dit que je n'étais pas faite pour faire du contrôle de gestion toute ma vie. Il m'a dit il faut que vous soyez dans l'opérationnel, marketing. Et ça, c'était il y a dix ans. C'est drôle, et je le savais pas et je ferais pas un truc où il n'y a pas du tout de finance. Voilà. Maximum 20 % de mon temps mais c'est une question de caractère. Bon par contre, je suis désolée je n'ai plus de temps par contre, si tu veux me recontacter, il n'y a pas de problème, tu m'envoies un mail et puis on en rediscute.

I : très bien, merci beaucoup pour la proposition et pour m'avoir reçu. [je coupe l'enregistrement.]

ANNEXE G

Population de l'étude exploratoire

Prénom	Organisation	Poste	Durée (min)
Thomas	Bancassurance	Contrôleur de gestion	70
Adam	Bancassurance	Responsable du contrôle de gestion	55
Odile et Marion	Alloj'écoute	Responsables de gestion des carrières	n.e
Guillaume	Chaussant	Contrôleur junior	70
Adriana	Diamantaire	Contrôleur de gestion	45
Paola	CaptiTV	Ancienne contrôleuse de gestion	80
Nicolas	Route&Co	Contrôleur de gestion senior	75
Anthony	Agrofrabrique	Ancien contrôleur décentralisé	120
Christopher	Pharmaceutix	Ancien contrôleur de gestion siège	70
Robert	Ozonair	Ancien responsable du plan	90
Sylvie	Bienconstruit	Responsable contrôle de gestion	60
Ana	DuLuxe	Contrôleur de gestion	95
Aurélien	AutoConstruit	Contrôleur de gestion projet	75
Arnaud	Saint-Gobain	Directeur contrôle de gestion	64

Tableau G.1 – Les profils des répondants de l'étude exploratoire

ANNEXE H

Présentation de la mission d'intervention

Cette annexe vise à expliciter notre rôle en tant que tuteur lors des sessions de formation :

Le principe des groupes projets suivis par des tuteurs (Action Learning Project) est maintenu en tant que dispositif important de la formation. Mais les participants devront à la fin de la première session avoir défini les modalités concrètes de recherche pour les mettre en œuvre dès la fin de cette première session. Pour cela les tuteurs recevront avant le thème de recherche de leur groupe qu'ils pourront préparer avant de rencontrer les stagiaires. Ils pourront ainsi communiquer aux participants les principaux éléments de l'état de l'art, en règle générale sous forme d'articles, lors de la première session.

Lors de la première session ils rencontreront les stagiaires en début de séminaire pour présenter le thème (1/2 journée) et en fin de séminaire pour définir les étapes de la recherche et la manière dont le groupe effectuera en charge cette dernière (1 jour).

Lors de la deuxième session, 5 à 6 mois après la première, comme par le passé, les tuteurs aideront à effectuer la synthèse des recherches et à en présenter les résultats sur power point en groupe (1 jour). Puis le jour 3 de la session on aura une journée de finalisation et de répétition des présentations avec la présentation devant la direction financière le matin du jour 4.

L'objectif des tuteurs est d'accompagner les participants dans ce projet en fournissant d'une part des éléments théoriques sur le thème de recherche, d'autre part de les aider dans leur démarche de recherche et dans leur effort à travailler en groupe pour aboutir à un résultat concret. Le tuteur ne peut se substituer aux participants. Il sera d'abord évalué sur sa capacité à accompagner le groupe.

Le travail final est matérialisé principalement par la présentation qui est faite devant la direction financière du groupe (avec un powerpoint résumé) mais aussi avec un document complet donnant d'une part des éléments théoriques ainsi que le détail de l'enquête. (Journal de recherche, mail reçu le 19 octobre 2010)

Les sujets de recherche sont imposés aux contrôleurs de gestion par la direction générale et la direction financière du groupe sur des « thématiques qui sont jugées importantes par le groupe et d'actualité » (Journal de recherche, 14 avril 2011). Elles peuvent alors tout aussi bien porter sur la gestion des investissements, que sur la gestion du portefeuille de produits ou la gestion du calendrier des dépenses

des investissements. Pour ma part, je suis intervenue plus spécifiquement sur deux thèmes :

- La spécialisation de la fonction contrôle de gestion. Certains contrôleurs de gestion doivent-ils se focaliser sur la production des *reportings* et d'autres sur les analyses ?
- La rationalisation du processus budgétaire (calendrier, points de validation avec la *business unit*, livrables à chaque étape jusqu'au budget détaillé renseigné dans l'ERP). Mise sous contrainte du calendrier pour commencer le travail budgétaire en entité le plus tard possible. Gestion de l'articulation et de la cohérence entre le budget fait en top mi-octobre avec les budgets détaillés des entités.

