



**HAL**  
open science

# LA CONSTITUTION DE LA LEGITIMITE DES CONTROLEURS DE GESTION : UNE ETUDE EXPLORATOIRE

Julie Demaret, Jérôme Méric

► **To cite this version:**

Julie Demaret, Jérôme Méric. LA CONSTITUTION DE LA LEGITIMITE DES CONTROLEURS DE GESTION : UNE ETUDE EXPLORATOIRE. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Vancouver, Canada. pp.cd-rom. hal-00991887

**HAL Id: hal-00991887**

**<https://hal.science/hal-00991887>**

Submitted on 16 May 2014

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

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

# ***LA CONSTITUTION DE LA LEGITIMITE DES CONTROLEURS DE GESTION : UNE ETUDE EXPLORATOIRE***

**Julie Demaret, Doctorante, Maître de conférences associée, IAE de Tours,  
julie.demaret@univ-tours.fr**

**Jérôme Méric, Professeur des Universités, IAE de Poitiers, JMerich@iae.univ-poitiers.fr**

**Résumé :** En l'absence de cadre conceptuel susceptible de s'appliquer à un agent dépourvu d'autorité directe dans l'exercice de ses missions, cette recherche vise à opérationnaliser la construction de légitimité des contrôleurs de gestion. En se fondant sur une étude exploratoire menée auprès de 11 contrôleurs, elle identifie les natures de légitimité auxquelles un tel acteur peut prétendre. Ces natures sont de trois ordres : fonctionnel, cognitif et normatif. En second lieu, l'étude montre que les contrôleurs s'appuient sur des sources de légitimité qui désignent autant des acteurs ou des instances de l'organisation que leurs propres champs de compétences. Des stratégies de légitimation peuvent alors être décrites via les natures et les sources de légitimité que les contrôleurs visent. L'interaction de ces stratégies et des acteurs détermine, dans la durée, des trajectoires de légitimité dignes d'être étudiées de manière plus approfondie.

**Mots-clés :** contrôleur de gestion, légitimité, légitimation, processus de construction de légitimité, sources et natures de légitimité

**Abstract :** As far as no existing conceptual framework can be applied to the case of agents who are not invested with authority, this research aims at operationalizing the constitution of legitimacy for controllers. It is based on an exploratory survey of 11 professional situations, to identify the legitimacy patterns with which such agents can be credited. These patterns are functional, cognitive or normative. Secondly, controllers prove to be supported by legitimacy sources, which can be actors, ruling bodies, as well as their own skills. Thus legitimation strategies can be depicted through the patterns and legitimacy sources that the controllers try to reach. These strategies interact with actors and progressively determine legitimacy trajectories that are worth studying deeply in further research.

**Key words :** accountant manager, legitimacy, legitimation, legitimacy process construction, legitimacy founding principles and dimensions

## Introduction

Le développement de fonctions concurrentes dans l'entreprise, l'emprise de systèmes d'informations intégrés plus performants, la financiarisation du management confortée par l'évolution de la normalisation comptable sont autant de facteurs qui amènent le contrôle de gestion à connaître une crise de légitimité. Ce phénomène, relativement récent, ne doit pas obérer que les contrôleurs de gestion sont appelés à construire leur légitimité au jour-le-jour sur leur lieu de travail. Les « repères perdus » (Bouquin et Fiol, 2007) par le contrôle n'en rendent cette tâche que plus difficile.

De fait, les attentes vis à vis du contrôleur évoluent (Danziger, 2009), et par effet de miroir, des critiques à son égard voient le jour. Le « comptable de gestion » est décrit par Drucker (1990) comme un compteur de haricots, c'est-à-dire « *un contrôleur qui produit des informations financières peu cruciales à la bonne marche de l'entreprise. Par conséquent la production de ces informations est devenue une fin en soi* » (Friedman et Lyne, 1997). Au contrôleur vérificateur sont associés d'autres qualificatifs peu enviables tels ceux de chien de garde, de pinailleur (Simon, 2000), de surveillant (Segal, 1991), de policier (Boisvert, 1994), de producteur effréné de chiffres -« *number-cruncher* »- (Yazdifar et Tsamenyi, 2005) et d'annonceur de score-« *scorekeeper* » (Danziger, 2009). Dans les entreprises, et en particulier auprès des opérationnels, la critique des contrôleurs peut s'associer à la défiance et à des réflexes de crispation (Hoffjan, 2004).

L'évolution des attentes à l'égard du métier et l'histoire de ce dernier (Gumb, 2005) aboutissent de surcroît à une fonction de contrôle insuffisamment institutionnalisée et différenciée (Bouquin et Fiol, 2007). Ce faible degré d'institutionnalisation, et ce malgré l'instance représentative que constitue la DFCG, se traduit par des métiers aux contenus disparates, certains contrôleurs se cantonnant à du contrôle budgétaire ou du reporting, d'autres pouvant participer à l'élaboration stratégique des modèles de valeur (Danziger, 2009). La mise en ordre, que cette diversité rend nécessaire, est souvent à l'initiative des entreprises, qui proposent pour certaines de différencier les contrôleurs-conseillers internes (les « *business partners* »), les responsables du reporting (« *comptables* »), et les contrôleurs internes (garants des méthodes et de la fiabilité des informations produites, Löning et al., 2013).

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

Pour cet ensemble de raisons, le contrôleur de gestion doit faire « ses preuves » pour gagner la confiance et la reconnaissance de ses interlocuteurs. Mais de quelles « preuves » peut-il s'agir ? On peut être tenté de répondre à cette question en dressant l'inventaire des tâches qui lui sont confiées. La littérature a abondamment décrit et clarifié les tâches assignées aux contrôleurs de gestion. Chiapello (1990) et Jordan (1979, 1998, 2004) en ont notamment fourni un panorama à large échelle. Fornerino et Godener (2006) dégagent de leurs travaux cinq missions distinctes : le conseil opérationnel, le conseil stratégique, la définition du système de gestion (et le contrôle du respect des procédures), l'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels, et le traitement des données budgétaires. Ces missions sont connues et reconnues, pour autant leur déséquilibre dans l'agenda du contrôleur engendre des frustrations (Jordan, 2004 ; Löning et al., 2013), quand ce ne sont pas des comportements d'évitement (Lambert et Morales, 2009) .

Ces « preuves » à faire ne semblent pas seulement résider dans les attributions du contrôleur. Ce dernier doit aussi convaincre les managers ou plus généralement ses interlocuteurs du bien fondé de ses actions. En d'autres termes, il doit contribuer à s'assurer une légitimité professionnelle que les institutions et les organisations ne garantissent que très partiellement et très diversement.

La question de la légitimité traverse une littérature déjà rare sur les contrôleurs de gestion (Bollecker, 2007, Lambert, 2005, Morales, 2009, Lambert et Morales, 2009). L'empreinte de ce questionnement se reconnaît très précisément dans l'évolution des recherches sur le contrôleur, qui ont évolué de démarches descriptives vers l'identification de référentiels normatifs (Bollecker, 2004). Pour autant, la légitimité de ces derniers, contrairement à celle du contrôle (par exemple Bartlett, 1983, Ahrens et Chapman, 2002, Bouquin et Fiol, 2007, Messner et al., 2008) demeure un concept mal défini et peu exploré.

Cet article vise à fournir des premiers éléments de définition et d'opérationnalisation de la légitimité des contrôleurs de gestion dans l'organisation. Toutefois, il est difficile d'opérationnaliser la légitimité en tant qu'objet de recherche. Le terme ne désigne pas un état

stable, mais plutôt une perception dynamique et jamais acquise. La quête de légitimité est un travail de longue haleine. Hatzfeld (1998) rappelle qu' « *il faut franchir des épreuves. Bien souvent, il ne suffit pas d'une seule preuve pour devenir légitime. Et surtout, sa valeur est continuellement à prouver à nouveau... car les situations évoluent, de nouveaux problèmes apparaissent, les interlocuteurs changent (...)* La légitimité est donc l'objet d'épreuves répétées : il faut prouver qu'on sait adapter ses actions, ses conceptions aux nouvelles exigences ». Cette conception, bien que réductrice à l'égard des sources de légitimité (celles-ci ne se trouveraient que dans la preuve par les actes), renvoie précisément à un aspect processuel. En microphysique, certaines particules ne sont pas observées directement, mais elles sont identifiables par leurs trajectoires ou leurs impacts. Qu'elle soit évaluative ou cognitive (Suchman, 1995), la légitimité est plus souvent décrite à travers des processus psychologiques ou organisationnels. Pour cette raison, la recherche sur ce sujet donne la préférence au processus de légitimation (Hannan & Carroll, 1992, Ashforth & Gibbs, 1990) ou de constitution de la légitimité (Golant & Sillince, 2007).

C'est pourquoi cet article se fonde sur l'étude théorique de ce qui peut engendrer et/ou constituer la légitimité d'un contrôleur, puis sur une recherche exploratoire visant à déterminer de possibles invariants du processus de (dé)légitimation du contrôleur en situation dans l'entreprise, avant une phase confirmatoire dont la présente contribution ne fait pas état.

## **1. De la légitimité à la constitution de la légitimité du contrôleur de gestion**

La légitimité repose sur la question : « de quel droit j'agis ? ». Etre légitime revient à fournir une réponse satisfaisante à cette interrogation (Laufer et Ramanantsoa, 1982). La légitimité est donc la reconnaissance d'un droit à agir. S'il est aisé d'admettre cette définition comme point de départ dans une recherche, l'imprécision du concept demeure. Qu'est-ce qu'une « réponse satisfaisante » ? Qui doit-elle satisfaire ? Le terme est d'autant plus difficile à appréhender que lui sont associées des notions proches et intrinsèquement liées comme la moralité, la domination, l'éthique et le pouvoir mais aussi l'identité et la réputation (Pétrin et Gendron, 2003). Aborder les acceptions de ce terme renvoie nécessairement à des disciplines diverses (philosophie, sociologie, politique, gestion, droit) et à des conceptions

contradictaires. Des caractéristiques communes peuvent émerger de ces références, mais confortent le chercheur dans l'idée qu'une appréhension dynamique de la légitimité est plus aisément opérationnalisable. Demeure ensuite la difficulté théorique et méthodologique à cerner la légitimité d'un professionnel qui n'est pas investi d'une autorité, en l'occurrence le contrôleur de gestion.

