



LA SOCIALISATION DES CONTRÔLEURS DE GESTION : L'IMPORTANCE DE LA COMPATIBILITE DES CULTURES PROFESSIONNELLES

Marc Bollecker

► **To cite this version:**

Marc Bollecker. LA SOCIALISATION DES CONTRÔLEURS DE GESTION : L'IMPORTANCE DE LA COMPATIBILITE DES CULTURES PROFESSIONNELLES. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00479525

HAL Id: hal-00479525

<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00479525>

Submitted on 30 Apr 2010

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 SOCIALISATION DES CONTRÔLEURS DE GESTION : L'IMPORTANCE DE LA COMPATIBILITE DES CULTURES PROFESSIONNELLES

Marc Bollecker
Université de Haute Alsace
EM Strasbourg CESAG (EA 1347)

Résumé :

De nombreux travaux académiques montrent que l'image des animateurs des systèmes de contrôle dans les organisations est souvent négative. L'évolution de cette image dans le futur reste particulièrement incertaine dans la mesure où la littérature est partagée entre le développement, pour les contrôleurs, d'activités de conseil à forte valeur ajoutée socialement valorisante et le renforcement du contrôle traditionnel. Ces résultats contrastés nous ont conduits alors à analyser les raisons de ces différences d'acceptation au sein des organisations et les conditions permettant de la faciliter au travers de l'étude des contributions théoriques sur le sujet. Le cadre conceptuel de la socialisation organisationnelle ainsi que celui de l'acculturation ont été mobilisés pour éclairer davantage la compréhension de ces différences. Ces cadres ont alors permis de mener une étude empirique dans des entreprises françaises.

Mots clés : Contrôleur de gestion, socialisation organisationnelle, acculturation

Abstract:

Many academic papers show that management controller's image in organizations is often negative. The change of this image in the future is uncertain particularly insofar as literature is divided between the development of advice activities and strengthening verification activities. These contrasting results led us to analyze the reasons for these differences in acceptance of management controllers within organizations and the conditions that facilitate it through the study of theoretical contributions on the subject. The conceptual framework of organizational socialization and that of acculturation have been mobilized to further inform the understanding of these differences. These frames were then allowed to conduct an empirical study in French companies in order to measure the degree of controller's socialization and explain the differences.

Keywords:

Management controller, organizational socialization, acculturation

Introduction

La demande accrue de contrôle dans les organisations (Ezzamel et ali., 1997, Miller and O'Leary, 1993) publiques et privées depuis une vingtaine d'années a donné lieu à de nombreux travaux académiques tout en laissant dans l'ombre la place des acteurs susceptibles de répondre à cette demande. Or, la conception et la mise en œuvre de mécanismes de contrôle de gestion s'imaginent difficilement en l'absence de spécialistes du domaine ou lorsque la légitimité de ces derniers est contestée. Les résultats des rares études menées sur la question concluent que l'intérêt croissant du contrôle de gestion au sein des organisations est relié paradoxalement à une méfiance des utilisateurs envers les contrôleurs et en particulier les managers opérationnels (Hoffjan, 2004). En effet, cette méfiance découle d'une crainte d'une plus grande implication des contrôleurs dans la prise de décision qui n'est pas toujours souhaitée sur le terrain par les managers opérationnels (Indjejkian et Matejka, 2006).

De nombreux travaux académiques montrent par ailleurs que l'image des animateurs des systèmes de contrôle dans les organisations est souvent négative (Hofstede, 1968, Hopper, 1980, Hoffjan, 2004, Byrne and Pierce, 2007). L'image purement comptable de compteur de haricots est très ancrée dans les esprits (Friedman et Lyne, 1997, 2001). Le rôle des contrôleurs de gestion est appréhendé sous l'angle de l'aide à la décision mais aussi de la vérification (Sathe, 1982, Indjejkian et Matejka, 2006, Hopper, 1980). L'évolution de cette image dans le futur reste particulièrement incertaine dans la mesure où la littérature est partagée entre le développement, pour les contrôleurs, d'activités de conseil à forte valeur ajoutée socialement valorisante (Scapens et Jazayeri, 2003, Granlund et Malmi, 2002, Russel, Siegel et kulesza, 1999, Joseph et George, 2005, Friedman et Lyne, 1997, Vaivio, 2004) et le renforcement du contrôle traditionnel (Byrne et Pierce, 2007, Hoffjan, 2004, Cooper, 1996, Davis et Albright, 2000).

Quand bien même certaines recherches s'inscrivent dans une perspective plus optimiste (Lyne et Friedman, 1996, Gray et Pesqueux, 1993), ces résultats contrastés nous ont conduits à analyser les raisons de ces différences d'acceptation au sein des organisations et les conditions permettant de la faciliter au travers de l'étude des contributions théoriques sur le sujet. Le cadre conceptuel de la socialisation organisationnelle ainsi que celui de l'acculturation ont été mobilisés pour éclairer davantage la compréhension de ces différences (1). Ces cadres ont alors permis de mener une étude empirique auprès d'entreprises françaises pour mesurer le degré de socialisation des contrôleurs de gestion et expliquer les différences constatées (2).

1. Une socialisation contrastée des contrôleurs de gestion : une tentative d'explication par les différences de cultures professionnelles

La question de l'acceptation du contrôle de gestion, par les managers opérationnels, a été largement étudiée dans une littérature consacrée aux aspects comportementaux et sociopolitiques du contrôle (Naro 1998), et ce dès les années 1950. Ces travaux montrent notamment que les systèmes de mesure de la performance créent des tensions chez les utilisateurs, conduisent à un climat de défiance, voire de dénonciation, à des luttes de territoires (Argyris 1952) ainsi qu'à des marges de manœuvre budgétaires (Merchant 1985).

Ces travaux se focalisent davantage sur l'impact des dispositifs techniques de contrôle, au niveau des utilisateurs, que sur les contrôleurs de gestion eux-mêmes. Les recherches réalisées portent principalement sur la place accordée à ces derniers au sein de l'organisation (1.1.) ce qui nous conduit à analyser la question de l'acceptation en empruntant le cadre conceptuel de la socialisation (1.2.).

1.1. L'importance de la place accordée au sein de l'organisation

Différentes études montrent que les évolutions récentes des systèmes de contrôle de gestion ne modifient pas réellement la fonction de contrôleur mais renforcent ses activités traditionnelles, centralisatrices et financières.

Des travaux récents montrent cette tendance : par exemple, dans une analyse portant sur 73 annonces d'offres d'emplois allemandes, Hoffjan (2004) montre que les missions de contrôle des coûts et de gardien du patrimoine financier seraient largement prédominantes. Telles sont également les conclusions de certains chercheurs qui montrent l'évolution de la fonction vers une participation plus active dans la prise de décision stratégique et une centralisation accrue (Burns et Ezzamel, 1999, Burns et Yazdifar, 2001). Le développement des IFRS est également de nature à renforcer l'orientation centralisatrice du contrôle de gestion. Angelkort et *ali.*, (2008) estiment que les IFRS ont un double impact sur les activités des contrôleurs. Tout d'abord, la planification et le reporting interne peuvent être utilisés pour l'établissement des normes IFRS. Ensuite, ces dernières peuvent également être utilisées par le contrôleur pour la conception d'un système de contrôle intégré. L'étude de ces auteurs montre que, dans un horizon de trois à cinq ans les contrôleurs deviendraient des fournisseurs d'informations financières pour les comptables et, par là même, serait co-responsable de l'établissement des états financiers.