ANNEXE I

Fiche de poste numéro 15 - Contrôleur de gestion industriel

Description emploi

Titre de l'offre:	Contrôleur de gestion Industriel Verallia Corporate (H/F)		
Filière:	Finance	Référence offre:	508203
Pays:	France	Type de contrat:	CDI
Lieu de travail:	Hauts-de-Seine	Type temps de travail:	Temps plein
A pourvoir le:	Dès que possible		

[Postuler](#)

[Envoyer à un contact](#)

[Retour page précédente](#)



Saint-Gobain, leader mondial de l'habitat, conçoit, produit et distribue des matériaux de construction en apportant des solutions innovantes sur les marchés en croissance des pays émergents, de l'efficacité énergétique et de l'environnement. Saint-Gobain est une maison accueillante, sûre et ouverte sur le monde, dans laquelle on entre pour un parcours.

Verallia (du Groupe Saint-Gobain) est un acteur mondial majeur spécialisé dans l'emballage en verre pour l'industrie agroalimentaire. Avec un effectif total de 10 000 collaborateurs et un réseau de 44 sites industriels répartis dans 13 pays, Verallia fabrique des bouteilles pour les marchés des vins, spiritueux et boissons sans alcool ainsi que des pots pour le marché de l'alimentaire.

Description du poste

Dans le cadre d'un renforcement de l'équipe Contrôle de Gestion Corporate, la Direction du Contrôle de Gestion Verallia recherche actuellement un(e) contrôleur(euse) de gestion pour occuper un poste à dominante industrielle. Rattaché(e) à la Responsable Contrôle de Gestion Verallia Corporate, vos activités seront les suivantes :

- assurer et optimiser les travaux de reporting mensuels et trimestriels concernant les performances industrielles de Verallia, les plant cards, l'évolution du coût des facteurs; jouer un rôle support dans le suivi des investissements industriels et achats.
- contribuer à la mise en place d'un suivi efficace des pertes industrielles en lien direct avec la Direction Technique et les contrôleurs de gestion des entités ainsi qu'à l'évolution des indicateurs industriels Verallia. A ce titre, vous participerez au projet stratégique VIM (Verallia Industrial Model) consistant à optimiser la performance opérationnelle de nos usines.
- assurer le suivi des sociétés verrières ("contrôle de zone")

ANNEXE I. FICHE DE POSTE NUMÉRO 15 - CONTRÔLEUR DE GESTION INDUSTRIEL

- participer à la clôture mensuelle et aux travaux prévisionnels (reprévisions trimestrielles, budget, plan à 5 ans) concernant votre périmètre et votre zone géographique.

- réaliser les études et analyses ponctuelles à la demande de la Direction Générale.

Le contenu du poste pourra être revu en fonction de la seniorité du candidat

Poste basé aux Miroirs (La Défense).

Cette expérience peut évoluer vers un poste avec des responsabilités opérationnelles en usine ou fonctionnelles en central (Pôle, sociétés) en France ou à l'étranger.

Description du profil candidat

Bac+5 école d'ingénieur ou école de commerce/ université en spécialisation finance d'entreprise

Les qualités clefs pour ce poste : autonomie, esprit d'équipe, aisance relationnelle, capacité à travailler et à s'imposer dans une organisation multiculturelle et matricielle

Maîtrise des outils informatiques (Excel, Access, Powerpoint), la connaissance de SAP ou Business Objects serait un plus

Bilingue français/anglais, une troisième langue serait un plus : espagnol/ allemand/ italien/ russe

Postuler

Envoyer à un contact

[Retour page précédente](#)

ANNEXE J

Agencement des activités du groupe

La figure suivante présente l'agencement des activités du groupe et reflète toute leur diversité. Par exemple, le produit *Plâtre* appartient au métier du *Gypse* qui fait lui-même parti de l'activité *Aménagement extérieur* dépendant du pôle *Produits pour la construction*.