### **1.1 Les tensions inhérentes au concept de légitimité**

Du monopole de la violence légitime Rousseauiste aux modes de dominations légitimes de Weber (1922), la définition de ce qualificatif demeure problématique. La première tension qui émerge de ces conceptions tient à l'aune à laquelle la légitimité se mesure. Est-ce un absolu ou un construit social ? Rousseau tient à ce propos une position ambiguë. D'une part, il présente un agencement des pouvoirs comme seul légitime (l'absolu de la triade : pouvoir exécutif, savoir législatif et contrôle du tribunal). D'autre part, il fait reposer cet agencement sur une convention (le contrat social). Weber, suivi par Habermas (1981), inaugure une théorie de la légitimité construite et relative : la tradition est socialement contingente, comme la loi, les valeurs, le charisme, les modalités et l'issue du débat. La deuxième tension tient au fait que la légitimité émane d'un jugement collectif alors qu'elle est étudiée sur des objets individuels ou individualisés (une personne, une fonction, un groupe, une institution, etc.). Enfin, le troisième paradoxe tient au caractère instrumentalisable de la légitimité. Faut-il la considérer comme une ressource stratégique qui se gère (Pfeffer et Salancik, 1978) ou comme le produit de la conformité à des référentiels imposés (Di Maggio et Powell, 1983) ?

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

#### Des références absolues au construit social : une réalité difficilement appréhensible

La référence à la légalité, au pouvoir et aux normes sociales fonde la plupart des conceptions de la légitimité. Pour Beaulieu (2001), « *la légitimité fait partie de notre vie en société, elle est en fait implicite à l'ordre dont s'est doté la société. La légitimité s'applique autant à l'individu qu'à l'organisation et est issue des multiples interactions entre les individus et les*

groupes. *La légitimité est modelée et influencée par la société, par ses valeurs culturelles et ses valeurs morales* ». La légitimité se fonde donc sur un socle de croyances et valeurs humaines issues du droit naturel et non pas sur un dispositif réglementaire, ce qui la distingue de la légalité. Si la loi peut constituer une source de légitimité, il existe des lois illégitimes.

Cette ambiguïté levée, il ne faut pas pour autant concevoir la légitimité comme un état appréhensible dans l'absolu. Suchman (1995), appliquant le concept à une organisation, en souligne le caractère perceptif « *dans un système socialement construit de normes, valeurs, croyances et définitions* ». Kondra & Hinings (1998) ajoutent à ce référentiel les pratiques et les schèmes cognitifs en vigueur à un moment donné.

Si l'on admet le caractère construit de la légitimité, la multiplicité des échelles auxquelles cette dernière s'apprécie appelle à examiner ses natures multiples, et donc à lui conférer une forme multidimensionnelle. De plus, les sources de la légitimité semblent constituer un objet de recherche fondamental, qu'on les trouve dans la culture (Bourdieu, 1970), les structures sociales (Giddens, 1984), les institutions (Hauriou 1925, Di Maggio et Powell, 1983), les organisations (Weber, 1922, Suchman, 1995). Cependant, la complexité de ce construit et le caractère diffus des mécanismes engagés n'en facilitent pas une appréhension directe.

Un premier palliatif à cette difficulté consisterait à apprécier la légitimité à l'aune de son résultat. Reconnaître individuellement ou collectivement la légitimité d'une personne reviendrait alors à accepter d'être influencé par cette dernière ou ce dernier (Zelditch, 2001 ; Phillips, Lawrence et Hardy, 2004, Ricoeur, 2005, Tyler, 2006). Cette proposition est toutefois discutable, car l'obéissance peut être le fruit d'une autorité illégitime : confondre un résultat et l'une de ses causes possibles est scientifiquement périlleux.

Au regard de la problématique qui est la nôtre, l'hypothèse d'une multiplicité des sources de légitimité et d'une instabilité de cette dernière semblent devoir être retenues. En effet, la situation du contrôleur de gestion appelle une représentation globale qui devrait articuler l'ensemble des référentiels et des acteurs impliqués (les objets et les sujets du jugement, Zimmerman et Zeitz, 2002), et ce dans une dynamique à définir car ni les acteurs impliqués ni les référentiels ne sont stables dans la durée. Imprécision, caractère mouvant et symbolique font de la légitimité un objet difficile à circonscrire et à mesurer (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004).

### Un construit collectif analysé à l'échelle individuelle

La légitimité relève d'une appréciation symbolique collective (Hybels, 1995), d'une validation externe accordée par des parties prenantes (Stone et Brush, 1996). On peut aller plus loin, à l'instar de Boltanski et Thévenot (1991), en affirmant qu'une collectivité ou une communauté (une cité) se fonde sur un référentiel de légitimité particulier.

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

Les théories organisationnelles de la légitimité devraient donc se positionner du côté de l'holisme (la théorie des cités, par exemple) ou bien de celui de l'individualisme méthodologique (le référentiel weberien). Néanmoins, les travaux issus du constructivisme social (Tost, 2011) ou ceux fondés sur la structuration (Giddens, 1984) parviennent sinon à joindre, du moins à articuler ces contraires. Suchman (1995), pour sa part, trouve des lieux spécifiques aux phénomènes collectifs et individuels dans une conception multidimensionnelle de la légitimité. Il distingue ainsi les dimensions cognitive (fondée sur la cognition ou sur la compréhension qu'ont les parties prenantes des agissements et comportements de l'entreprise et non sur les calculs d'intérêts propres de ces parties prenantes), morale (liée à la normativité de l'entreprise que ce soit au niveau des actes, de la procédure, de la structure ou des personnes dirigeantes), et pragmatique (due aux calculs par l'entreprise des intérêts propres des parties prenantes les plus proches de l'organisation dans la production des comportements). L'individu en quête de légitimité s'appuierait donc sur « les autres » au sens large (acteurs, actants, instances organisationnelles ou institutionnelles) autant que sur ses propres actions et capacité. L'adoption de cette hypothèse dans le cas du contrôleur de gestion nous inciterait donc à identifier simultanément des sources de légitimité personnalisées et dépersonnalisées.

### La légitimité ressource et/ou contrainte ?

Les théories des organisations abordent la légitimité selon son caractère passif ou actif. Les représentations stratégiques considèrent que la légitimité est une ressource opérationnelle qui se gère (Pfeffer et Salancik, 1978). Les organisations la tirent de leur environnement culturel et elles l'utilisent pour atteindre leurs objectifs (Dowling & Pfeffer, 1975 ; Ashforth & Gibbs, 1990). A l'inverse, les courants néo-institutionnels ou conventionnalistes représentent la



légitimité comme la conformité à des règles ou à des attitudes partagées sans laquelle on se trouve marginalisé et fragilisé (Di Maggio et Powell, 1983, Boltanski et Thévenot, 1991). Se pose alors la question de la marge de manœuvre de l'acteur (individu ou collectif) en quête de légitimité. Dans le premier cas, la stratégie de légitimation consiste à rechercher des sources de légitimité et à se les approprier. Dans le second, elle peut correspondre à l'adoption du suivisme (par la conformité ou le mimétisme), ou à des formes plus complexes de recherche de compromis entre des référentiels légitimateurs divergents (Boltanski et Thévenot, 1991). Le présumé commun de ces représentations est l'intentionnalité : les acteurs font en sorte d'être légitimes, et développent des stratégies de légitimation qu'il conviendra d'étudier dans le cas particulier du contrôleur de gestion.

Un construit complexe dont l'impact sur les comportements n'est pas une mesure tangible, un produit collectif d'attitudes et capacités individuelles, une contrainte habilitante : ce sont là les paradoxes de la légitimité qui s'imposent dès lors que l'on souhaite en faire un objet de recherche. Une démarche de simplification est donc nécessaire, qui resserre la question au contexte professionnel et qui aborde la légitimité non pas comme un état mesurable, mais comme le fruit d'un processus plus aisément analysable.

## **1.2 Le processus de constitution d'une légitimité professionnelle**

La situation du contrôleur de gestion appelle à resserrer le champ d'investigation autour de sa légitimité professionnelle. Ce terme désigne autant la légitimité de la profession - dont nous avons vu qu'elle était mise à mal - que celle du professionnel en situation dans l'entreprise. Dans un cas comme dans l'autre, l'action s'invite comme une source majeure de légitimité, et conforte l'orientation de la recherche vers une étude centrée sur les processus de constitution de cette dernière.

### La légitimité individuelle professionnelle : un rapport à l'action renforcé

La focalisation sur l'aspect professionnel de la légitimité réduit le champ d'étude à un référentiel constitué autour d'activités précises par un groupe spécifique. « *La légitimité professionnelle consiste en la reconnaissance, par les parties prenantes, de l'autorité d'une profession, du bien fondé de sa mission et de ses actes, dans un domaine d'expertise donné.* »

(Beaulieu 2001). La particularité de ce concept tient à son rattachement au domaine de l'action. Les tâches assignées à un membre de la profession, sa manière de les exécuter, ses compétences deviennent des objets d'analyse centraux. Le référentiel à l'aune duquel elles seront jugées n'en est pas moins pluri-normatif (Albuquerque, 2003). Dans ce contexte, l'individu est d'abord persuadé ou pas de sa propre conformité aux normes qu'il juge en vigueur dans son environnement professionnel. Ce qui conforte son jugement est notamment la reconnaissance de ses pairs professionnels. L'image de la profession et la reconnaissance sont donc des marqueurs de la légitimité. Celle-ci peut porter sur la personne à son poste et sur tout ou partie de ses missions et de ses travaux.

Rattacher la légitimité et l'action suggère que l'on étudie non pas un état stable, mais un flux auquel l'individu en quête de légitimité prend part. Par ses actes, le contrôle réflexif qu'il effectue sur eux, et la rationalisation qu'il en produit (Giddens, 1984), le professionnel s'associe à un processus de confirmation argumenté pour soi et pour les autres. Mormont (1992) décrit cette démarche comme une transaction, c'est-à-dire « *comme une interaction (micro) ou un rapport social (macro) où, à propos d'un objet, des règles qui s'y appliquent et des acteurs reconnus, l'échange porte sur les principes de légitimité en fonction desquels règles et acteurs interviennent* ». Dans le flux transactionnel ainsi défini, « *la légitimité n'est jamais acquise : elle se gagne, se perd, se manipule, se construit ou même, se négocie* » (Pétrin et Gendron, 2003).

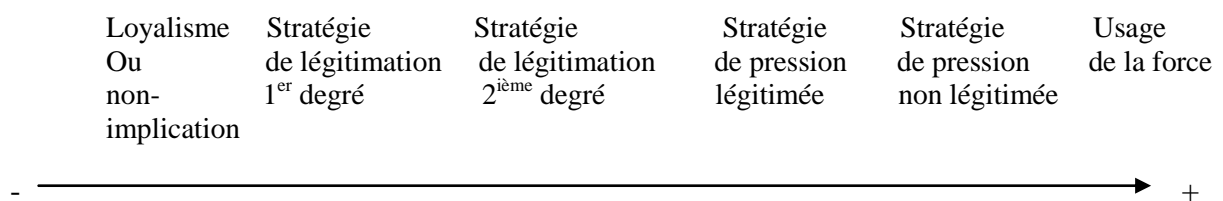
L'objet de cette recherche va donc se porter sur le processus de construction (ou de constitution) d'une légitimité professionnelle. Il faut encore préciser en quoi ce processus se distingue de la légitimation ou encore des stratégies de légitimation.