Une telle évolution semble paradoxale dans la mesure où les travaux académiques ces vingt dernières années, proposent des rénovations majeures du dispositif technique notamment une décentralisation et une différenciation. Or, ces propositions de rénovation ne semblent pas avoir trouvé un écho favorable dans les pratiques. Loin d'apparaître comme construites sur de nouvelles bases, elles se fondent pour certains auteurs, sur des outils classiques du contrôle. En réalité, malgré des demandes de plus de contrôle, l'essentiel demeure (Bourguignon, 2003). Pour certains, les contrôleurs n'auraient pas eu le courage de s'émanciper de la comptabilité financière et du reporting : le changement est assimilé davantage à de l'apparence, à du « *vieux vin dans de nouvelles bouteilles* » (McNair, 1996). En d'autres termes, la dimension financière et l'orientation centralisatrice resteraient prégnantes.

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

pour ces derniers, moins de possibilité de réduire les conflits dans la mesure où les managers sont à distance et, surtout, le besoin de vendre le rôle du contrôleur. L'image des contrôleurs intervenant au sein des unités opérationnelles peut donc être fragilisée car ils peuvent être perçus comme des compteurs de haricots (Friedman et Lyne, 1997) des surveillants (Segal, 1991), voire des policiers (Boisvert, 1994) par les représentants de ces dernières.

Pour autant, la position du contrôleur détaché dans les unités opérationnelles est délicate, en particulier dans le processus de décision. Certaines contributions montrent que les managers opérationnels se sentent illégitimement dominés par les contrôleurs dépourvus à la fois de sens pratique et de responsabilité qu'incombe cette domination (Hofstede, 1977). Ils ont tendance à considérer les contrôleurs de gestion comme des « *pinailleurs* », des « *empêcheurs de tourner en rond* », des « *procéduriers* », (Simon, 2000). Pour G. Hofstede, « *le fonctionnel irrite l'opérationnel, et l'opérationnel frustre le fonctionnel... Les contrôleurs de gestion ont tendance à regarder les opérationnels comme des gens sans imagination, qui refusent de suivre de bons conseils* » (1977, 165). L'intervention des contrôleurs de gestion et du contrôle dans les unités opérationnelles peut être perçue comme une intrusion (Ezzamel et Burns, 2005). L'image du contrôleur est souvent négative voire conflictuelle (Hopper, 1980). Il peut incarner l'image d'un personnage au profil incertain (Byrne et Pierce, 2007), souvent ressenti comme un envoyé de la direction ; il peut être craint et mal aimé alors qu'il aspire à aider et à conseiller. Il est souvent présenté comme étant inflexible, passif, non créatif, désagréable, sans humour (Hoffjan, 2004).

La question de l'acceptation des contrôleurs par les managers opérationnels se pose aux contrôleurs décentralisés et rattachés hiérarchiquement aux contrôleurs centraux. Ce rattachement réduit les liens avec les opérationnels et met le contrôleur détaché en danger car considéré par les opérationnels comme un outsider voire comme un espion (Merchant, 1998). Certaines informations sensibles ne leur sont pas accessibles ou le sont après la décision et l'action (Merchant, 1998, Anthony & Govindarajan, 2004). Le rattachement au manager opérationnel ne constitue pas non plus une solution exempte de difficultés. Différents chercheurs montrent des réticences de la part des contrôleurs à se « livrer » aux opérationnels en raison des risques de dilution du contrôle dans les autres savoirs de gestion (Ezzamel, Lilley et Willmont, 1997). La distillation de leur savoir et de leur compétence auprès des unités décentralisés peut conduire à leur disparition surtout si le contrôle de gestion devient le prolongement de la mission des managers et si ces derniers intègrent pertinemment la technologie de l'information (Danziger, 2000). En effet, le contrôleur partenaire d'affaires proche des opérationnels est en danger, lorsque les acteurs responsabilisés auront été formés à l'autocontrôle, que la technologie remplacera parfaitement le travail mécanique du contrôleur et qu'il sera devenu un partenaire d'affaires à peine un peu plus connaissant des chiffres que les autres gestionnaires (Boisvert et *ali*, 2008).

En définitive, les difficultés d'acceptation de la fonction de contrôleur de gestion au sein des organisations s'expliquent par une fragilité aussi bien au sein de l'entreprise qu'en dehors de celle-ci. En effet, rares sont les situations où les contrôleurs de gestion disposent, en tant que fonctionnel, d'une autorité formelle et officielle, si ce n'est sur leur service. Certains auteurs plaident même en faveur d'une diffusion d'un modèle de contrôleur puissant (Siegel et Sorensen, 1999), et observent dans certains rares cas le degré élevé d'autorité (Sathe,

1983), notamment lorsque la question financière pèse fortement dans la prise de décision opérationnelle (Lambert et Sponem, 2008). Néanmoins, la plupart du temps, leur pouvoir d'action et donc de décision en interne reste limité, notamment en France où, contrairement aux entreprises anglo-saxonnes, ils peuvent faire partie à terme de la direction générale (Armstrong, 1985, Loft, 1986). Par ailleurs, contrairement aux Etats-Unis, au Canada ou encore la Grande Bretagne, dans certains pays comme la France ou l'Allemagne, les contrôleurs de gestion ne sont pas rattachés à un ordre qui participerait, sur un plan sociétal, à l'institutionnalisation de la profession.

Même si certains travaux évoquent des situations d'acceptation des contrôleurs par les opérationnels à l'instar des travaux de Lyne et Friedman (1996) consacrée à l'implantation de la comptabilité par activités en Grande-Bretagne ou ceux de Gray et Pesqueux (1993) dans l'utilisation de tableaux de bord aux Etats-Unis et en France, il nous a semblé important d'analyser l'importance de ces situations et les différences d'acceptation. Le cadre conceptuel de la socialisation organisationnelle, largement mobilisé en gestion des ressources humaines, a été utilisé pour réaliser notre étude.

1.2. L'emprunt du cadre conceptuel de la socialisation organisationnelle

La socialisation organisationnelle constitue un champ de recherche récent en France qui trouve son origine en sociologie et en psychologie. Elle peut être définie comme « *un processus par lequel les nouveaux entrants sont « rodés » et « apprennent les ficelles »* (Schein, 1988) d'un métier, d'un poste, d'une entreprise. Cependant, la socialisation ne se réduit pas au personnel récemment recruté, car elle a lieu à chaque fois qu'une frontière de l'organisation est franchie – embauche, changement de poste, nouveau dirigeant, changement d'objectif ou de mission organisationnelle – (Van Maanen et Schein, 1979). En effet, pour ces auteurs, « *la socialisation est le processus par lequel on enseigne à un individu et par lequel cet individu apprend « les ficelles » d'un rôle organisationnel* ». Il s'agit donc d'un ensemble d'ajustement et d'apprentissages sur de multiples dimensions (rôle, organisation, travail, groupe de travail et individus) qui a lieu tout au long de la vie professionnelle (Schein, 1968, Chao et al., 1994). Il s'agit d'une acquisition des « *connaissances sociales et des savoir-faire nécessaires pour assumer un rôle particulier* » (Van Maanen et Schein, 1979, 211), d'un apprentissage des « *valeurs, capacités, comportements attendus, et connaissances sociales essentielles pour assumer un rôle organisationnel* » (Louis, 1980, 229).