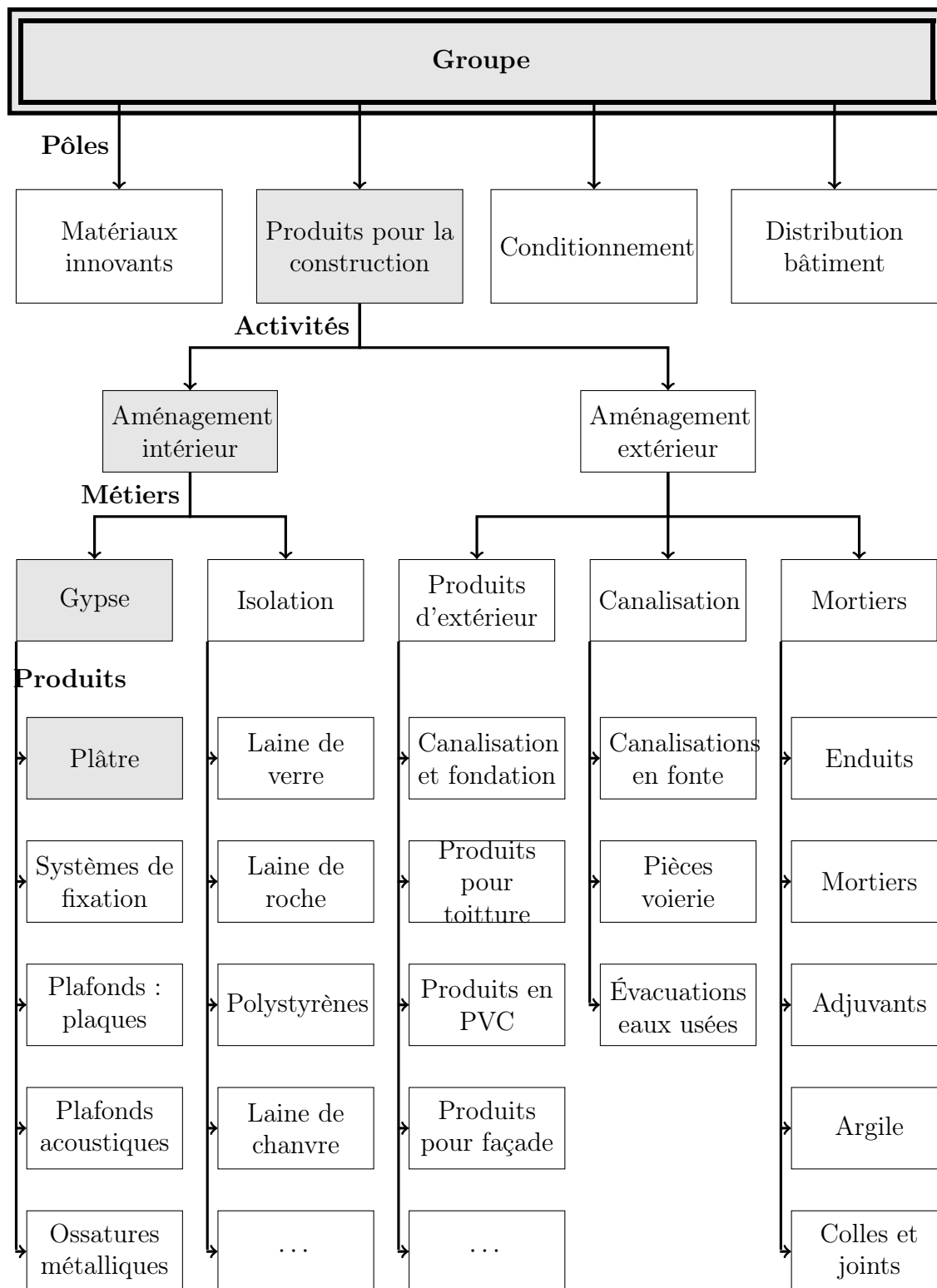


FIGURE J.1 – Diversité des activités, métiers et produits de l’organisation : une représentation schématique pour le pôle produits pour la construction

ANNEXE K

Formation de l'équipe dirigeante

Membres de l'équipe dirigeante	Profil
Président-Directeur Général	Ecole Nationale d'Administration, diplômé de l'ES-SEC
Directeur Général Adjoint, chargé du Pôle Distribution Bâtiment	Ecole Polytechnique, ingénieur du Corps des Ponts et Chaussées, titulaire d'un Master of Science du MIT, diplômé d'Economie de l'IEP Paris
Directeur Général Adjoint, chargé du Développement International	Ecole Supérieure de Commerce de Montpellier
Directeur Général Adjoint, chargé du Pôle Conditionnement et de la supervision du Pôle Matériaux Innovants	Ingénieur Civil des Mines de Paris, titulaire d'un Master Degree en Economic Systems Planning (Stanford)
Directeur Général Adjoint, chargé du Pôle Produits pour la Construction	Ecole Polytechnique et Ingénieur au corps des Mines
Directeur du Pôle Matériaux Haute Performance	Ecole Nationale des Ponts et Chaussées de Paris, titulaire d'un Master en Sciences d'Ingénierie Civile de l'université de Colorado Boulder
Directeur Financier	Ecole Polytechnique, ingénieur du Corps des Ponts et Chaussées, titulaire d'un DEA de macro-économie de l'Université Paris I
Directeur Général Adjoint, chargée des Ressources Humaines	Ecole des Hautes Etudes Commerciales, titulaire d'un Master de l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris
Directeur du Pôle Vitrage	Ecole de commerce du Havre Normandie
Directeur Général Adjoint, Directeur de l'Audit et du Contrôle Internes	Ecole des Hautes Etudes Commerciales et Docteur ès Sciences Economiques
Secrétaire Général	Maîtrise en droit privé de l'Université Paris II Panthéon-Assas, diplômé de l'IEP Paris et de l'ES-SEC
Directeur Général Adjoint, chargé de la Délégation pour l'Amérique du Nord	Formation non évoquée et non trouvée