### Légitimation, stratégie de légitimation, construction de légitimité

La légitimation désigne autant l'action de rendre légitime que le fait de le devenir. Dans ses acceptions les plus variées, elle fait référence à une intentionnalité : « *la légitimation est le processus par lequel une organisation justifie à ses pairs ou à un système ordonné son droit à exister* » (Maurer, 1971). Weber (1922) aborde la légitimation comme la qualification justifiée d'une domination.

La justification et en particulier l'autojustification relève de stratégies individuelles, étudiées notamment par Bourgeois et Nizet (1995). Ces derniers opposent la pression et la contrainte

(légitimée ou non) par lesquelles un individu agit sur un autre, aux stratégies de légitimation qui consistent à convaincre l'autre d'agir dans le sens souhaité. Ces dernières reposent sur des processus distincts. Une personne A peut amener un individu B à engager une action en le persuadant qu'elle est conforme à son système de normes. A peut aussi se légitimer comme décideur, et par conséquent convaincre B du bien fondé de ses prescriptions. Il s'agit alors d'un report de légitimité du décideur vers le contenu de la décision. A l'inverse, un décideur souhaitant voir son statut renforcé doit bénéficier d'un jugement positif sur ses recommandations. Cette interaction se conçoit dans un référentiel normatif partagé, que Bourgeois et Nizet qualifient de stratégie de légitimation du « premier degré ». Dans le cas où les normes de B et de A diffèrent, la démarche de A consiste à imposer à B son référentiel comme supérieur à l'autre. Ce « deuxième degré » de légitimation s'inscrit ainsi dans le continuum d'exercice du pouvoir représenté dans la figure 1.



**Figure 1. Conditions du pouvoir d'après Bourgeois et Nizet (1995)**

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

### 1.3 La constitution de la légitimité d'un contrôleur de gestion

Comme en attestent la plupart des références citées jusqu'à présent, la légitimité individuelle est liée à l'autorité, au statut de décisionnaire, ou au pouvoir d'influence. Or aucun de ces attributs n'entre complètement dans le profil du contrôleur de gestion. Par essence, il ne prend pas de décision (Fiol et Jouault, 1991, Fornerino et Godener, 2006, Danziger, 2009), et il n'exerce pas d'autorité, si ce n'est pour l'administration de ses propres services. Il n'exerce pas de pouvoir d'influence, si ce n'est par l'assistance qu'il prête aux managers dans l'exercice du contrôle (Anthony, 1988). Dans son cas plus que dans tout autre, la légitimité est *« un concept plutôt abstrait, mais en plus, ce sera indirectement qu'on parviendra à le mesurer, et ces mesures ressembleront vraisemblablement davantage à des estimations qu'à des évaluations justes et précises »* (Beaulieu, 2001). La recherche doit ici franchir un obstacle sérieux. Comment appréhender l'impact effectif d'une production d'information (reporting, suivi budgétaire, tableau de bord, rapport, recommandation, etc.) sur les décisions des managers ? Comment déterminer le rôle des outils administrés par le contrôleur sur les contrôlés (qui peuvent par ailleurs se soumettre à une contrainte sans pour autant juger l'instrument légitime) ?

Si légitimité du contrôleur il doit y avoir, on l'appréhende le plus souvent à travers la question *« à quoi sert-il ? »*, déclinable en une multitude d'interrogations très pratiques : *« son action est-elle profitable à l'entreprise ? »*, *« vais-je trouver l'information qui m'est immédiatement utile dans le balanced scorecard ? »*, *« ne perds-je pas mon temps en remplissant mes feuilles de temps ? »*, etc. La reconnaissance d'une utilité revient certainement à accorder au contrôleur un pouvoir d'influence, elle est du moins plus facile à repérer sur un terrain de recherche que son éventuelle conséquence. Toutefois, l'utilité renvoie au seul référentiel rationnel-légal (Weber, 1922). Il est a priori possible d'envisager d'autres repères de légitimité pour le contrôleur (son statut, les valeurs institutionnelles...). Plus généralement, il est nécessaire d'identifier les natures de légitimité possibles dont ce dernier peut ou non bénéficier. Par nature de légitimité, on entendra le type de référentiel auquel les tiers du contrôleur se réfèrent pour exercer leur jugement.

Par ailleurs, le contrôleur de gestion agit dans une organisation. Il y est entré en vertu d'une expérience ou d'une formation, il se conforme à une mission plus ou moins formalisée, il produit un travail, il rend compte à des supérieurs, il assiste des pairs. Cet inventaire non

exhaustif renvoie aux personnes ou objets ressources dont il peut s'emparer ou auxquels on peut se référer pour apprécier sa légitimité.

Ces sources et les natures de légitimité ne peuvent être confondues dans l'étude de processus visée ici, même si l'on peut s'attendre à ce que certains acteurs ou objets renvoient à des référentiels particuliers. A titre d'exemple, un manager peut légitimer son contrôleur en utilisant régulièrement son travail, comme il peut le faire, par adoubement, c'est-à-dire en l'investissant symboliquement de sa propre autorité.

En croisant les natures et les sources de légitimité, il devient alors possible de suivre les stratégies de légitimation des contrôleurs et, en examinant les réponses de l'environnement, de suivre le processus de constitution de cette dernière.

Si l'on retient de la théorie ce cadre *a minima*, la recherche exploratoire doit permettre en premier lieu de repérer les natures de légitimité possibles pour un contrôleur. Cette interrogation est cruciale, d'autant que l'on ne peut appliquer au contrôleur les cadres d'analyse mobilisés pour les managers et les dirigeants. La recherche doit ensuite inventorier les sources de légitimité possibles dans une organisation. On peut anticiper que cet objectif soit plus délicat à atteindre, du fait de fortes contingences organisationnelles (structure, ambiance de travail, etc.) et environnementales (privé, public, etc.). Enfin, cette phase exploratoire doit permettre de repérer les étapes du processus de constitution de légitimité pour des contrôleurs de gestion afin d'en retirer d'éventuels invariants qu'une étape explicative devra permettre d'étoffer ou d'infirmer.

## **2. La constitution de légitimité du contrôleur : Une étude exploratoire dans 8 secteurs d'activités**

L'étude exploratoire présentée ici est de nature qualitative. Elle repose sur huit cas d'entreprises exerçant dans autant de secteurs distincts. Au regard des finalités de l'étude, cette variété permet notamment de repérer d'éventuelles contingences liées à l'activité, à la taille, ou à la structure des entités étudiées. Dans un premier temps, la méthodologie de

recherche est présentée. Par la suite les résultats de la recherche suggèrent que les processus de construction de légitimité évoluent de manière longitudinale ou sont bloqués par des facteurs de délégitimation.

## **2.1 Méthodologie de recherche**

Afin d'éviter toute dispersion dans une phase exploratoire, des membres de la fonction Gestion-Finance (Contrôleurs de gestion, Responsable du contrôle de gestion, Comptables, Directeurs financiers) ont été prioritairement interrogés. Par ailleurs, afin de conférer une validité externe aux propos recueillis auprès de ces derniers, des interlocuteurs opérationnels (responsable des systèmes d'information, managers d'entités) ont été sollicités. Les entretiens ont été menés d'avril à juin 2009 et de novembre 2010 à juin 2011. Ils ont été réalisés en une fois, sauf pour un contrôleur rencontré trois fois successives en novembre 2010, février et juin 2011. Il s'est agi, pour ce contrôleur particulier, de suivre sa prise de poste puisqu'il venait de prendre de nouvelles fonctions dans son entreprise.

Pour Blanchet et Gotman (1993), « *les entretiens exploratoires ont pour fonction de mettre en lumière les aspects du phénomène auxquels le chercheur ne peut penser spontanément et de compléter les pistes de travail suggérées par ses lectures. En règle générale, l'entretien exploratoire sera à dominante modale avec une consigne du type : « qu'est-ce-que cela représente pour vous ? » de manière à faire émerger au maximum les univers mentaux et symboliques à partir desquels les pratiques se structurent* ». A partir de cette conception de l'étude exploratoire, un plan d'entretien a été formalisé en fonction des opportunités qui se sont présentées sans qu'aucun critère de choix n'ait été défini a priori (Royer et Zarlowski, 2007), si ce n'est la diversité des parcours et des entreprises sollicitées. Les 16 personnes rencontrées, dont 11 contrôleurs de gestion, travaillent dans 8 secteurs d'activité différents. Le plan d'entretiens est résumé dans le tableau 1.

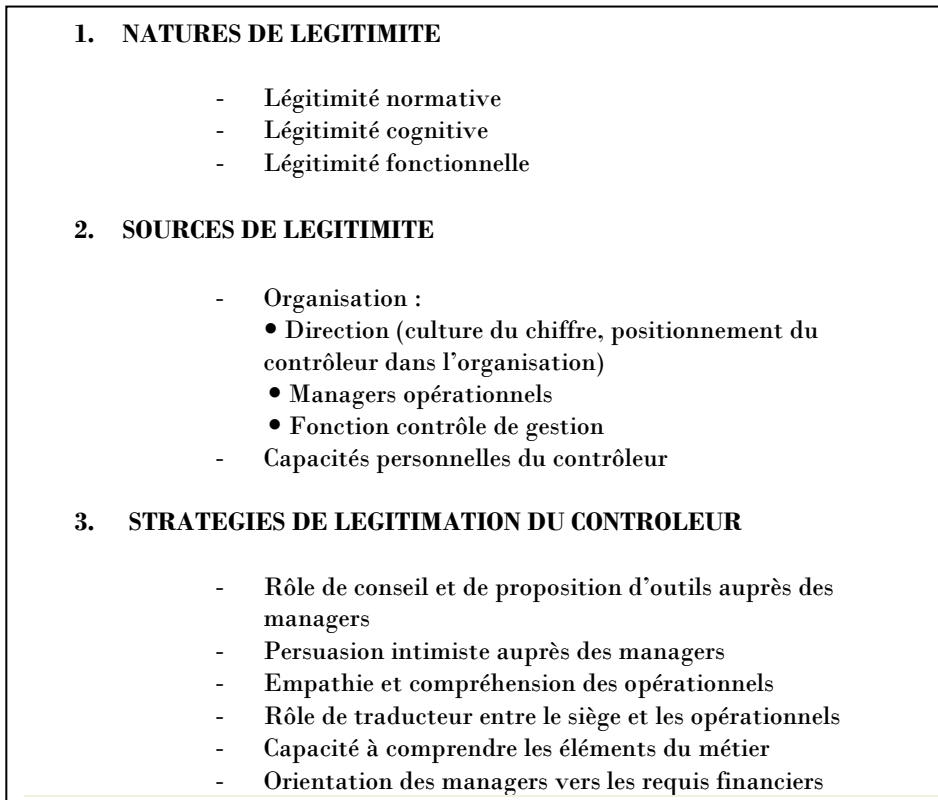
| Secteur                       | Entreprise                      | Activité  | Nombre d'entretiens        | Poste / Numéro d'entretien                       | Type d'unité  |
|-------------------------------|---------------------------------|---|----------------------------|--|---|
| Service aux collectivités     | <b>Cas 1 : Bus plus</b>         | Transport de voyageurs par bus en urbain et interurbain | 4                          | CG-E1<br>RCG-E2<br>DAF-E3<br>Comptable-E4        | Direction régionale - centre service partagé pour 20 filiales |
| Service aux collectivités     | <b>Cas 2 : Déchets co</b>       | Traitement des déchets des collectivités                | 4                          | CG-E5<br>CG-E6<br>RCG-E7<br>DAF-E8               | Siège   |
| Service aux particuliers      | <b>Cas 3 : Banque Global</b>    | Activités réseau bancaire                               | 2                          | CG-E9<br>Directeur entité-E10                    | Délégation régionale  |
| Service aux entreprises       | <b>Cas 4 : Infogere</b>         | Services infogérance                                    | 1                          | CG-Consolidateur-E11                             | Département   |
| Industrie manufacturière      | <b>Cas 5 : Autopro</b>          | Fabrication véhicules automobiles                       | 1                          | Responsable informatique systèmes de gestion-E12 | Siège   |
| Industrie agro-alimentaire    | <b>Cas 6 : Lactea</b>           | Fabrication produits laitiers                           | 2                          | CG-E13<br>RCG-E14                                | Siège   |
| Entreprise bâtiment           | <b>Cas 7 : Eda Construction</b> | Construction bâtiments                                  | 3 entretiens longitudinaux | CG-E15-E16-E17                                   | Filiale étranger  |
| Energie et services rattachés | <b>Cas 8 : Enerjet</b>          | Transport de gaz  | 1                          | CG-E18   | Filiale siège   |