La socialisation n'est cependant pas qu'apprentissage, elle est également intériorisation. La question de l'intériorisation des valeurs est un aspect presque « oublié » de la socialisation (Perrot, 2008) bien qu'essentiel (Dubar, 1998). Au-delà de l'apprentissage des trois principaux domaines (organisation, travail, groupe de travail), la littérature insiste ainsi sur l'importance de la socialisation pour transmettre une culture (Bauer et al., 1998). Un individu commence par apprendre les objectifs et valeurs organisationnels, puis décide cognitivement s'il est en accord ou en désaccord avec les valeurs apprises (Kraimer, 1997). L'intériorisation est donc implicitement présente à travers l'idée du niveau d'acceptation de ce qui est appris, et non seulement de l'apprentissage (Perrot, 2008).

La socialisation n'est pas que consciente et volontaire : elle ne se traduit pas seulement par des procédures (Lacaze, 2000), stratégie ou tactiques (Perrot, 2005), mais plus globalement par des pratiques (Bargues, 2008). La socialisation dépend donc de l'importance de l'adéquation entre l'individu et l'organisation en termes de valeur et de culture, entre les individus et entre l'individu et son travail (Fischer, 1986, Anakwee et Grenhaus, 1999).

L'intérêt de la socialisation a été montré en terme d'augmentation de la loyauté et de l'engagement du salarié envers l'organisation (Schein, 1968), d'attitude, de comportement et de performance individuelle (Van Maanen, 1975). Au niveau des pratiques de socialisation qui structurent l'ensemble de ces apprentissages et ajustements trois courants caractérisent la recherche :

- Les travaux consacrés aux pratiques organisationnelles de socialisation dont l'objectif est d'influencer et modeler le salarié (Van Maanen et Schein, 1979) au travers de tactiques de socialisation.
- Les recherches portant sur l'individu et le travail sur soi qu'il réalise pour attribuer du sens à son nouvel environnement (Louis, 1980) en développant des tactiques permettant de réduire l'incertitude de la nouvelle situation (Miller et Jablin, 1991).
- Les études interactionnistes se focalisant sur les relations de travail qui structurent l'identité de l'ensemble des individus qui y prennent part (Dubar, 2000, Sainsaulieu, 1984). Ces études s'attachent à analyser les situations relationnelles capables de faire émerger et de faire reconnaître les identités collectives naissantes (Sainsaulieu, 1984).

Dans le cadre de notre étude consacrée à l'explication des différences d'acceptation et de socialisation des contrôleurs de gestion, nous adoptons le troisième courant dans la mesure où :

- des travaux proches des deux premiers courants ont déjà été réalisés par différents chercheurs qui constatent que le contrôleur est influencé par le contexte organisationnel et s'adapte dans une perspective « contingente » (Scapens et Jazayeri, 2003, Granlund et Malmi, 2002, Bollecker, 2007). Par ailleurs, certaines de ces études montrent qu'un travail sur soi est réalisé pour attribuer un sens à son environnement (Bessire, 1995, Lambert et Sponem, 2003)
- les constats réalisés dans la première partie de cette contribution révèlent des difficultés dans les relations de travail qui structurent l'identité des individus. Les problèmes évoqués précédemment nous semblent être, au-delà des stratégies de prise et de maintien du pouvoir (centralisation, décentralisation par les fonctionnels et les opérationnels), des problèmes de cultures professionnelles différentes (financière versus industrielle).

Il s'agit en effet de questionner le problème des compatibilités des micro-cultures professionnelles (Jacques, 1972), avec des langages, valeurs et systèmes homogènes de représentation au sein de chacune de ces cultures. Ces micro-cultures s'influencent mutuellement à l'instar des acteurs des systèmes comptables qui sont insérés dans des dispositifs visant, par la quantification et le chiffre, à rendre les individus de l'organisation gouvernables (Miller et O'Leary, 1987, Loft, 1986). Les comptables peuvent chercher à étendre leur champ d'action en s'opposant aux groupes dominant tels que les ingénieurs ou les commerciaux (Dent, 1991, Vaivo, 1999, Ezzamel et burns, 2005). Les opérationnels, quant

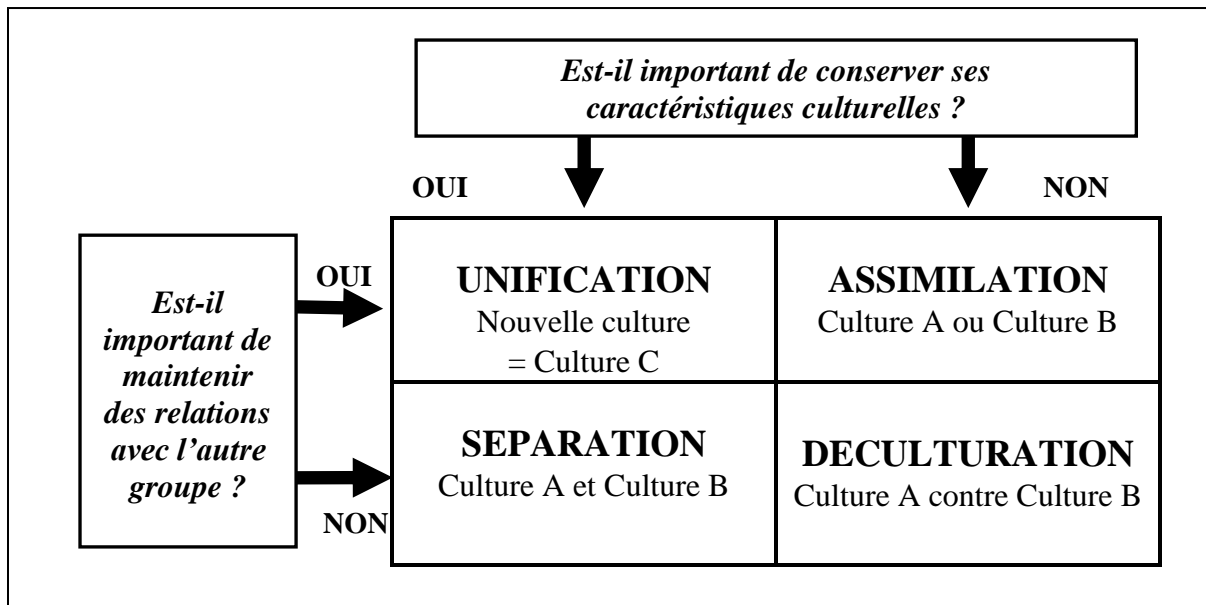
à eux, peuvent s'inscrire dans une culture d'ingénieurs, qui a joué un rôle central dans l'industrie française (Bourdieu, 1989). La domination d'une culture opérationnelle peut être annihilée par le développement d'une autre culture de même niveau. Dent (1991) montre ainsi le passage d'une culture industrielle à une culture commerciale dans une organisation.

Ces micro-cultures ne sont, cependant, pas irréconciliables. Caron (2005) observe que l'acculturation des contrôleurs aux savoirs des non comptables les rend complices de leurs attentes, alors que l'acculturation des non comptables à la comptabilité leur permet de préserver leur distance. Il s'agit d'une trajectoire elliptique : à certains moment complice des non comptables, à d'autres distant. Comme le montre Bessire (1995) en analysant les contrôleurs de gestion, un processus d'adaptation se met en œuvre qui se traduit par une sorte de jeu culturel dans lequel les individus tentent à la fois de se rapprocher des acteurs opérationnels mais aussi d'imposer leurs propres valeurs. Les travaux antérieurs récents semblent montrer l'importance d'une double culture, financière et opérationnelle. En effet, le contrôleur de gestion appartient à un groupe professionnel dont la culture financière n'est pas la seule. Les pratiques sont fragmentées et la culture hybride (Burns et Baldvindottir 2005, Yazdifar, Tsamenyi, 2005).