Tableau K.1 – Formations des membres de l'équipe dirigeante - Sources : site internet du groupe

Table des matières

Remerciements	iii
Sommaire	v
INTRODUCTION	1
1 La représentation des contrôleurs de gestion : d'une vision statique à une vision plus dynamique du métier	13
1. Une concurrence entre professions : un regard porté sur les financiers	14
1.1. Des luttes pour gagner des juridictions	15
1.1.1. De la profession au sens strict...	16
1.1.2. ...à la profession au sens large	17
1.2. Le gain de la juridiction du contrôle de gestion	20
1.3. De l'influence de la financiarisation	23
1.3.1. La financiarisation et la quantification de la performance : le choix d'un contrôle par les métriques comptables	23
1.3.2. Financiarisation et changement des modes de gouvernance	26
1.3.3. De la diffusion de la financiarisation aux blocages	29
2. Les rôles et activités des contrôleurs de gestion	32
2.1. Des agents de changement et des pédagogues	32
2.2. Des rôles traditionnels des contrôleurs de gestion	33
2.2.1. Une construction du rôle par l'interaction	33
2.2.2. Les contrôleurs de gestion : entre teneurs des comptes et conseillers	34
2.2.3. Facteurs influençant le rôle des contrôleurs de gestion	38
2.2.3.1. (De)centralisation de la fonction	38
2.2.3.2. Rattachement hiérarchique	39
2.3. Une tendance générale de l'évolution des rôles	42
2.3.1. Les contrôleurs de gestion de plus en plus conseillers	42
2.3.2. Vers un contrôleur de gestion <i>business partner</i>	43
2.3.3. Une évolution à nuancer	45
2.3.4. La question de la puissance des contrôleurs de gestion dans les organisations	47

TABLE DES MATIÈRES

2.3.4.1.	Une intervention à légitimer et à saisir	47
2.3.4.2.	Des facteurs liés à l'organisation	49
2.3.4.3.	Les facteurs plus macro	50
2.3.4.4.	Un rôle actif des contrôleurs de gestion pour justifier de leur influence	51
3.	Les compétences attendues des contrôleurs de gestion	54
3.1.	Qu'est-ce que les compétences ?	54
3.2.	Les compétences des contrôleurs de gestion	56
3.2.1.	Les compétences indépendamment des rôles des contrô- leurs de gestion	57
3.2.2.	Des compétences attendues différentes selon les rôles tenus	61
3.2.3.	Des compétences en fonction de l'état d'avancement de la carrière	62
3.2.3.1.	Les formations des contrôleurs de gestion	62
3.2.3.2.	Évolution des compétences attendues en fonc- tion de l'ancienneté	65
4.	Les trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion	67
4.1.	Quelle carrière pour les contrôleurs de gestion ?	68
4.2.	Des facteurs explicatifs	69
5.	Stéréotypes des contrôleurs de gestion et création d'une identité pro- fessionnelle positive	71
5.1.	Les stéréotypes comme substantifs neutres	72
5.2.	Les stéréotypes comme facteurs influençant le choix et la façon d'exercer un métier	73
5.3.	Des stéréotypes des métiers de la comptabilité et du contrôle de gestion	74
5.3.1.	Les stéréotypes négatifs du métier	75
5.3.1.1.	Image négative et problème de recrutement	78
5.3.1.2.	Image négative et problèmes identitaires des contrôleurs de gestion	79
5.3.2.	Des actions pour revaloriser l'image des métiers de la comptabilité	80
5.3.3.	Les scandales financiers et le regain d'intérêt pour une image conservatrice	82
5.3.4.	Les facteurs influençant les images du métier	83
6.	Conclusion du chapitre	87