**Tableau 1. Récapitulatif des entretiens réalisés pendant l'étude exploratoire**

E : Entretiens CG : contrôleur de gestion DAF : Directeur financier RCG : Responsable contrôle de gestion

Des entretiens ouverts ont été menés pour qu' « *au fur et à mesure que l'enquête progresse* », le chercheur puisse « *s'intéresser à des questions nouvelles* » (Blanchet et Gotman, 1993). Nous avons néanmoins préparé des guides d'entretien pour orienter le débat vers notre problématique. Ils nous ont aidé parfois à relancer le discours, ont pu servir d'aide-mémoire pour valider qu'en cours d'entretien, les points essentiels soient bien abordés. Ils ont également servi à réorienter l'échange si l'interlocuteur venait à dévier de la problématique ou se perdait dans son discours. Ces grilles ont été conçues pour notre usage personnel uniquement et n'ont pas été diffusées aux personnes interrogées. Lors de la première phase de l'étude exploratoire, le concept de légitimité n'a pas été explicitement mentionné, afin que les interlocuteurs expriment librement les représentations de leur place dans l'entreprise. Ont été évoquées notamment leur propre carrière de contrôleurs, leur prise de poste, les situations où ils ont été mis à l'épreuve. Pour les entretiens avec le manager opérationnel et le responsable des systèmes d'information, la question de la place et de l'utilité du contrôleur a été directement envisagée. Pour effectuer le codage des 18 entretiens, nous avons utilisé le logiciel N'Vivo 8. Nous avons procédé par codage ouvert, puis fermé pour classer les données dans des catégories comportant la nature de légitimité, les sources de légitimité et les stratégies de légitimation du contrôleur (figure 1). Par la suite, nous avons effectué une synthèse en rapprochant chaque stratégie relevée d'un ensemble de natures et de sources de légitimité mobilisées. Enfin, dans certains cas, les contrôleurs ont fait part de l'évolution qu'opérait leur légitimité dans la durée, évolution que nous avons matérialisée par des « trajectoires de légitimité ».





**Figure 2. Arborescence du codage**

Suite à ces entretiens et au codage réalisé sous N'Vivo 8, une première représentation du processus de construction de légitimité s'est dégagée des données recueillies. La crédibilité et l'utilité du contrôleur de gestion sont ressorties comme thématiques saillantes de l'ensemble des entretiens. La deuxième phase d'entretien réalisée en février et juin 2011 s'est fondée plus spécifiquement sur des récits de vie dans le but de suivre le cheminement d'un contrôleur dans la construction de sa légitimité.

## **2.2 Résultats de recherche : natures, sources et processus de construction de la légitimité d'un contrôleur de gestion**

La finalité première de notre étude exploratoire repose sur l'identification des natures et des sources de légitimité possibles pour un contrôleur de gestion. Cette étape de la recherche est aussi une occasion d'étudier les stratégies de légitimation et les processus de constitution de la légitimité des contrôleurs.

### 2.2.1 Natures de légitimité pour un contrôleur de gestion

Les travaux sur le positionnement des services fonctionnels dans l'organisation suggèrent l'existence de deux natures de légitimité applicables au contrôleur de gestion. La représentation d'une technostructure légitime défendue par Galbraith (1967) repose sur l'aide à la décision, un support aux managers « happés » par leurs fonctions d'encadrement. Cet ensemble de services experts chargés de collecter et analyser l'information est assimilé au « cerveau » de l'organisation. Leur légitimité peut être qualifiée de cognitive. Mintzberg (1979) se démarque en partie de la conception de Galbraith en insistant sur le caractère performatif de la technostructure : les experts et les analystes n'ont de sens dans l'organisation que s'ils contribuent à rendre le travail des autres plus efficient. Cette légitimité est de nature fonctionnelle. Il ressort de la recherche exploratoire que le jugement en légitimité appliqué aux contrôleurs renvoie aux référentiels fonctionnels, cognitifs, mais aussi à une appréhension normative du métier.

La nature de légitimité qui émerge en premier lieu de notre codage est **fonctionnelle**. Elle renvoie aux finalités traditionnelles du contrôle de gestion (Anthony, 1965). L'utilité du travail des contrôleurs y est appréhendée à l'aune d'une utilisation efficace et efficiente des ressources. Dans la plupart des entreprises, le jugement s'opère sur des critères financiers ou des indices productivité. Conformément à ce que l'on pouvait anticiper, cette représentation est partagée par les acteurs occupant des responsabilités financières :

*« Dans notre rôle "siège" d'aider les filiales, on a un vrai rôle de pression des résultats, c'est-à-dire comment produire du kilomètre au moindre coût. On est le relais numéro un des soucis de productivité du groupe. Si nous, on s'en fout, tout le monde s'en fout. On véhicule un message: "il ne faut pas que l'EBITDA se dégrade". Quand on nous voit arriver, on sait que l'on vient que pour ça. On véhicule le respect de l'intérêt financier du groupe ». (Louis, Responsable Contrôle de gestion, Direction régionale, Bus plus)*

De manière plus générale, l'articulation des moyens et des fins est exprimée par les acteurs à travers les thématiques récurrentes de détermination d'objectifs, d'économies, de productivité,

de résultat, d'allocation de ressources. La rationalité en finalité (Weber, 1922) est ici le référentiel principal.

La deuxième nature de légitimité qui ressort des entretiens renvoie à la fois au statut des contrôleurs et à la connaissance du contexte formel dans lequel ils agissent. Ruef et Scott (1998) qualifient cette légitimité de **cognitive**, et correspond à la justification de la technostructure établie par Galbraith. Le jugement se réfère alors aux « *règles qui spécifient quels types d'acteurs peuvent exister, quelles caractéristiques formelles ils doivent posséder, quelles procédures ils peuvent suivre et quelles significations sont associées à leurs actions* » (Ruef et Scott, 1998, p.879).

Dans le cas du contrôleur, il s'agit d'abord d'appréhender les représentations culturelles informelles de son environnement et les attentes des acteurs concernant ses missions pour asseoir sa légitimité.

*« On a une double hiérarchie, officielle, le directeur du projet et fonctionnelle, le DAF. Ce qui fait qu'on a toujours deux patrons et c'est bien car on est toujours à peser le pour et le contre et quand on sent que ça déborde d'un côté, on peut toujours aller voir de l'autre sans outrepasser les frontières ou marcher sur des plates bandes et on peut plus facilement jouer notre rôle de fusible en allant voir une personne ou une autre si besoin sans froisser les susceptibilités ou sans sortir de notre cadre hiérarchique. »* (Manon, Contrôleur de gestion chantier, Eda Construction).

La troisième figure de légitimité exprimée par les acteurs interrogés est de nature **normative**. Scott (1995) la définit comme un jugement qui se fonde à la fois sur les systèmes de valeurs et les normes en vigueur dans une organisation.

*« Il m'est déjà arrivé d'être en total désaccord avec des opérationnels (ingénieurs ou directeur travaux) et leur dire : "écoute, ça moi, je ne peux pas le prendre personnellement sur mes épaules donc je vais en référer à un tel ou un tel". Ca ne veut pas dire rentrer dans le carcan du gars qui dit qu'il va en parler à son patron mais de dire j'en parle à cette personne car elle fait partie de l'équipe et vous, vous êtes grands, vous prenez vos responsabilités, et vous verrez ça avec lui. »* (Manon, Contrôleur de gestion chantier, Eda Construction).

S'il est une nature de légitimité pour laquelle les référentiels peuvent diverger entre catégories d'acteurs, c'est bien celle-ci. Le contrôleur de gestion se situant à l'interface de systèmes de valeurs potentiellement contradictoires, il peut choisir d'en adopter un seul, ou rechercher un compromis (Boltanski et Thévenot, 1991).

Ces natures de légitimité sont à mettre en perspective avec les sources dont le contrôleur peut s'emparer pour construire sa légitimité, mais qui peuvent aussi échapper à la mise en œuvre de sa stratégie de légitimation.

### *2.2.2 Sources de légitimité pour un contrôleur de gestion*

Les sources de légitimité sont principalement liées à la personne du contrôleur ou à ses tiers dans l'organisation (ceux qui exercent un jugement sur le bien fondé de ses actions). Il convient donc de les distinguer dans l'analyse qui a été conduite grâce à au codage.

#### L'organisation (acteurs et instances) comme source de légitimité

Les sources de légitimité mentionnées dans les entretiens renvoient principalement à des acteurs ou à des instances susceptibles d'évaluer le bien fondé de leur travail (Kostova (1998), Ruef et Scott (1998) et Glynn et Abzug (2002)). Par les attentes que ces évaluateurs expriment, il est possible d'identifier les natures de légitimité qu'ils peuvent accorder ou ne pas reconnaître aux contrôleurs de gestion.