Oriot (2004) analyse l'impact des interactions entre des cultures professionnelles différentes relatives à des acteurs du contrôle de gestion pour l'intégration d'un système de contrôle central. Ainsi, dans des situations de « complémentarité », c'est-à-dire où les cultures professionnelles des acteurs sont différenciées (financière - commerciale), l'auteur observe un contexte d'intégration signifiant le souci d'articuler les besoins du siège avec ceux des agences. Les cultures « redondantes » ou identiques (financière – financière) favorisent principalement le prolongement des pratiques du siège. Les situations caractérisées par une « rupture de relations », dans un climat de contestation voire de tension entre les contrôleurs et les responsables opérationnels, sont liées à des pratiques minimales de mise en œuvre du système de contrôle du siège qui se traduisent par la nécessité de pallier les déficiences de ce système central.

La culture organisationnelle n'est pas une réalité figée que l'on impose aux salariés mais elle se modifie au fur et à mesure que les salariés en font l'apprentissage (Sainsaulieu, 1984, Dubar, 2000). Les travaux de Berry (1989) montrent cette dynamique d'évolution et d'adaptation au travers du concept d'acculturation qui caractérise « *l'ensemble des changements culturels résultant des contacts continues et directs entre deux groupes culturels indépendants* » (Berry, 1989). Quatre stratégies d'acculturation ont été identifiées par Berry pour un groupe ethnique se retrouvant dans une culture complètement différente de la sienne : l'unification, l'assimilation, la déculturation et la séparation.

Schéma 1 : Les stratégies d'acculturation (Berry, 1989)



A partir de ces cadres conceptuels, nous inscrivons cette recherche exploratoire dans une dimension culturelle (Trice 1993, Van Maanen et Barley, 1984) de la socialisation. Plus précisément, l'objectif a été d'abord de mesurer, dans le cadre d'une étude empirique, le degré d'acceptation des contrôleurs par les opérationnels. Pour ce faire différentes échelles de mesure, provenant de recherches antérieures sur la socialisation, ont été utilisées. Dans un second temps, nous avons recherché les conditions à cette intégration au travers de l'identification et de l'analyse des cultures professionnelles permettant de tirer des enseignements sur les stratégies d'acculturation observables dans les entreprises analysées.

2. Les résultats de l'étude empirique

Cette recherche exploratoire s'est traduite par une étude quantitative qui a été menée auprès de filiales d'entreprises industrielles et commerciales françaises. Ce type de méthodologie est souvent mobilisé dans les travaux de recherche sur la socialisation (Jones, 1986, Ashford et Black, 1996, Cable et Parsons, 2001, Perrot, 2009) afin de tester, sur un échantillon conséquent, notamment les relations entre l'adéquation et les tactiques de socialisation. L'échantillon est extrait de la base de données Kompass qui a permis de définir une population mère de 1645 entreprises, dont l'effectif est compris entre 50 et 2000 salariés. Le questionnaire a été administré auprès de managers opérationnels (responsables fabrication et responsables commerciaux principalement). Nous proposons donc ici de prendre en compte l'avis des utilisateurs opérationnels du contrôle de gestion sans pouvoir en aucun cas affirmer que ce point de vue reflète à lui seul l'organisation. Néanmoins, il nous a semblé qu'il s'agit d'un agent socialisateur clé à l'instar du supérieur hiérarchique (Louis, Posner, Powell, 1983), qui a une certaine connaissance de l'individu socialisé.

Le questionnaire était structuré en thématiques (les caractéristiques de l'entreprise ; le système de contrôle de gestion ou le système de pilotage du service ainsi que sur le degré de

socialisation du contrôleur de gestion ; le profil du manager opérationnel) et contenait à la fois des questions fermées avec échelle graduée (échelle de Lickert de cinq à six positions) et des questions ouvertes qui permettent de donner des réponses plus vastes et/ou d'évoquer le passé ou les projets futurs, au travers de rubriques « commentaires éventuels » qui figuraient à la suite de la majorité des questions. La majorité des échelles du questionnaire a été élaborée spécifiquement pour les besoins de l'enquête. En revanche, pour celle concernant la socialisation organisationnelle, les travaux de Chao et al. (1994), de Chonko et al. (1986) de Perrot (2000) et Lacaze (2000) ont été mobilisés. Des indicateurs synthétiques ont été conçus pour évaluer de manière plus homogène les différents positionnements des répondants sur la socialisation des contrôleurs :

- Indicateurs de conflits de rôle : clarté du rôle, possibilité d'utiliser toutes les compétences, en décalage par rapport à la façon de fonctionner de l'unité,
- Indicateurs du contenu de la socialisation : maîtrise du jargon nécessaire pour l'exercice des activités, intégration dans l'unité, efficacité dans le travail, connaissance du contexte « politique » interne, intégration de l'historique et des rituels de l'unité, intégration des valeurs de l'unité,
- Indicateurs attitudeux de socialisation : satisfaction du travail au sein de l'unité, stress au travail au sein de l'unité, souhait de continuer à travailler avec l'unité,
- Indicateurs de changements individuels pour la socialisation : apport d'un renouveau dans l'exercice du rôle, changement personnel depuis l'intégration dans l'unité,
- Indicateurs d'adéquation au poste, à l'organisation, aux relations interpersonnelles : adéquation aux attentes de l'unité, profil qui correspond aux relations interpersonnelles.

L'élaboration du questionnaire a suivi un processus itératif en plusieurs séquences, s'organisant autour d'enseignants-chercheurs et de cinq managers opérationnels de filiales d'entreprises industrielles. Ce processus a permis de pré-tester le questionnaire, entraînant des modifications, sur l'ordre des rubriques, les items et les échelles de mesure. Sur les 1645 envois, 153 questionnaires nous ont été retournés dont 120 réellement exploitables. Le nombre de questionnaires recueillis a permis de réaliser des analyses statistiques univariées et bivariées. L'échantillon est composé d'entreprises de différentes tailles.

Par ailleurs, une étude qualitative a également été réalisée auprès de vingt six managers opérationnels au contact avec des contrôleurs de gestion, dans des filiales de groupes français. Les entretiens d'une durée d'une heure et demi à deux heures concernent :

- neuf chefs de département de trois filiales d'un groupe de la grande distribution¹ ;
- cinq chefs d'ateliers et deux responsables régionaux des ventes de deux filiales d'un groupe industriel spécialisé dans la fabrication de matériel de chauffage²
- six chefs d'atelier et un responsable des ventes de trois filiales d'un groupe industriel fabriquant des produits en cuivre³.
- trois responsables d'usine d'une filiale d'un sous-traitant de l'industrie automobile⁴.

¹ Que nous appellerons « *Distri* » dans la suite de cet article

² ou « *Fabcho* »

³ ou « *Cuivro* »

⁴ ou « *Siégo* »

Le guide d'entretien était structuré autour de plusieurs thématiques : le contexte de l'entreprise, la culture du groupe, du site, du contrôleur et du manager interrogé, la socialisation des animateurs du contrôle. Quand bien même cette étude qualitative ne s'inscrit pas dans une démarche longitudinale permettant d'analyser les processus d'acculturation, il n'en reste pas moins qu'elle permet un éclairage complémentaire aux résultats de l'analyse quantitative.