2	La construction de l'identité professionnelle : catégorisation, identification et influence d'autrui	89
1.	Qu'est-ce que l'identité?	90
1.1.	L'identité comme reflet de paradoxes	90
1.1.1.	Entre stabilité et changement : l'identité comme équilibre instable	90
1.1.2.	L'identité : être à la fois unique et semblable	91
1.1.2.1.	La théorie de l'identité sociale : une identité scindée	92
1.1.2.2.	L'identité comme somme d'identités sociales	93
1.1.3.	Entre une identité pour soi et une identité pour autrui	94
1.2.	Un focus sur une identité sociale : l'identité professionnelle	96
2.	La construction de l'identité professionnelle	97
2.1.	L'identification dans la construction identitaire	98
2.1.1.	Catégorisation et identification	99
2.1.2.	La comparaison sociale et la recherche d'une identité sociale positive	101
2.1.3.	Des niveaux d'identification variables	103
2.1.4.	L'identification par distinction ou <i>dis-identification</i>	103
2.2.	Les objets de l'identification au travail	105
2.2.1.	De l'identification à l'organisation et de ses conséquences	106
2.2.1.1.	L'identification organisationnelle	106
2.2.1.2.	Des facteurs influençant l'identification à l'organisation	107
2.2.1.3.	Des conséquences pour l'organisation	108
2.2.2.	Une identification par son titre professionnel, son métier et les tâches qui y sont associées	109
2.2.3.	L'identification aux pairs et aux puissants	111
2.3.	Entre identification pour soi et identification pour autrui, la construction de l'identité dans l'interaction	113
2.3.1.	Le rejet d'une construction de l'identité dans la solitude	113
2.3.2.	La dimension temporelle et la transaction biographique	115
2.3.2.1.	Prendre en considération la mobilité professionnelle pour comprendre la construction identitaire	116
	Un bref retour sur la notion de carrière	116

	Quelle mobilité étudiée ?	118
	2.3.2.2. Considérer l'identité visée dans la construc- tion identitaire	119
	2.3.3. La dimension spatiale et la transaction relationnelle .	120
	2.3.4. La nécessaire interdépendance des deux transactions	122
	2.3.5. Des stratégies identitaires	125
	2.3.6. Les attentes identitaires et les dispositifs de contrôle identitaires	128
3.	Présentation de notre cadre d'analyse	130
4.	Quelle mobilisation des travaux identitaires dans les recherches en comptabilité ?	133
4.1.	L'identité professionnelle des auditeurs	134
4.1.1.	Le client et le temps, deux éléments clés dans la construction de l'identité professionnelle des auditeurs	135
4.1.2.	Des conflits entre identités sociales	136
4.2.	Les contrôleurs de gestion à la lumière des théories de l'identité	138
5.	Conclusion du chapitre	142
3	Méthodologie et étude exploratoire	145
1.	Pour une démarche de recherche qualitative par entretiens	146
1.1.	Posture épistémologique	146
1.2.	Une démarche de recherche qualitative et abductive	148
1.3.	L'entretien comme principal outil de collecte des données	150
1.3.1.	Quel entretien mener ? Une adaptation continue à l'état d'avancement de la recherche	151
1.3.2.	L'entretien comme situation sociale complexe	153
2.	De l'étude de cas à l'étude de cas unique : un choix influencé par notre étude exploratoire	155
2.1.	Étude de cas, importance du contexte et déséquilibres	156
2.1.1.	Étude de cas et importance du contexte	156
2.1.2.	Étude de cas et déséquilibres	157
2.2.	De l'étude exploratoire à l'étude de cas unique	158
2.2.1.	Démarche de l'étude exploratoire	158
2.2.2.	Quelques pistes de réflexion offertes par l'étude ex- ploratoire	160
2.2.3.	L'étude de cas unique	163
2.3.	La collecte des données pour l'étude de cas unique	165