Les contrôleurs de gestion interrogés affirment d'abord dépendre du soutien de la direction générale dans l'exercice de leur mission. Les attentes de cette dernière portent en premier lieu sur la production d'analyses chiffrées. De surcroît, la direction Générale véhicule une représentation de la valeur ajoutée qu'elle accorde au poste de contrôleur de gestion dans l'organisation. Dans les deux cas, la légitimité invoquée est de nature principalement fonctionnelle (elle se réfère à la production d'informations chiffrées), et plus accessoirement normative (le contrôleur véhicule ou non le système de valeurs souhaité par la direction).

*« Les directeurs de zone ont accroché limite plus rapidement que le directeur d'exploitation dans le sens où eux, à un niveau zone, ils ont vu rapidement qu'ils auraient une vision détaillée de leur usine. Mais c'est vrai que le directeur d'exploitation je pense qu'il ne s'imaginait pas non plus le rendu que ça allait donner, également pour le directeur général qui lui attendait vraiment d'avoir quelque chose pour voir ce que ça allait donner » (Antoine, contrôleur de gestion junior, Siège, Déchets co).*

En dernier lieu, la direction Générale se présente comme l'instance qui positionne le contrôleur dans l'organisation. Est-il placé au siège à la direction financière, dans un service de contrôle de gestion ou auprès des opérationnels sur le terrain ? A-t-il des relations directes avec des interlocuteurs hors de la fonction de contrôle de gestion ? En théorie, ce positionnement doit aller de pair avec les attentes à l'égard du contrôleur. Le positionnement se traduit notamment par la fiche de poste du contrôleur, le rôle des Ressources Humaines dans la gestion de sa carrière, et son rattachement hiérarchique. La légitimité exprimée ici est de nature cognitive.

*« Notre positionnement nous vient du siège, et c'est qu'il y a une volonté de structuration de la part du siège, qui a créé dans un premier temps des centres de service partagés, qui a mis un objectif en place c'est-à-dire vous récupérez les comptabilités des filiales, et vous faites le contrôle de gestion regroupé pour un ensemble de filiales locales » (Victor, Directeur financier, direction régionale, Bus plus).*

En dehors de la direction, les managers opérationnels constituent une source de légitimité majeure pour les contrôleurs. Ce terme générique désigne les responsables de sites pour les contrôleurs de gestion opérationnels, et les directeurs de branche ou de services pour les contrôleurs siège. Par leur volonté de clarification de la gestion de leur unité et leur degré de formation en gestion, ils peuvent contribuer à ce que le contrôleur soit de plus en plus sollicité dans les décisions quotidiennes, ou pas. En ce sens, les managers opérationnels agissent tant en commanditaires qu'en prescripteurs et peuvent soutenir le contrôleur auprès de leurs équipes. Ils peuvent a contrario œuvrer à la délégitimation du contrôleur. Leur référentiel est fondamentalement fonctionnel, mais il apparaît ponctuellement normatif dans le cas particulier des contrôleurs d'entités opérationnelles. En effet, lorsque le management local porte un système de valeurs divergent de celui de la direction (par exemple, le métier contre la finance), le contrôleur de gestion est ballotté entre deux champs d'exigences contradictoires.

*«-Quand je suis arrivé, avec cette personne à la stratégie, j'étais parti pour faire un budget qui était bien. Elle est arrivée à me dire non ce n'est pas bien. Nous avons dû recommencer ce budget selon ses dires, nous avons perdu du temps. A suivi une réunion avec des directeurs et le directeur financier, et en pleine réunion, elle m'a démoli proprement avec des questions précises auxquelles je ne pouvais pas répondre,*

*- Des questions précises liées au métier ?*

- Aux informations, c'est-à-dire que sur un projet, pourquoi il y avait un écart important par rapport à l'année dernière etc. ...Je venais d'arriver, je n'avais pas l'information.

- Donc, comment avez-vous réagi ?

- *J'étais seul, j'essayais de répondre...* » (Nathan, contrôleur de gestion, direction filiale, Enerjet).

Enfin, la « fonction » de contrôle de gestion (c'est-à-dire le service ou la direction) peut fournir un contexte légitimant au contrôleur. Elle prend part au positionnement de ce dernier dans l'organisation, fixe tout ou partie de ses missions. Lorsque la direction du contrôle de gestion fournit au contrôleur des objectifs de reporting, de cadrage budgétaire, de schémas d'analyse nécessaires à la direction générale et aux actionnaires, elle le place dans une position de relais entre les attentes du siège et celles des opérationnels. Mais l'aspect chronophage du reporting peut soustraire le contrôleur de ses missions de conseil interne. Se légitimer auprès de ses propres services l'amène alors à se délégitimer auprès des managers.

*« Alors, au niveau du groupe, donc via la direction du contrôle de gestion central, tous métiers confondus, l'équipe centrale, elle a besoin d'un outil qui va récupérer les informations. Donc vous avez le fameux bottom up d'empilement en remontant du réel de tout le monde ou du fantasme budgétaire de tout le monde, et puis avez, ça le bottom up, et puis vous avez le top down en disant "désolé en empilant tout ce que vous nous avez envoyé, on arrive là, on voulait être ici, donc voilà le chemin à parcourir pour rectifier là..." (Thierry, responsable direction des principes de gestion et de l'architecture fonctionnelle des systèmes de gestion, Autopro).*

La fonction est aussi constituée de l'ensemble des collaborateurs contrôleurs de gestion. Les collègues du contrôleur (prédécesseurs, pairs, subordonnés) sont aussi des sources potentiellement légitimantes ou délégitimantes. Dans le cas de la « fonction contrôle » le jugement en légitimité s'exerce sur des aspects fonctionnels (l'appréciation du travail du contrôleur), mais aussi normatifs, en particulier lorsque les contrôleurs de gestion considèrent constituer une communauté ou un corps dans l'organisation.

### La personne (l'individu contrôleur de gestion) comme source de légitimité

A titre individuel, le contrôleur dispose d'un champ d'action et de compétences issu de ses connaissances, de son expérience antérieure et de ses pratiques quotidiennes. Le contrôleur de gestion, même pris comme individu, n'en porte pas moins des sources de légitimité multiples. Ses connaissances constituent un point d'appui majeur. Elles sont d'ordre technique

(connaissances comptables, fiscales, financières, capacité de formation), ou pratique (par exemple naviguer dans les instruments de gestion de l'organisation (fichiers, tableaux, ERP...). Mais « *devenir un professionnel suppose de s'imprégner progressivement de ce capital de savoirs composites et de les mettre à l'épreuve des situations de travail* » (Osty, 2006). Les entretiens mettent en évidence l'importance accordée par les contrôleurs au savoir être (Dubar, 2010), en particulier la capacité d'initiative, l'implication dans leur travail, le sens du service aux clients internes, et les qualités relationnelles personnelles (*soft skills*) qui facilitent le recueil d'information et l'appropriation des outils de gestion. Les connaissances renvoient principalement aux légitimités fonctionnelle et cognitive, alors que le savoir être s'apprécie essentiellement dans un référentiel normatif.

« -*Votre supérieur vous évalue aussi bien sur la manière dont vous avez développé une communication avec les opérationnels que sur le suivi financier ?*

-*Tout à fait, il voit très bien en réunion si on connaît notre sujet, si on est solidaire, qui a la main sur tel sujet, qui est capable de lui répondre sur tel sujet, s'il y a beaucoup de solidarité, de la compréhension du rôle de chacun. En décembre, par contre, il a bien vu que tout le monde était perdu, on était incapable de donner des réponses.* » (Manon, Contrôleur de gestion chantier, Eda Construction).

Il est à noter qu'une source de légitimité personnelle peut, tout autant qu'un acteur, s'avérer défaillante au moment où elle est sollicitée. Une erreur de communication, une incapacité à résoudre un problème technique, et la légitimité du contrôleur est remise en cause.

L'annexe 1 résume les correspondances relevées lors des entretiens entre sources et natures de légitimité.

### *2.2.3. Les stratégies de légitimation du contrôleur de gestion*

Au-delà d'une première catégorisation des sources et des natures de légitimité, le codage des entretiens exploratoires a permis de mettre à jour des stratégies de légitimation des contrôleurs de gestion. Ces dernières sont perceptibles par la manière dont les contrôleurs évoquent leur métier, leur parcours, leur mission. En verbalisant ces aspects de leur vie professionnelle, les contrôleurs se comportent en agents au sens de Giddens (1984). Ils exercent un contrôle réflexif sur leurs propres actions, puis ils les rationalisent afin d'offrir une image cohérente de ces dernières. Ce faisant ils orientent le processus de construction de

légitimité. La réflexivité les conduit à invoquer une ou plusieurs sources de légitimité pour viser une ou plusieurs natures de légitimité. Il est alors possible de représenter la stratégie de légitimation d'un contrôleur par l'affichage des natures de légitimité qu'il vise et les sources qu'il souhaite solliciter pour asseoir ces dernières, si possible durablement (figure 3).

|                          | Sources de légitimité |                    |                        |                          |                         |               |
|--------------------------|-----------------------|--------------------|------------------------|--------------------------|-------------------------|---------------|
|                          | Organisation          |                    |                        | Individu                 |                         |               |
|                          | Fonction contrôle     | Direction générale | Managers opérationnels | Connaissances techniques | Connaissances pratiques | "Soft skills" |
| Légitimité fonctionnelle |                       |                    | ●                      | ●                        | ●                       | ●             |
| Légitimité cognitive     |                       |                    |                        |                          |                         |               |
| Légitimité normative     |                       |                    | ●                      |                          |                         | ●             |

**Figure 3. Exemple de stratégie de légitimation unilatérale : le « business partner »**

Une première catégorisation des stratégies de légitimation émerge de l'analyse de nos entretiens exploratoires. Certains favorisent une seule source de légitimité dans l'organisation, alors que d'autres en mobilisent plusieurs. On peut distinguer ainsi les stratégies unilatérales et multilatérales. Selon que les sources de légitimité organisationnelles adoptent des référentiels de légitimité proches ou divergents, les stratégies multilatérales s'appuient sur la satisfaction du dénominateur commun aux exigences des catégories d'acteurs concernées (elles sont alors univoques), ou sur la recherche d'un compromis (Boltanski et Thévenot, 1991).

La figure 3 illustre une stratégie univoque adoptée par cinq contrôleurs opérationnels rencontrés, qui consiste à concevoir des outils *ad hoc* non fournis par le groupe à l'attention des opérationnels. Ces acteurs s'appuient sur leurs qualités relationnelles et leur sens pratique pour interpréter en termes techniques les problématiques de terrain et fournir aux opérationnels des supports d'information adaptés. Ils visent à la fois une légitimité fonctionnelle (l'attente que les opérationnels se servent fréquemment de leurs outils) et normative (en adhérant aux systèmes de valeur des opérationnels). Cette démarche relève de ce que l'on peut appeler une stratégie de « business partner ».