2.1. Des contrôleurs de gestion globalement socialisés

L'analyse des indicateurs synthétiques montre un degré de socialisation des contrôleurs supérieurs à la moyenne (3) des échelles de valeur à cinq positions.

Tableau 1 : Les indicateurs synthétiques de socialisation

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Clarté de rôle	120	2,00	6,00	4,5000	1,05321
Contenu de la socialisation	117	2,33	5,00	4,0555	,63695
Attitudes	117	1,67	5,00	3,5470	,65866
Changement individuel	117	1,00	4,67	3,2906	,92593
Conflit de rôle	117	1,00	4,50	2,3333	,89779
Adéquation au poste	117	1,00	5,00	3,7949	,78826

En effet, sur l'ensemble de l'échantillon, il apparaît que les rôles des contrôleurs de gestion sont définis avec clarté (4,5). Les conflits de rôle semblent faibles (2,33) et ils ont la possibilité d'utiliser toutes leurs compétences, sans décalage par rapport à la manière de fonctionner dans l'unité. Concernant le contenu de la socialisation (4,05), ils semblent maîtriser le jargon, sont intégrés, efficaces dans le travail, connaissent le contexte politique interne, et ont intégré l'histoire, les rituels et les valeurs de l'unité. Les répondants restent plus réservés sur les attitudes des contrôleurs de gestion (3,54), et notamment leur satisfaction. Enfin, l'adéquation entre l'identité du contrôleur et le poste, l'organisation et les relations interpersonnelles est réelle, le score synthétique étant également supérieur à la moyenne (3,79).

Cependant, ces résultats globaux peuvent cacher une socialisation variable en fonction du contexte dans lequel les contrôleurs évoluent. Nous avons ainsi cherché à identifier différents profils, à l'instar de travaux antérieurs (Sathe, 1983) et à analyser leur degré de socialisation respectif. L'analyse a consisté à distinguer ces profils en fonction du rattachement hiérarchique et de l'orientation de la fonction perçue par les répondants.

Tableau 2 : Rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion

	N	%
Responsable opérationnel (interrogé)	30	25
Directeur financier	48	40
Directeur du groupe	9	7,5
Directeur du site	33	27,5
TOTAL	120	100

Les contrôleurs de gestion de l'échantillon sont majoritairement rattachés à la direction financière et à celle du site, seul un quart d'entre eux dépendent des responsables opérationnels. Ces deux constats témoignent d'une centralisation et d'une financiarisation de la fonction qui est confirmé par l'identification des « clients » effectifs - des contrôleurs, c'est-à-dire les acteurs avec lesquels ils travaillent.

Tableau 3 : Clients internes des contrôleurs

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Direction du site	120	1,00	6,00	5,2000	1,36954
Direction du groupe	120	1,00	6,00	4,2000	1,68333
Direction financière	120	1,00	6,00	5,2500	1,24516
Service opérationnel	120	1,00	6,00	4,7750	1,42877

En effet, les animateurs des systèmes de contrôle de l'échantillon sont en moyenne plus au service de la direction financière et de la direction du site qu'à celui des managers opérationnels interrogés. Les résultats sont proches de l'extrémité, que nous avons qualifiée de « systématiquement », de l'échelle de Lickert à six positions. L'impression de centralisation et de financiarisation du contrôle sur l'ensemble de l'échantillon se confirme. A partir de ce positionnement de la fonction, nous avons cherché à savoir quelle est la perception du rôle des contrôleurs par les managers opérationnels.

Tableau 4 : Le rôle des contrôleurs perçu par les opérationnels

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Technicien	120	1,00	6,00	3,5250	1,63451
Conseiller	120	1,00	6,00	4,5500	1,34633
Surveillant	120	1,00	6,00	3,7250	1,63451
Co-pilote	120	1,00	6,00	3,5500	1,66451
Bureaucrate	120	1,00	5,00	1,9750	1,33764
Partenaire	120	1,00	5,00	2,6250	1,36007
Formateur	120	1,00	6,00	3,0250	1,35636
Chasseur de coûts	120	1,00	6,00	3,7500	1,39778
Agent de changement	120	1,00	6,00	2,8250	1,40026

Les résultats montrent que les contrôleurs de gestion sont surtout considérés par les managers opérationnels, par ordre d'importance, comme des conseillers, des chasseurs de coûts, des surveillants, des copilotes et enfin des techniciens, mais très peu comme des bureaucrates, des partenaires d'affaires, des formateurs, ou encore des agents de changement. Ces résultats conduisent à nous interroger sur la socialisation des contrôleurs perçus comme :

- des surveillants, des chasseurs de coûts, des bureaucrates, ou encore des techniciens. Il est possible en effet de douter de leur intégration au sein de l'unité opérationnelle et de la sérénité des relations de travail avec les membres de cette dernière.
- des conseillers rattachés aux directions non opérationnelles. L'orientation centralisatrice et financière de ce rattachement semble contradictoire avec un rôle de conseiller des opérationnels.

Ces résultats conduisent aussi à considérer l'hybridité de certains profils, dans la mesure où nombreux sont les opérationnels interrogés ayant entouré des rôles qui paraissent opposés et complémentaires. Le détail des données (annexe 1) relatives à la perception des rôles montre que 77,5 % des contrôleurs sont perçus clairement comme des conseillers, 65 % comme des chasseurs de coûts, 55 % comme des surveillants, et 27,5 % comme des bureaucrates. De ce fait 32,5 %⁵ de l'échantillon au moins présente à la fois une orientation « conseil » et une orientation « surveillance ». De la même manière, des profils hybrides de type « conseillers - chasseurs de coûts » peuvent en être déduits pour au moins 42,5 %⁶ des entreprises et de type « surveillants - chasseurs de coûts » pour 20%⁷ d'entre elles.

L'analyse a consisté alors à rechercher, pour chaque profil les plus représentatifs – conseiller, surveillant, chasseur de coûts, son degré de socialisation au sein de l'unité opérationnelle et les conditions de celle-ci.

2.2. L'homogénéité culturelle du contexte des contrôleurs-conseillers :

Une analyse bivariée par l'édition d'une matrice de corrélation a permis d'identifier des relations significatives entre la variable « contrôleur-conseiller » et d'autres variables de perception du profil, de culture, de clients internes et de socialisation.

⁵ (100-77,5 et 55-22,5)

⁶ (100-77,5 et 65-22,5)

⁷ (100-55 et 65-45)

Tableau 5: Les contrôleurs perçus comme des conseilles

	Corrélation de Pearson	Sig. (n : 120)
<i>Profils perçus:</i>		
Co-pilote	0,52	0,00
Bureaucrate	-0,58	0,00
Formateur	0,50	0,00
Chasseur de coûts	0,38	0,00
Agent de changement	0,51	0,00
<i>Culture financière :</i>		
Managers opérationnel	0,38	0,00
Contrôleurs de gestion	0,21	0,02
Direction du groupe	0,39	0,00
<i>Clients internes</i>		
Direction du site	0,47	0,00
Direction du groupe	0,32	0,00
Direction financière	0,35	0,00
<i>Socialisation des contrôleurs :</i>		
Clarté de rôle	0,32	0,00
Contenu de la socialisation	0,62	0,00
Attitudes	0,40	0,00
Changement individuel	0,59	0,00
Adéquation au poste	0,53	0,00

Il apparaît que la perception d'une image de conseiller par les opérationnels est corrélée positivement à une perception de copilote, de formateur, de chasseur de coûts et d'agent de changement. Les contrôleurs de gestion ont donc un rôle d'assistance à la décision, mais aussi en même temps une fonction pédagogique et dynamique tout en gardant une perspective financière focalisée sur la gestion des coûts. En revanche, elle est liée négativement à celle de bureaucrate. L'hybridité de certains profils évoquée ci-dessous ne concerne donc pas le couple conseiller/bureaucrate.