2.3.1.	Le choix de l'organisation	165
2.3.2.	Population interrogée et validité de l'échantillon . . .	166
2.3.3.	Présentation des observations participantes et non participantes	168
2.3.3.1.	Les observations participantes	168
2.3.3.2.	Les observations non participantes	170
2.3.3.3.	Des caractéristiques communes aux obser- vations menées	171
2.3.4.	Les données secondaires	172
3.	L'analyse des données et la validité de la recherche	173
3.1.	La rhétorique de l'identification	174
3.2.	Le traitement des données : le choix d'un codage multi-thématique et multi-nominal	175
3.3.	Validité et fiabilité de la recherche	180
4.	Conclusion du chapitre	183
4	Contextualisation historique et place accordée aux contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain	185
1.	Saint-Gobain à la lumière des recherches historiques	186
1.1.	L'Histoire de Saint-Gobain	186
1.1.1.	De sa création aux années 1970 : une histoire racon- tée par les historiens	186
1.1.1.1.	Des débuts de la Manufacture à la Révolu- tion française	186
1.1.1.2.	De 1789-1850 : une période d'adaptation . . .	187
1.1.1.3.	De 1850 à 1914 : industrialisation, multi- nationalisation et culture de l'ingénieur . . .	188
1.1.1.4.	De 1913 à 1939 : période de diversification verrière	188
1.1.1.5.	De 1940-1970 : une période de transition . .	189
1.1.2.	Le groupe Saint-Gobain aujourd'hui	190
1.2.	L'histoire de la Finance chez Saint-Gobain	191
1.2.1.	Le développement de la comptabilité et de la com- munication aux actionnaires	192
1.2.1.1.	La mise en place du système comptable . . .	192
1.2.1.2.	La place des actionnaires chez Saint-Gobain et la tendance à la financiarisation du groupe	193

1.2.2.	L'instauration du contrôle budgétaire	196
1.2.2.1.	Une mise en place à l'initiative des ingénieurs	196
1.2.2.2.	Un développement lié à des facteurs macroéconomiques	197
1.2.2.3.	Des tableaux de bord chez Saint-Gobain . .	199
2.	La place de la finance et du contrôle de gestion chez Saint-Gobain : les contrôleurs de gestion peuvent-ils devenir des partenaires d'affaires ?	200
2.1.	Saint-Gobain : « <i>une boîte d'ingénieurs</i> » ou une culture de l'ingénieur soumise à mutation ?	200
2.2.	Quelle place est accordée à la fonction contrôle de gestion ? . .	204
2.2.1.	Une fonction considérée comme proche du <i>business</i> .	205
2.2.1.1.	Une fonction contrôle de gestion décentralisée	208
2.2.1.2.	Un repositionnement hiérarchique de la fonction en cours	210
2.2.2.	Les raisons avancées par les contrôleurs de gestion pour expliquer leur place aux côtés des opérationnels	213
2.2.2.1.	Un focus sur les coûts et la performance financière ?	213
2.2.2.2.	La finance, un langage intégrateur pour communiquer aux actionnaires	217
2.2.2.3.	Les opérationnels et la finance : le regard des contrôleurs de gestion pour justifier leur place	219
	Les opérationnels connaissent des lacunes en finance	219
	Les opérationnels ne sont pas intéressés par la finance	220
	Les opérationnels n'ont pas le temps	222
	Les opérationnels ont une vue partielle de l'organisation	222
	Une identification par distinction des opérationnels	223
2.3.	Les rôles des contrôleurs de gestion : entre suivi de la performance, conseil et création de valeur ajoutée	226
2.3.1.	Suivi et mesure de la performance	226
2.3.2.	Conseiller et créer de la valeur ajoutée	231
2.3.2.1.	Les attentes identitaires de la part de la direction générale	231
2.3.2.2.	Quelles activités de conseil pour les contrôleurs de gestion ?	233

2.3.3.	Quelle influence de la crise sur les rôles des contrôleurs de gestion ?	244
2.4.	Quelles compétences pour remplir ces rôles ?	250
2.4.1.	De l'importance des compétences en techniques financières et opérationnelles	250
2.4.2.	Des compétences inter et intra-personnelles	253
3.	Conclusion du chapitre	256
5	Trajectoires professionnelles et évolution de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion	259
1.	La construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain : un focus sur leur début	260
1.1.	Quelle identité sociale pour les « futurs » contrôleurs de gestion ?	261
1.1.1.	Les attentes identitaires de Saint-Gobain : la recherche d'un contrôleur de gestion technicien	261
1.1.2.	L'identité professionnelle pour soi des contrôleurs de gestion à leur entrée dans la fonction	264
1.2.	Un passage sur sites comme rite de passage	270
1.2.1.	Un début de carrière « proche du terrain »	271
1.2.1.1.	Une définition par la localisation physique et les interactions quotidiennes	273
1.2.1.2.	Des problématiques différentes	277
1.2.1.3.	Une différence par les tâches quotidiennes	279
1.2.2.	Un passage pour apprendre l'activité	281
1.2.2.1.	L'apprentissage de l'activité, un moyen de mieux surveiller ses pairs	284
1.2.2.2.	Un passage par l'activité, un moyen de mieux contrôler	285
1.3.	Une plongée dans les opérations source de tensions identitaires	288
1.3.1.	Une dépendance aux opérationnels	288
1.3.2.	Une mauvaise image du métier auprès des opérationnels	290
1.3.3.	Les stratégies de rapprochement mises en place par les contrôleurs de gestion	296
1.3.3.1.	Une première phase d'écoute active	297
1.3.3.2.	Faire découvrir son identité professionnelle	302