A l'inverse, les contrôleurs peuvent prendre le parti de leur fonction et de la direction générale en cherchant à obtenir le statut d'« expert financier ». Ils recourent à leur savoir technique et



leur savoir-faire en systèmes d'information pour produire une information comptable fiable et justifier leur positionnement dans l'organisation en tant qu'agents de conformité (figure 4).

|                          | Sources de légitimité |                    |                        |                          |                         |               |
|--------------------------|-----------------------|--------------------|------------------------|--------------------------|-------------------------|---------------|
|                          | Organisation          |                    |                        | Individu                 |                         |               |
|                          | Fonction contrôle     | Direction générale | Managers opérationnels | Connaissances techniques | Connaissances pratiques | "Soft skills" |
| Légitimité fonctionnelle | ●                     | ●                  |                        | ●                        | ●                       |               |
| Légitimité cognitive     | ●                     | ●                  |                        | ●                        |                         |               |
| Légitimité normative     |                       |                    |                        |                          |                         |               |

**Figure 4. Exemple de stratégie de légitimation multilatérale univoque : l'« expert financier »**

D'autres contrôleurs (nous en avons rencontré trois) tentent de s'imposer à l'interface de deux sources de légitimité comme « traducteurs ». Ils fournissent une interprétation intelligible des attentes de la direction auprès des opérationnels, ou ils traduisent les problématiques de terrain en des termes compréhensibles pour les dirigeants. Ils mobilisent à la fois leurs connaissances techniques et leur capacité de communication dans des langages souvent « étanches » les uns aux autres, pour fournir un travail à la fois satisfaisant et conforme aux valeurs de la direction et des opérationnels (figure 5).

|                          | Sources de légitimité |                    |                        |                          |                         |               |
|--------------------------|-----------------------|--------------------|------------------------|--------------------------|-------------------------|---------------|
|                          | Organisation          |                    |                        | Individu                 |                         |               |
|                          | Fonction contrôle     | Direction générale | Managers opérationnels | Connaissances techniques | Connaissances pratiques | "Soft skills" |
| Légitimité fonctionnelle |                       | ●                  | ●                      | ●                        |                         | ●             |
| Légitimité cognitive     |                       |                    |                        |                          |                         |               |
| Légitimité normative     |                       | ●                  | ●                      |                          |                         |               |

**Figure 5. Exemple de stratégie de légitimation de compromis : le « traducteur »**

Les contrôleurs expriment à la fois le type de légitimité qu'ils visent, et les acteurs ou les capacités personnelles qu'ils souhaitent mobiliser pour cela. Mais la mise en œuvre de ces stratégies de légitimation dépend aussi de l'adaptation de ces capacités au contexte et de l'interaction avec la fonction, la direction générale, et les managers opérationnels. Ce jeu interactif conduit à dessiner une trajectoire de légitimité pour le contrôleur, trajectoire dont il ne maîtrise pas entièrement le cours.

#### 2.2.4. Vers l'étude des trajectoires de légitimité

Les réponses des parties prenantes aux stratégies de légitimation de chacun des contrôleurs interrogés permettent de dépasser le stade l'intention et de suivre la (dé)construction de légitimité. Cette étude exploratoire a permis de prendre conscience de cet aspect du processus et de formaliser des trajectoires-types. Deux d'entre-elles ont pu être dégagées à ce stade de la recherche, essentiellement par le récit que les contrôleurs font de leur propre parcours en contrôle de gestion dans leur entreprise. Pour le contrôleur que nous avons interrogé longitudinalement, le parcours s'est dessiné au fil des trois entretiens. L'annexe 2 détaille par entreprise les stratégies et les types de trajectoires de légitimité des contrôleurs rencontrés. Ces trajectoires différencient les contrôleurs de gestion selon leur degré d'expérience et les stratégies qu'ils mettent en œuvre.

Les contrôleurs juniors ou récemment en poste s'appuient au premier chef sur la fonction de contrôle de gestion et la direction générale qui fournissent un cadre de légitimité cognitive. Par la suite, la direction évalue la qualité des informations qui lui remontent (la fiabilité de l'information est le critère d'évaluation majeur). Cette stratégie de légitimation statutaire et fonctionnelle se heurte à des responsables opérationnels dubitatifs quant à la valeur ajoutée du travail fourni. Ce n'est que dans un troisième temps que le contrôleur apprend éventuellement à parler le langage du terrain et à saisir ses problématiques pour asseoir une légitimité fonctionnelle auprès des opérationnels. Cette trajectoire est résumée dans la figure 6, où les signes positifs désignent respectivement les instances légitimantes et délégitimantes, et où l'enchaînement des étapes du processus est matérialisé par les flèches.

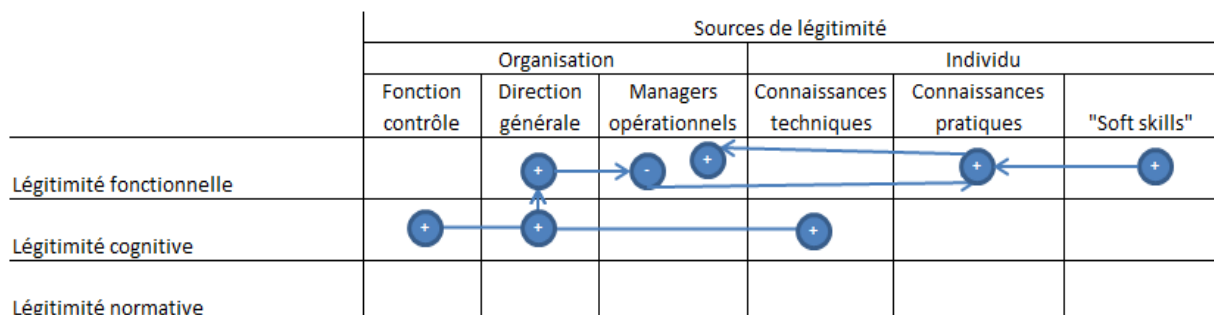


Figure 6. Exemple de trajectoire de légitimité - contrôleur fraîchement installé

Le deuxième type de trajectoire observé consiste, pour un contrôleur expérimenté et déjà en place auparavant dans l'organisation, à se positionner en partenaire, et à interpeler les

managers opérationnels sur leurs objectifs de gestion, leurs pratiques, en les invitant à prendre du recul. Ils s'appuient sur leurs compétences relationnelles, pratiques et techniques pour finir par incarner un référent de gestion.

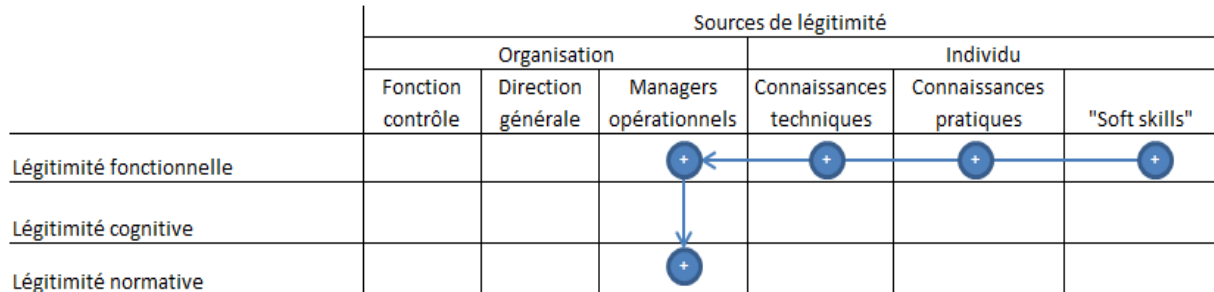


Figure 7. Exemple de trajectoire de légitimité - contrôleur expérimenté

Si les exemples précédents relatent la réalisation de stratégies de légitimation, d'autres illustrent des échecs liés à des situations de blocage. Aucun des cas étudiés dans l'étude exploratoire ne fait apparaître un cas de dé-légitimation. Dans le cas n° 8, un contrôleur de gestion reste bloqué sur une légitimité fonctionnelle dans un rôle de production d'information chiffrée et ne peut faire évoluer sa construction de légitimité. Cela peut s'expliquer par l'organisation, notamment la fonction de contrôle de gestion, qui scinde les activités des contrôleurs sur deux services : ceux qui produisent les chiffres et ceux qui les analysent. (figure 8).

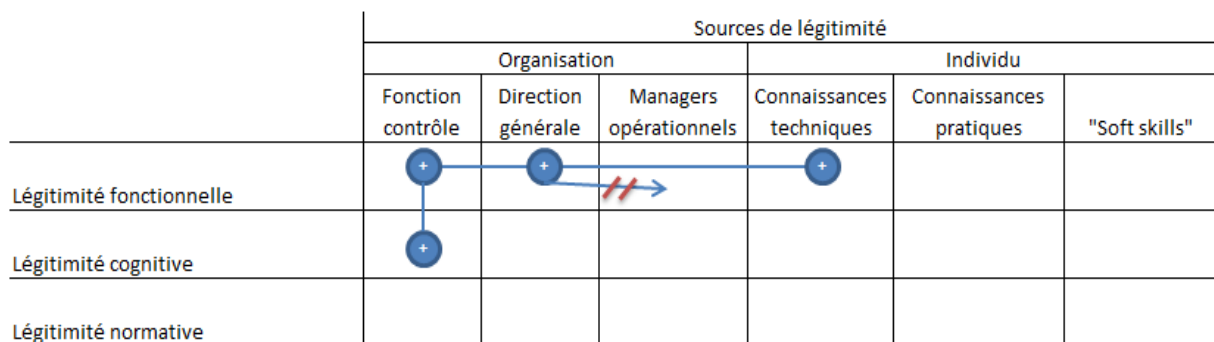


Figure 8. Exemple de trajectoire de légitimité - blocage fonctionnel

Même si le cas n'a pas été rencontré lors des entretiens exploratoires, des recherches relatent des situations d'acteurs amenés à bloquer leur trajectoire de légitimité dans une logique de sécurité ou de stabilité (Schein, 1978). Il serait possible d'en croiser lors des recherches à venir.

## **Conclusion et discussion**

En l'absence de cadre conceptuel susceptible de s'appliquer à un agent dépourvu d'autorité directe dans l'exercice de ses missions, cette recherche apporte une première opérationnalisation de la construction de légitimité pour les contrôleurs de gestion. En premier lieu, elle permet de repérer les natures de légitimité auxquelles un tel acteur peut prétendre dans le cadre de sa profession. Ce dernier peut justifier le bien fondé de ses actions en se présentant comme le garant d'une articulation économe des moyens et des fins (légitimité fonctionnelle), en recourant à son statut et aux règles qui l'instituent (légitimité cognitive), ou en adoptant les systèmes de valeurs de ses interlocuteurs (légitimité normative). Pour obtenir cette reconnaissance, le contrôleur s'appuie sur des sources de légitimité qui désignent autant des acteurs ou des instances de l'organisation que ses propres champs de compétences. Par les natures et les sources de légitimité qu'il vise, il élabore une stratégie de légitimation. Pour autant, ses limites personnelles et l'interaction avec ses interlocuteurs peuvent contrarier ses projets. C'est alors la rencontre d'une stratégie de légitimation et de ces interactions qui détermine, dans la durée, une trajectoire de légitimité.