Les résultats montrent également des contrôleurs-conseillers socialisés. En effet, l'ensemble des indicateurs synthétiques de la socialisation est corrélé à ce profil. Les contrôleurs conseillers bénéficient d'une clarté des rôles, maîtrisent le jargon de l'unité, montrent une efficacité dans le travail, une connaissance du contexte politique interne, intègrent l'histoire des rituels et des valeurs de l'unité. Leur attitude se révèle positive, les changements effectués pour s'adapter à l'organisation effectifs et une adéquation réelle entre l'identité du contrôleur et le poste, l'organisation et les relations interpersonnelles.

Cependant, une telle perception de la part des responsables opérationnels semblent surprenante dans la mesure où ces profils des contrôleurs sont dépendant hiérarchiquement de

la direction du groupe, du site, et celle de la finance. Ainsi, ils pourraient être considérés comme des envoyés de la direction générale pour la mise en œuvre et la déclinaison de la stratégie au sein des unités opérationnelles et/ou comme des surveillants chargés de remonter l'information pour le reporting financier. Par ailleurs, ce profil est immergé dans une culture monétaire en phase avec celle du groupe et de la direction financière. Or, les contrôleurs conseillers sont socialisés au sein de l'unité et perçus positivement comme aidant à la prise de décision.

L'explication de ce paradoxe peut résider dans la proximité culturelle des opérationnels répondant à notre enquête car ils déclarent épouser également des valeurs financières. La socialisation des contrôleurs serait donc facilitée par une homogénéité du langage et des valeurs au sein des organisations. Nos résultats statistiques ne permettent pas de tirer des conclusions sur la dynamique favorisant ce phénomène. Néanmoins, il est possible de considérer que si l'organisation a connu une phase d'acculturation, elle s'est traduite par une adaptation ou, plus exactement, d'une assimilation au sens de Berry (1989) des opérationnels à la culture financière.

Nos divers entretiens dans les filiales du groupe *Distri* (commerce de détail) montrent une telle évolution. La faible place accordée à la dimension monétaire il y a quelques années permettait l'expression d'une culture commerciale forte exprimée par les responsables de rayons et de département des magasins. Ainsi le responsable du contrôle de gestion du magasin A estime que « *les commerciaux étaient très éloignés de l'administratif... il s'agissait de deux mondes bien différents* » (Kader A.). Avant le rachat des magasins par une nouvelle direction, les anciens dirigeants issus de la distribution ne prônaient qu'à la marge l'importance de la dimension financière.

Le changement découle de l'arrivée de nouveaux dirigeants-proprétaires disposant d'une forte expérience dans les services financiers de la grande distribution. Il s'est traduit alors par :

- le recrutement de contrôleurs de gestion : « *il a été le véhicule du rapprochement au travers du langage financier pour assurer la coordination de l'ensemble* » (Jacques E.) ;
- la nomination à des postes clefs de responsables sensibles aux aspects financiers ;
- la définition d'un projet d'entreprise autour des axes de la rentabilité, de la satisfaction des clients et des salariés ;
- le projet d'agrandissement de plusieurs magasins : il a permis « *de faire réfléchir tout le monde ensemble, avec un point commun : le retour sur investissement décliné jusqu'au plus bas de la hiérarchie... jusqu'au rayon* » (Rodolphe T.) ;
- la formation des responsables aux nouveaux outils financiers ;
- la redéfinition des profils de postes des responsables de rayon devenant des « *mini-dirigeants devant atteindre des objectifs de rentabilité* ».

Cette orientation financière des filiales est en cohérence avec la politique du groupe qui accorde une importance majeure au prix dans sa stratégie commerciale. L'objectif pour le groupe *Distri* est la vente au meilleur prix pour rendre accessible au plus grand nombre le maximum de biens et de services. Ce principe s'appuie sur deux fondamentaux :

- La négociation de conditions d'achat nationales par le groupe pour le compte de l'ensemble des magasins
- Le contrôle régulier du niveau de prix pratiqué dans les magasins afin de permettre à l'enseigne de rester la moins chère.
- Une marque créée par le groupe pour mieux défendre le pouvoir d'achat des consommateurs.

La socialisation des contrôleurs-conseillers peut donc être expliquée par cette culture financière développée dans le groupe et les filiales de *Distri*.

2.3. Une différenciation culturelle forte dans le contexte des contrôleurs-surveillants :

La même démarche a été suivie pour les contrôleurs-surveillants, c'est-à-dire une analyse bivariée à partir de l'édition d'une matrice de corrélation.

Tableau 6: Les contrôleurs perçus comme des surveillants

	Corrélation de Pearson	Sig. (n : 120)
<i>Profils perçus:</i>		
Technicien	0,18	0,05
Bureaucrate	0,28	0,00
Formateur	-0,37	0,00
Chasseur de coûts	0,21	0,02
Agent de changement	-0,31	0,00
Co-pilote	-0,26	0,00
<i>Culture</i>		
(financière) Site	-0,26	0,01
(Industrielle) Contrôleurs	-0,20	0,03
(financière) Groupe	-0,23	0,01
(Industrielle) Services operationels	0,33	0,00
<i>Clients internes</i>		
Direction du site	0,30	0,00
Direction du groupe	0,37	0,00
Direction financière	0,19	0,04
Services operationels	-0,30	0,00
<i>Socialisation</i>		
Clarté de rôle	-0,35	0,00
Contenu de la socialisation	-0,53	0,00
Attitudes	-0,21	0,02
Changement individuel	-0,53	0,00
Conflit de rôle	0,33	0,00
Adéquation au poste	-0,53	0,00

Les contrôleurs de gestion surveillants, perçus comme tels par 55 % des répondants opérationnels à l'enquête, sont également considérés comme des bureaucrates et des techniciens. Ces relations se confirment par les corrélations négatives constatées avec les variables « formateur », « agent de changement », « copilote ». La présence des contrôleurs

dans les unités opérationnelles ne semblent donc pas justifiée par une déclinaison de la stratégie mais par de la surveillance des activités. En effet, les clients internes sont la direction du groupe, du site, et de la finance.

Cette position semble générer des conflits de rôle que perçoivent les répondants au questionnaire qui s'interrogent sur l'activité des contrôleurs /surveillants⁸. Une corrélation négative entre l'image de surveillant et la clarté des rôles est en effet constatée. Elle est positive entre cette image et les indicateurs de conflits de rôles. Les contrôleurs surveillants ne semblent donc pas socialisés dans l'unité opérationnelle avec laquelle ils sont en interaction. En effet, tous les indicateurs synthétiques de la socialisation sont corrélés négativement avec ce profil qui maîtrise moins le jargon pour l'exercice de l'activité de l'unité, intègre moins l'histoire, les rituels et les valeurs de celle-ci, est moins efficace dans le travail, et ne connaît pas le contexte politique interne. L'attitude des contrôleurs / surveillants au travail semble caractérisée par une insatisfaction et une volonté de ne pas rester dans l'unité. Les changements réalisés pour s'adapter à cette dernière sont faibles. Par ailleurs, ils n'ont pas la possibilité d'utiliser toutes leurs compétences, paraissent en décalage par rapport à la manière de fonctionner dans l'unité et sont en inadéquation avec le poste, l'organisation et les relations interpersonnelles.