1.3.4.	Des expériences parfois difficiles pour les contrôleurs de gestion	306
1.3.5.	Un risque : celui de devenir trop proche des opérationnels?	309
2.	Évolutions de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion . . .	313
2.1.	Le futur « logique » des contrôleurs de gestion ou les métiers de la finance	314
2.1.1.	Les trajectoires professionnelles considérées comme logiques	314
2.1.2.	Les métiers de la finance : une volonté pour certains contrôleurs de gestion	316
2.1.3.	Des évolutions qui se veulent parfois proches des opérations	319
2.2.	Sortie de la fonction financière, problèmes identitaires et financiarisation de l'organisation	325
2.2.1.	Une trajectoire reconnue en dehors de la fonction financière	325
2.2.2.	Le choix des financiers dont l'identité professionnelle est bloquée	327
2.2.2.1.	Une disparition des postes de directeur administratif et financier?	327
	Une rationalisation des effectifs de la famille financière	327
	Les conséquences de l'instauration des centres de services partagés	328
2.2.2.2.	Les conséquences en termes identitaires de la disparition du titre de directeur administratif et financier	330
2.2.3.	Une identité visée considérée comme légitime et qui ne résulte pas d'un choix par défaut	336
2.2.4.	Les conséquences de ces orientations vers les opérations	341
3.	Conclusion du chapitre	346
6	Discussion, contributions, limites et perspectives de recherche	349
1.	Présentation et discussion des résultats	350
1.1.	Réflexions autour du caractère positif de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion	351

1.2.	Du technicien au contrôleur de gestion : le passage par un poste opérationnel comme rite d'institution	354
1.2.1.	Les contrôleurs de gestion techniciens ou la recherche d'un profil loyal à la direction générale	355
1.2.2.	Les postes opérationnels : un rite d'institution	358
1.2.2.1.	Pour acquérir des compétences opérationnelles	358
1.2.2.2.	Un rite sous contrôle pour permettre une remise en question des opérations	360
1.3.	Une quête de reconnaissance par les opérationnels sous tension	363
1.3.1.	Stratégies et travail identitaire pour atteindre cette reconnaissance	363
1.3.2.	Des dispositifs organisationnels pour favoriser la reconnaissance	367
1.4.	Une discussion autour du rôle de <i>business partner</i>	369
1.4.1.	Gérer son temps de travail, un facteur essentiel	370
1.4.2.	Être un partenaire d'affaires ou apprendre à ne pas être parfait	370
1.4.3.	Être un partenaire : ce que nous en apprennent les trajectoires professionnelles	371
1.5.	Trajectoires professionnelles, problèmes identitaires et financiarisation	373
1.5.1.	Disparition du titre de directeur administratif et financier et problèmes identitaires	373
1.5.2.	Les contrôleurs de gestion comme futurs opérationnels : conséquences sur la financiarisation de leur organisation	375
2.	Contributions, limites et perspectives de la recherche	380
2.1.	Les contributions de notre recherche	380
2.1.1.	Contributions théoriques en contrôle de gestion	380
2.1.2.	Contribution managériale	383
2.1.3.	Contribution à la littérature sur la financiarisation des organisations	384
2.2.	Limites et perspectives de notre recherche	386

TABLE DES MATIÈRES

A Les formes identitaires dans les travaux de Dubar	413
B Population étudiée chez Saint-Gobain	415
C Grille des entretiens semi-directifs centrés	419
D Formation de contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain - Population non interrogée	421
E Un exemple de mail	423
F Retranscription	425
G Population de l'étude exploratoire	441
H Présentation de la mission d'intervention	443
I Fiche de poste numéro 15 - Contrôleur de gestion industriel	445
J Agencement des activités du groupe	447
K Formation de l'équipe dirigeante	449
Table des matières	451
Table des figures	461
Table des tableaux	463