L'étude de ces trajectoires revêt un double intérêt. Tout d'abord celui de visualiser la constitution de la légitimité de manière dynamique (dans un référentiel stable) pour un acteur dont la fonction (si ce n'est la personne), malgré des années d'existence, ne s'est toujours pas institutionnalisée (Bouquin et Fiol, 2007, Bollecker, 2007). Ensuite celui de proposer aux contrôleurs de gestion un retour réflexif sur leur situation et les conditions d'exercice de leurs missions dans l'organisation. D'un point de vue théorique, les trois natures de légitimité identifiées rejoignent nettement trois des leviers de contrôle définis par Simons (1994) que sont le contrôle diagnostique (l'instrumentation et la mesure renvoient à la légitimité fonctionnelle), les règles (créant un contexte formel dans lequel s'inscrit la légitimité cognitive), et les valeurs (sur lesquelles se fonde la légitimité normative). L'interaction avec les sources de légitimité renvoie pour sa part au contrôle interactif. Dans le même ordre d'idées, les trajectoires qui ont émergé de l'étude (en particulier celles du contrôleur fraîchement installé et du contrôleur expérimenté) rappellent les séquences d'activation de ces leviers, selon que les dirigeants souhaitent maintenir ou réformer les stratégies de leurs entreprises (Simons, 1994).

Cette recherche exploratoire a permis de dégager une typologie de natures et de sources de légitimité, mais elle n'autorise pas une catégorisation de trajectoires-types. De surcroît, la recherche d'éléments invariants dans les données recueillies a été effectuée en laissant momentanément de côté des éléments contextuels, tels la taille, l'activité, la longueur de la ligne hiérarchique, qui influencent sinon les types de légitimité, du moins les parcours que peuvent suivre les contrôleurs dans leur quête de légitimation. Enfin, le recours aux entretiens sur une période relativement courte ne permet pas d'étudier les trajectoires à moyen terme, et limite l'expression de ces dernières à des éléments déclaratifs qui, en soi, peuvent s'insérer dans une stratégie d'autolégitimation (un *storytelling*). C'est pourquoi une étude explicative plus approfondie, qui associe des observations et une triangulation dans une perspective longitudinale doit permettre de mieux cerner comment s'élabore ou se déconstruit la légitimité d'un contrôleur dans l'organisation.

## BIBLIOGRAPHIE

- Ahrens T., 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*, vol. 13 (2): 151-171.
- Albuquerque C. (2003), processus de légitimation des pratiques de service social, l'exercice d'une "technicité prudentielle" dans la construction quotidienne de légitimités contextualisées, Thèse de doctorat présentée devant la Faculté des Lettres de l'Université de Fribourg, Suisse.
- Anthony R.N (1965), *Planning and control systems; a framework for analysis*, Harvard University Press, Boston.
- Anthony, R. N. (1988), *The management control function*, Harvard Business School Press.
- Ashforth, B. E., Gibbs B.W. (1990), The double-edge of organizational legitimation, *Organization Science*, 1-2: 177-194.
- Bartlett, R.W. (1983) *Power Base Attribution and the Perceived Legitimacy of Managerial Accounting*, UMI Press.
- Beaulieu S. (2001), La légitimité organisationnelle: une ressource qui se gère. Une application en contexte professionnelle, Thèse présentée comme exigence partielle au Doctorat conjoint en administration, Université du Québec, Montréal.
- Berger P.L., Luckmann T. (1966), *The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge*, New York, Anchor Books.
- Bitektine. A.B. (2011), Towards a theory of social judgments of organizations: The case of legitimacy, reputation, and status, *Academy of Management Review*, vol. 36: 151-179.
- Blanchet A., Gotman A. (1993), *l'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Nathan Université.
- Boisvert H. (1994), Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil, *Revue Française de Comptabilité*, n° 258, juillet-août : 39-44.
- Bollecker M. (2004) *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan.
- Bollecker M. (2007), Les publications européennes et américaines sur les contrôleurs de gestion : un essai de synthèse, Actes du 28° congrès de l'AFC, Poitiers.
- Boltanski L., Thévenot L. (1991), *De la justification. Les économies de la grandeur*, Gallimard.
- Bouquin H. et Fiol M. (2007), le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver, *Cahiers de recherche 2007*, Crefige.

- Bourdieu, P et Passeron, J.C. (1970), *La reproduction. Eléments pour une théorie du système d'enseignement*, Paris, Editions de Minuit.
- Bourgeois E., Nizet J. (1995), *pression et légitimation*, Presses universitaires de France, Paris.
- Buisson M.L. (2005), La gestion de la légitimité organisationnelle : un outil pour faire face à la complexification de l'environnement ?, *Revue management et avenir*, n° 6 : 147-164.
- Capron M., Quairel-Lanoizelée F. (2004), *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*, Coll. Entreprise et société, La Découverte, Paris.
- Chiapello E. (1990), Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction, *Revue Echanges* n°92, 4ième trimestre : 7-31.
- Danziger R. (2009), Contrôleur de gestion. In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit (Colasse B). Economica : 635-645.
- DFCG-HEC 2004, *Enquête Contrôle de Gestion 2004*, direction : Hugues Jordan, 5p.
- DiMaggio, P.J., Powell W.W. (1983), The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 48: 147-160.
- Dowling, J., Pfeffer, J. (1975), Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior, *Pacific Sociological Review*, Volume: 18, Issue: 1: 122–136
- Dubar C. (2010), *La crise des identités, L'interprétation d'une mutation*, chapitre « la crise des identités professionnelle », Collection le lien social, PUF.
- Drucker, P.E. (1990), The Emerging Theory of Manufacturing, *Harvard Business Review*: 94–102.
- Fiol M. et Jouault P. (1991), Pour un contrôle de direction, *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier : 82-90.
- Fornerino M., Godener A. (2006), Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller, *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 9,(1) :187 - 208.
- Friedman A.L., Lyne S.R. (1997), Activity-based techniques and the death of the beancounter, *European Accounting Review*, Vol. 6, issue.1:19-44.
- Galbraith J.K. (1967), *The New Industrial State*, Houghton Mifflin.
- Giddens, A. (1984), *The Constitution of Society. Outline of the Theory of Structuration*, Cambridge : Polity.
- Glynn M.A., Abzug R. (2002), Institutionalizing identity : symbolic isomorphism and organizational names, *Academy of Management Journal*, Vol.45, n°1: 267-280.
- Golant B.D., Sillince J.A.(2007), The Constitution of Organizational Legitimacy: A Narrative Perspective, *Organization Studies*, vol. 28: 1149-1167.
- Gumb B. (2005), Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de leurs prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle, Thèse de Doctorat, Université de Strasbourg.
- Habermas J. (1981), *Théorie de l'agir communicationnel*, Fayard.
- Hannan M. T., Carroll G.R. (1992), *Dynamics of organizational populations: Density, competition and legitimation*, Oxford University Press.

- Hatzfeld H. (1998), *Construire de nouvelles légitimités en travail social*, Dunod.
- Hauriou M. (1925), La théorie de l'institution et de la fondation, *Cahiers de la nouvelle journée* n°4 : 2-45.
- Hybels, R.C. (1995), On Legitimacy, Legitimation, and Organizations: A Critical Review and Integrative Theoretical Model, *Academy of Management Journal*: 214-248.
- Hoffjan A. (2004), The Image of the Accountant in a German Context, *Accounting and the Public Interest*, Vol. 4: 62-89.
- Jordan H. et Ardoin JL. (1979), *le contrôleur de gestion*, Flammarion.
- Jordan H. (1998), *planification et contrôle de gestion en France en 1998*, *Cahiers de recherche HEC*.
- Jordan H. (2004), Enquête 2004 HEC-DFCG: contrôle de gestion et performance, *Revue Echanges*, n°218.
- Kondra A.Z, Hinings C.R (1998), Organizational diversity and change in institutional theory, *Organization Studies*, Vol.19, n°5: 743-767.
- Kostova T. (1998), Success of the transnational transfer of organizational practices within multinational companies, *Working Paper, Carnegie Bosch Institute*.
- Lambert C. (2005), La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation, Doctorat, Université Paris Dauphine.
- Lambert C., Morales J. (2009), Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du «sale boulot», *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 12, n°2 : 5\_34.
- Laufer R., Ramanantsoa B., (1982): Crise d'identité ou crise de légitimité, *Revue française de gestion*, n°37 :18-26.
- Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y. (2013), *Le contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*, (4ème édition), Dunod.
- Lorino P. (2009), Le contrôle de gestion après la crise : expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe ?, *Revue française de gestion*, n°193 : 29-35
- Maurer, J. G. (1971), *Readings in Organization; New Theory: Open-System Approaches*, House, York: Random.
- Messner M., Becker C., Schaffer U., Binder C. (2008), Legitimacy and Identity in Germanic Management Accounting Research, *European Accounting Review*, vol.17, n°1: 129-159.
- Mintzberg H. (1979), *The Structuring of Organizations*, Prentice Hall.
- Morales J. (2009), *Le contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation. Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*, Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Dauphine.
- Mormont M. (1992), Pour une typologie des transactions sociales. In *Pour une Sociologie de la transaction sociale* (Blanc M.), Paris, Éditions L'Harmattan, Coll. Logiques Sociales, 119.
- Mucchielli A. (1991), *Les méthodes qualitatives*, Paris, PUF, p.111-113.