Globalement ces difficultés peuvent être expliquées par le positionnement de la fonction et surtout par les différences de cultures professionnelles. En effet, les contrôleurs surveillants ne disposent pas d'une culture industrielle, mais financière, dans un environnement où la dimension monétaire ne semble pas être au centre des préoccupations. Nous nous sommes alors interrogés sur l'intérêt des systèmes de contrôle dans ces entreprises. L'analyse des commentaires apportés par les répondants aux questionnaires permet d'expliquer ce paradoxe par une volonté récente des directions générales de développer une culture financière pour analyser les conséquences de la crise et de la stagnation des marchés et de planifier par la démarche budgétaire.

Le groupe *Fabcho* constitue une illustration de cette évolution. *Fabcho* axe ses efforts sur le développement de nouvelles sources d'énergie. Le groupe est tourné vers l'innovation, au travers d'une politique de Recherche et Développement dynamique (5 % de son chiffre d'affaires annuel est consacré à l'innovation) et des relations de partenariat avec des laboratoires et des centres de recherche. Par ailleurs le groupe se trouve au coeur des nombreux enjeux de développement durable de l'industrie, tant concernant les développements technologiques qui permettront de produire plus durablement, que les problématiques sociales et sociétales. Enfin, la stratégie se focalise également sur la croissance externe qui se traduit par l'acquisition de société étrangère afin de pénétrer des marchés en développement où les besoins d'infrastructures sont importants. Cependant, la crise a conduit récemment à focaliser l'attention davantage sur le financier, suite à la suspension et l'annulation de commandes importantes. Des décisions de réduction des dépenses externes, de maîtrise des coûts internes, d'une sélection plus forte des investissements justifient le développement récent d'une logique financière et particulièrement du contrôle de gestion.

⁸ Bien entendu, ces résultats sont à considérer avec réserve, le conflit de rôle n'étant pas évoqué par le contrôleur lui-même.

Néanmoins, il ne s'agit que du commencement de la démarche qui suscite de nombreuses résistances dans une culture opérationnelle dominante. Le processus d'acculturation se situe dans une phase de déculturation où deux cultures professionnelles s'opposent encore.

Les commentaires recueillis dans l'analyse qualitative auprès des chefs d'ateliers des filiales de *Fabcho* illustrent cette volonté de développement récent du contrôle de gestion et les résistances à y adhérer :

- « *les tableaux de bord mis en place en début d'année sont pour nous une contrainte de reporting financier et non pas un outil de pilotage local de la fabrication* » (Luc G.).
- « *l'aspect administratif et comptable qui se développe de plus en plus n'est pas ma tasse de thé. Pour moi, ce qui importe, c'est de servir les bénéficiaires de mon atelier mais pas les fonctionnels* » (Yannick K.).
- « *je n'ai pas besoin de la finance. Si je gère correctement sur le plan technique, l'aspect économique suivra* » (Francis N.).

Finalement, l'implantation du contrôle de gestion dans cette organisation, dans laquelle deux cultures semblent s'opposer, n'a pas encore permis la socialisation des contrôleurs.

2.4. Une complémentarité culturelle pour des contrôleurs « hybrides »

Le troisième profil significativement représenté dans notre recherche est le contrôleur chasseur de coûts, que 65% des répondants ont considéré comme étant présent dans leur filiale.

Tableau 7: Les contrôleurs perçus comme des chasseurs de coûts

	Corrélation de Pearson	Sig. (n : 120)
<i>Profils perçus:</i>		
Bureaucrate	-0,21	0,02
Formateur	0,24	0,01
Agent de changement	0,63	0,00
Surveillant	0,21	0,02
Conseiller	0,38	0,00
Co-pilote	0,21	0,02
Culture		
(Industrielle) Site	0,27	0,00
(Industrielle) Contrôleurs	0,20	0,03
(financière) Groupe	0,21	0,02
(Industrielle) Manager opérationnel	0,21	0,02
<i>Clients internes</i>		
Direction du site	NS	NS
Direction du groupe	0,59	0,00

Direction financière	0,40	0,00
Manager opérationnel	-0,21	0,02
<i>Socialisation</i>		
Clarté de rôle	0,22	0,01
Contenu de la socialisation	NS	NS
Attitudes	0,45	0,00
Changement individuel	0,34	0,00
Conflit de rôle	NS	NS
Adéquation au poste	0,18	0,05

La particularité de ce profil réside dans le double rôle joué dans les entreprises analysées. En effet, les résultats montrent que plus les contrôleurs sont perçus comme chasseur de coûts, plus ils sont également considérés comme surveillants et conseillers. En revanche, l'image de bureaucrate n'est pas liée à ce profil. Ils semblent donc sortir de leur tour d'ivoire notamment pour réaliser des actions de formation et incarner un rôle d'agent de changement. Comme pour le profil précédent, le contrôleur est en relation principalement avec les directeurs mais pas avec les opérationnels répondants.

Or, malgré cette double perception – surveillant / conseiller – et le fait qu'il travaille plus avec les directions qu'avec les répondants, il est considéré comme socialisé. Plus précisément, les indicateurs synthétiques attitudinaux et d'adéquation au poste, à l'organisation et aux relations interpersonnelles sont reliés positivement à ce profil. Deux cas de figure se présentent dans nos résultats permettant d'expliquer ces résultats.

Tout d'abord, ils peuvent s'expliquer par la culture d'origine du contrôleur qui est alors plus industrielle que dans les autres profils. Il s'agit souvent de professionnels à forte expérience technique issues de cursus universitaires du secteur secondaire ayant une connaissance solide des process de l'entreprise car ayant occupé un poste d'opérationnel pendant une bonne partie de leur carrière. Ayant été au contact du terrain, ils ont développé des relations de travail avec les autres collègues opérationnels et sont immergés dans la culture locale. Leur évolution vers un poste de contrôleur de gestion les a conduit à changer naturellement l'exercice de leur rôle comme l'indique la corrélation positive entre le profil de chasseur de coûts et l'indicateur synthétique de changement. Néanmoins cette évolution n'est pas de nature à altérer leur socialisation même s'ils ne travaillent pas ou plus avec l'opérationnel répondant et s'ils sont considérés comme des surveillants. Les entretiens nous ont permis d'expliquer, chez « *Siégo* » filiale d'un sous-traitant de l'industrie automobile, les raisons de cette contradiction :

- La culture des contrôleurs reste industrielle en accord avec celle des managers opérationnels : « *fondamentalement nous venons de la même « boutique » et, au fond, même s'il occupe un autre poste, Richard fait partie de ma famille* » (Bertrand F.).
- Le langage industriel est conservé dans les relations entre les contrôleurs et les répondants à l'enquête : « *quand je le rencontre, on parle le même jargon... et*

lorsqu'il parle de questions d'argent, il m'explique longuement et de manière très pédagogiques » (Jean-Luc B.).