Table des figures

1	<i>Design</i> de la recherche	11
1.1	La « profession » : quatre sens = quatre points de vue. (Dubar et Tripier, 2010, p. 6)	18
1.2	Le double rattachement des contrôleurs de gestion (Bouquin, 2010, p. 204)	39
1.3	Stéréotypes : entre acceptation et rejet (inspiré de Goffman (2010))	73
2.1	L'identité individuelle scindée	92
2.2	L'identité comme multiplicité d'identités sociales	94
2.3	Identité : entre une identité pour soi et une identité pour autrui	95
2.4	La transaction biographique	116
2.5	La transaction relationnelle	121
2.6	La double transaction	123
2.7	Une double transaction perpétuelle jusqu'à la quête de reconnaissance	127
2.8	Schématisation de notre cadre d'analyse	132
3.1	Des formulations de l'identification selon Ashforth <i>et al.</i> (2008)	174
4.1	Une représentation de l'organisation	209
6.1	La double transaction des contrôleurs de gestion opérationnels	366
J.1	Diversité des activités, métiers et produits de l'organisation : une représentation schématique pour le pôle produits pour la construction	448

Table des tableaux

1.1	Formation des dirigeants entre 1912 et 1973 (Levy-Leboyer, 1979) . . .	27
1.2	Formation suivie par les directeurs généraux français en 2014	28
1.3	Évolution des rattachements hiérarchiques en France	41
1.4	Pratiques de communication orale pour faire adhérer les managers au contrôle de gestion selon Godener et Fornerino (2005)	52
1.5	Compétences clés exigées (Burns <i>et al.</i> , 2004)	58
1.6	Sources de l'étude sur les stéréotypes	75
1.7	Récapitulatif des stéréotypes négatifs du métier	78
1.8	Les stéréotypes de la profession comptable dans les films (Dimnik et Felton, 2006)	81
2.1	Degré d'identification à une organisation selon son métier (Becker, 2006)	108
2.2	Degré d'identification à une tâche et au titre professionnel (Becker, 2006)	111
2.3	L'identification aux pairs et aux puissants d'après Sainsaulieu (1988)	112
2.4	Les formes identitaires selon les travaux de Dubar	124
3.1	Positions épistémologiques et paradigme, inspiré de Perret et Séville (2003)	147
3.2	Facteurs explicatifs pour mener une étude de cas unique	165
3.3	Les trois degrés de participation du chercheur en observation d'après Baumard <i>et al.</i> (2003)	169
3.4	Les sources secondaires et leur contenu	173
3.5	Le dictionnaire des thèmes	179
3.6	La synthèse de notre démarche	183
4.1	Evolution de la structure capitaliste de Saint-Gobain : de 1996 à 2013	194
B.1	Postes occupés lors des entretiens	416
B.2	Formations suivies par les contrôleurs de gestion interrogés	417
G.1	Les profils des répondants de l'étude exploratoire	441

TABLE DES TABLEAUX

K.1 Formations des membres de l'équipe dirigeante - Sources : site internet
du groupe 450

TITRE**LA CONSTRUCTION DE L'IDENTITE PROFESSIONNELLE DES
CONTROLEURS DE GESTION**

RÉSUMÉ

Notre travail a pour objectif de contribuer à la compréhension de la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans un contexte organisationnel. Nous avons tout d'abord construit un cadre d'analyse en nous inspirant des travaux sociologiques de Dubar que nous avons complétés par les résultats de travaux identitaires plus récents comme ceux de la régulation identitaire. La construction de l'identité est la résultante d'un travail de l'individu sur lui-même (transaction biographique) et d'un travail dans sa relation à autrui (transaction relationnelle). Ce cadre conceptuel nous permet de nous intéresser aux trajectoires professionnelles des contrôleurs de gestion pour comprendre l'évolution de qui ils sont au travail. Nous avons étudié les contrôleurs de gestion du groupe Saint-Gobain connaissant une restructuration de sa fonction financière qui a mené à la disparition du titre de directeur administratif et financier. Cela influence les objets d'identification offerts aux contrôleurs de gestion. Les résultats de notre travail nous mènent à discuter de la financiarisation des organisations et du rôle de partenaire d'affaires.

MOT-CLEFS

Contrôleurs de gestion, identité professionnelle, financiarisation

TITLE**Construction of management accountants' professional identity**

ABSTRACT

This PhD dissertation examines how management accountants construct their professional identity in organization. To answer this question, we have built a conceptual framework based on the sociological french work of Dubar and based on identity regulation as organizational control. The construction of identity is the result of two transactions : a biographical transaction (individual changes himself) and a relational transaction (individual attempts to change others' eyes). We focused our attention on management accountants of a french organisation : Saint-Gobain. Our results lead us to discuss about the financialisation of organisations. Moreover, we offer a new vision of who business partners are.

KEYWORDS

Management accountants, professional identity, financialisation

ADRR : Université Paris Dauphine - Place du maréchal De Lattre de Tassigny - 75116
Paris -France

ISBN : 00