- Osty F. (2006), Sociologie des professions et des métiers, chapitre 4. In *Sociologie du monde du travail* (Alter N.), Quadrige, PUF.
- Pétrin A., Gendron C. (2003), De la légitimité organisationnelle à la légitimité d'une entreprise institutionnelle, Recueil de textes *CÉH/RT-II-2003, Onzième séminaire de la série annuelle 2002-2003 sur l'éthique et la responsabilité sociale de l'entreprise*. Chaire de responsabilité sociale et de développement durable. École des sciences de la gestion de l'Université du Québec à Montréal.
- Pfeffer, J. and G. R. Salancik (1978), *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*, New York, Harper and Row.
- Phillips, N., Lawrence, T. B., & Hardy, C. (2004), Discourse and institutions; *Academy of Management Review*, 29: 635–652.
- Ricoeur P. (2005), *L'idéologie et l'utopie*, Points.
- Royer I., Zarlowski P. (2007), Echantillon(s). In *Méthodes et recherche en management* (Thiétart R.A), 3ième éd., Dunod, 192-223.
- Ruef M., Scott W.R. (1998), A multidimensional model of organizational legitimacy : hospital survival in changing institutional environments, *Administrative Science Quarterly*, Vol.43, n°4: 877-904.
- Schein E.H. (1978), *Career dynamics: matching individual and organizational needs*, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Scott W.R. (1995), *Institutions and organizations*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Segal J.-P. (1991), Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ? , *Revue Française de Gestion* : 72-81.
- Simon FX. (2000), Donner une image positive de la filière finance comptabilité gestion, *Revue Echanges*, n°169 : 30-33.
- Simons R. (1994), How new top managers use control systems as levers of strategic renewal?, *Strategic Management Journal*, Vol. 15:169-189.
- Stone M.M., Brush C.G (1996), Planning in ambiguous contexts : the dilemma of meeting needs for commitment and demands for legitimacy, *Strategic Management Journal*, Vol.17, n°8: 633-653.
- Suchman, M. C. (1995), Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, 20: 571-610.
- Tost L.P. (2011), An integrative model of legitimacy judgments, *Academy of Management Review*, Vol. 36, No. 4: 686–710.
- Tyler, T. R. (2006), Psychological perspectives on legitimacy and legitimation, *Annual Review of Psychology*, 57: 375–400.
- Weber M. (1922), *Wirtschaft und Gesellschaft*, Grundriß des Verstehender Soziologie, Mohr Siebeck, Erfurt.
- Yazdifar, H., Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants : a comparative analysis between dependent and independent organizations, *Journal of Accounting and Organizational Change* 1 (2): 180-198.

Zelditch M. (2001), Processes of legitimation: recent developments and new directions, *Social psychology Quarterly*, n° 64: 4-17.

Zimmerman M.A., Zeitz G.J. (2002), Beyond survival : Achieving new venture growth by building legitimacy, *Academy of Management Review*, vol 27, n°3: 414-431.

## Annexe 1. Natures et Sources de légitimité des contrôleurs de gestion

Ce tableau fournit des exemples d'éléments textuels qui ont permis de faire émerger les natures et sources de légitimité, et qui à présent en fournissent un illustration. La mention d'une source ou d'une nature de légitimité n'a pas toujours été directe, et c'est parfois par l'expression d'attentes, de conflits ou de regrets que ces dernières ont pu être relevées.

| Natures de légitimité    | Sources de légitimité | Acteurs / instances          | Attentes / apports / conflits possibles (verbatim tirés des entretiens)   |
|--------------------------|-----------------------|------------------------------|---|
| Légitimité fonctionnelle | Organisation          | Direction générale           | « la Décision de formaliser avec SAP, ça vient de très haut, de Eda SA, dans un but d'efficacité et d'efficacité financière » (Cas 7, E15)  |
|                          |                       | Fonction contrôle de gestion | « Mon chef, qui est un manager, plus qu'un technicien contrôle de gestion, n'a pas pu vraiment m'aider. J'étais seul, ma collègue est arrivée quelques mois après moi. Ce fut difficile ». (Cas E8, E18)  |
|                          |                       | Managers opérationnels       | « Le contrôleur doit être à leur côté pour orienter leurs actions pour savoir dans quelle direction ils doivent agir soit pour développer la rentabilité, soit pour économiser des frais généraux, soit pour développer tel ou tel produit en fonction des objectifs recherchés (rentabilité, risques, ...etc.) ». (Cas 3, E10)   |
|                          | Personne              | Connaissances techniques     | « La mise en place des outils était laborieuse, il fallait retraiter dans les trois outils avec ses interfaces personnelles. En passant à SAP, on limite les risques d'erreurs en contrôle de gestion » (Cas 1, E15)  |
|                          |                       | Connaissances pratiques      | « Mais en même temps ils me disaient vos chiffres ne vont pas, ce n'est pas le béton que j'ai coulé, ils ne collent pas avec mes heures, ils attendaient des chiffres, je n'étais pas capable de les reproduire et quand je les reproduisais, je n'étais pas capable de reproduire ceux à quoi ils s'attendaient. L'outil ne suivait pas, nous n'étions pas capables de maîtriser » (Cas 7, E17). |
|                          |                       | « Soft skills »              | « Si je vais pas à la comptabilité pour trouver la facture, si je ne vais pas voir la personne qui suit ça au niveau de la cellule des contrats, je n'aurais pas l'information ». (Cas2, E5)  |

| Natures de légitimité | Sources de légitimité | Acteurs / instances          | Attentes / apports / conflits possibles (verbatim tirés des entretiens)  |
|-----------------------|-----------------------|------------------------------|--|
| Légitimité cognitive  | Organisation          | Direction générale           | « Le directeur donne un petit coup de baguette, donne des directions, exige plus de fermeté, exige plus d'argent ». (Cas 7, E15)   |
|                       |                       | Fonction contrôle de gestion | « Quand le contrôle de gestion met un nouvel outil en place, vous êtes obligé de structurer l'information que vous y mettez et donc ça va permettre au groupe d'avoir une meilleure définition, enfin une meilleure lecture, on va dire, des éléments qui remontent des différentes filiales puisque ils ont défini par exemple un plan comptable groupe, ce qui n'existait pas auparavant. Donc on va plus fonctionner dans le même sens et on aura certainement une meilleure qualité de l'information, ou du moins une information plus homogène, et des pratiques comptables aussi plus homogènes ». (Cas 1, E3) |
|                       |                       | Managers opérationnels       | « J'ai eu un très bon manager lorsque j'étais en Auvergne, il avait 20 ans de métier, il m'a appris ce qu'étaient les procédures. Il m'a appris à appréhender et les chiffres et les ingénieurs sur le chantier » (Cas 7, E15)   |
|                       | Personne              | Connaissances techniques     | « Je ne me vois pas quitter Eda Construction demain car vu les opportunités qu'ils offrent à un jeune comme moi : mise en place et paramétrage de SAP, mise en route de nouvelles organisations, j'ai encore deux ans d'apprentissage technique et à terme je peux évoluer vers du montage financier ou immobilier, dans d'autres fonctions» (Cas 7, E15)  |
|                       |                       | Connaissances pratiques      | « Avec les jeunes contrôleurs anglais que je forme, j'essaie de leur montrer ce que sont leurs devoirs, et leur faire ouvrir les yeux sur la réalité du terrain, les besoins des opérationnels et leur dire qu'on est au service des opérationnels dans la ligne des procédures contrôle de gestion Eda, voilà notre boulot, voilà comment il faut le faire. Et après chaque contrôleur avec sa personnalité met en œuvre ses propres procédures » (Cas 7, E15)  |
|                       |                       | « Soft skills »              | « Faire du cas par cas, montrer que l'on s'intéresse à eux, de venir sur le terrain pour les voir, de ne pas passer uniquement la journée à leur faire une formation, d'aller visiter leur usine, de s'intéresser vraiment à ce qu'ils font, ça fait beaucoup mieux passer la chose et le nouvel outil » (Cas 2, E6)   |
|                       |                       |                              |  |

| <b>Natures de légitimité</b> | <b>Sources de légitimité</b> | <b>Acteurs / instances</b>   | <b>Attentes / apports / conflits possibles (verbatim tirés des entretiens)</b>   |
|------------------------------|------------------------------|------------------------------|--|
| Légitimité normative         | Organisation                 | Direction générale           | « Est-ce-que l'organisation est prête à utiliser ce contrôleur à plein ? Est-ce-que la culture de l'entreprise est prête à l'utiliser à plein ? Je me pose vraiment la question au plus haut niveau dans l'organisation. » (Cas 2, E8)   |
|                              |                              | Fonction contrôle de gestion | « On est tellement pris quand tu es dans un grand groupe par du reporting à la con qui te sert à rien et qui leur sert à eux, parce que l'on n'a pas les mêmes attentes entre un siège et un opérationnel, on ne ferait presque plus de contrôle de gestion » (Cas 1, E2)  |
|                              |                              | Managers opérationnels       | « Mon patron direct est très proche de moi, c'est le patron de l'équipe chantier, nous n'avons pas de secret. On pense la même chose, on travaille dans le même sens. Là-dessus on est similaire » (Cas 7, E16)  |
|                              | Personne                     | Connaissances techniques     | « Mon rôle est clair pour les ingénieurs français, mais pour les ingénieurs anglais, et ça c'est culturel, le contrôle de gestion, ça ne les concerne pas, les outils de pilotage non plus. Dans la filiale gérée par les ingénieurs anglais, ma mission n'est pas comprise et on ne sait pas si les chiffres sont fiables ». (Cas 7, E15) |
|                              |                              | Connaissances pratiques      | « Maintenant, j'ai la connaissance des informations et des interlocuteurs qui détiennent les informations dont j'ai besoin ». (Cas 8, E18)   |
|                              |                              |                              | « Je m'appuie sur la vérité des chiffres mais surtout ce que je mets derrière les chiffres » (Cas 7, E15)  |
|                              |                              | « Soft skills »              | « Le contrôleur de gestion doit bien connaître ses clients et pour bien les connaître, il faut qu'il aille le voir, qu'il présente ses chiffres. Il faut qu'il échange avec lui au-delà d'un simple envoi par mail d'un état » (Cas 6, E14)  |

**Annexe 2. Cas de stratégies de légitimation et de trajectoires de légitimité rencontrés dans les entretiens**

|     |   | Stratégie de légitimation |                  |            | Types de trajectoires de légitimité |                        |                     |
|-----|---|---------------------------|------------------|------------|-------------------------------------|------------------------|---------------------|
|     |   | Business Partner          | Expert financier | Traducteur | Contrôleur récemment installé       | Contrôleur expérimenté | Blocage fonctionnel |
| Cas | Interlocuteur                                       |                           |                  |            |                                     |                        |                     |
| n°1 | Contrôleur de gestion Direction régionale           |                           |                  | ●          |                                     | ●                      |                     |
| n°1 | Responsable contrôle de gestion Direction régionale | ●                         |                  |            |                                     | ●                      |                     |
| n°2 | Contrôleur de gestion junior siège                  | ●                         |                  |            | ●                                   |                        |                     |
| n°2 | Contrôleur de gestion siège                         |                           | ●                |            |                                     |                        | ●                   |
| n°2 | Responsable contrôle de gestion siège               |                           |                  | ●          |                                     | ●                      |                     |
| n°3 | Contrôleurs de gestion Direction régionale          |                           |                  | ●          |                                     |                        | ●                   |
| n°4 | Contrôleur département                              |                           | ●                |            |                                     |                        | ●                   |
| n°6 | Contrôleur gestion junior service siège             | ●                         |                  |            | ●                                   |                        |                     |
| n°6 | Responsable contrôle de gestion service siège       | ●                         |                  |            |                                     | ●                      |                     |
| n°7 | Contrôleur de gestion                               | ●                         |                  |            |                                     | ●                      |                     |
| n°8 | Contrôleur de gestion                               |                           | ●                |            |                                     |                        | ●                   |