- *L'histoire des relations antérieures, avec la prise de fonction, semble importante car elle constitue un socle : « on évoque souvent ensemble le passé quand il travaillait pour moi au montage... et ça nous met de très bonne humeur pour commencer la réunion » (Pierre S.).*
- *L'explication du rôle des contrôleurs « très souvent, François m'explique ce qu'il fait et pourquoi il le fait... je lui demande aussi pourquoi il me demande toutes ces informations régulièrement, car moi, je n'ai pas toujours le temps... » (Mathieu S.).*

Le deuxième cas de figure qui permet d'expliquer la socialisation des contrôleurs « hybrides » est celui d'individus provenant d'un cursus universitaire et professionnel à valeur financière mais dont leur intégration dans l'entreprise semble avoir nécessité une adaptation au langage et valeur des responsables opérationnels. C'est le cas dans les filiales d'un groupe industriel fabriquant des produits en cuivre : « *Cuivro* ». Un chef d'atelier évoque l'arrivée du contrôleur dans l'entreprise : « *ce nouvel administratif, je m'en suis tout de suite méfié. Il est jeune, porte un costume et voulait contrôler la rentabilité de mon service. Mais progressivement je me suis rendu compte qu'il s'adaptait à moi et que le métier rentrait. Il a très vite compris le jargon* » (Lucas S.). Dans ce groupe, il apparaît que deux cultures cohabitent de manière distincte. Le processus d'acculturation se situe dans une phase de séparation au sens de Berry (1989), dans la mesure où la culture industrielle est forte dans les filiales contrairement au groupe caractérisé par une culture financière. En effet, « *Cuivro* » développe une stratégie consistant à renforcer la position de leadership et à accroître la profitabilité par :

- le renforcement et la croissance dans les segments qui offrent les plus grandes potentialités de développement et les plus hautes rentabilités
- une intégration dans les entreprises existantes et une ouverture à de nouveaux produits et/ou de nouvelles exigences
- Une politique d'investissements axée sur les objectifs garantissant : innovation, efficacité, qualité orientées vers la satisfaction des exigences des clients.

Même si les clients internes des contrôleurs de gestion sont principalement les directions du groupe et financière, leur positionnement au sein des filiales n'altère pas leur socialisation car ils se sont adaptés à la culture de ces dernières. Ils disposent donc à la fois de valeurs financières et de valeurs opérationnelles qui semblent cohabiter dans le groupe contrairement aux profils analysés et décrits dans les sections précédentes.

Conclusion

Cette recherche montre, dans le cadre de l'étude théorique, les difficultés d'acceptation des contrôleurs par les managers opérationnels particulièrement en raison d'une centralisation et d'une financiarisation du contrôle de gestion. L'utilisation du cadre conceptuel de la socialisation organisationnelle et de celui de l'acculturation nous a permis de disposer d'outils pour analyser et comprendre ces difficultés du point de vue empirique. Les analyses quantitatives et qualitatives permettent de constater que, globalement, les contrôleurs de gestion sont socialisés. Cependant, des différences importantes apparaissent selon le contexte

et plus particulièrement selon le rôle perçu par les opérationnels. Trois profils représentatifs de contrôleurs ont été identifiés : les conseillers, les surveillants, les chasseurs de coûts.

Les premiers ont un rôle d'assistance à la décision, mais aussi une fonction pédagogique et dynamique tout en gardant une perspective financière focalisée sur la gestion des coûts. Les résultats montrent également des contrôleurs conseillers socialisés au sein de l'unité opérationnelle malgré leur rattachement hiérarchique à la direction financière du groupe, et du site. La culture financière des contrôleurs et des opérationnels, c'est-à-dire l'homogénéité du langage et des valeurs au sein des organisations, peut expliquer cette socialisation. Les seconds, les contrôleurs de gestion surveillants, sont considérés comme des bureaucrates et des techniciens. Cette position semble générer des conflits de rôle que perçoivent les répondants au questionnaire qui s'interrogent sur l'activité des contrôleurs qui ne semblent pas être socialisés dans l'unité opérationnelle avec laquelle ils sont en interaction. Globalement ces difficultés peuvent être expliquées par le positionnement de la fonction et surtout par les différences de cultures professionnelles. En effet, les contrôleurs surveillants ne disposent pas d'une culture industrielle dans un environnement où la dimension monétaire ne semble pas être au centre des préoccupations. Enfin la particularité du troisième profil, que nous avons qualifié d'hybride, réside dans le double rôle joué dans les entreprises analysées. Il s'agit de contrôleurs focalisés sur les coûts et qui sont considérés simultanément comme des surveillants et des conseillers. Malgré cette double perception et le fait qu'il travaille plus avec les directions qu'avec les répondants, ils sont considérés comme socialisés. Nous avons, là encore, expliqué cette socialisation par la culture professionnelle du contrôleur qui est plus industrielle que dans les autres profils.

Nos résultats rejoignent ceux de Lambert et Sponem (2008). Le contrôleur-conseiller évolue dans une culture organisationnelle focalisée sur les coûts, qui correspond à une direction générale sensible à la question financière, à l'instar des contrôleurs « omnipotents » identifier dans les travaux de ces auteurs. Le contrôleur-surveillant ou « garde-fou » semble être en difficulté dans une culture professionnelle différente de la sienne, au sens où il souffre d'une ambiguïté dans la définition de son activité au sein d'une organisation où la logique dominante est celle des ingénieurs et des commerciaux. Enfin, le contrôleur hybride peut-être assimilé au « partenaire » dans la mesure où la prise en compte de la question financière par les managers opérationnels revêt une dimension stratégique mais ces derniers sont accaparés par les problématiques opérationnelles (Lambert et Sponem, 2008).

Les résultats de cette recherche sont à relativiser pour différentes raisons. L'analyse des cultures professionnelles par un questionnaire et des interviews ne donne que l'avis des acteurs concernés sans confirmation par l'observation des pratiques et des rites, ou par l'étude des langages employés et des documents utilisés, comme le permettrait une triangulation des données. Par ailleurs en l'absence de données longitudinales, le sens de la causalité dans les relations évoquées dans les résultats de l'étude quantitative ne peut pas être formellement démontré. De plus, les conclusions formulées sur les processus d'acculturation ne découlent pas d'études longitudinales, qui permettraient de constater dans le temps les évolutions de chacun des groupes professionnels, mais plus simplement à partir d'informations verbales fournies par les répondants.

Cet article constitue néanmoins une contribution à la recherche encore embryonnaire consacrée à l'acceptation des contrôleurs au sein des organisations. L'ouverture réalisée vers la gestion des ressources humaines, au travers du concept de socialisation organisationnelle, et vers la sociologie mérite d'être approfondie car elle peut permettre de mieux comprendre les conditions d'exercice de la fonction, ses difficultés et, *in fine*, de proposer des profils adaptés à différents contextes.

Références bibliographiques

- Anakwe U.P. et Greenhaus J.H. (1999), "Effective socialization of employee: socialization content perspective. *Journal of Managerial Issues*, 11(3), pp. 315-329.
- Angelkort et ali., (2008) *Controllershship Under IFRS – Some Critical Observations From A German-Speaking Country*, 31th Annual Congress of the European Accounting Association, Rotterdam.
- Anthony R.N. & V. Govindarajan, (2004), *Management control system*, eleventh edition, Mc Graw-Hill Irwin.
- Argyris, C. (1952). *The Impact of Budgets on People*. Controllershship foundation.
- Armstrong P. (1985), *Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions*, *Accounting, Organizations and Society*, vol.10, n°2, pp.129-148
- Bourdieu, (1989).
- Ashford S. J. et Black S. J. (1996), « Proactivity during organizational entry : The role of desire for control », *Journal of Applied Psychology*, Vol. 81, p. 199-214
- Bargues-Bourlier E, (2008) "Gérer la socialisation organisationnelle pour developper/maintenir la culture de l'organisation : vers un enrichissement des connaissances et des pratiques" XIXème Congrès de l'AGRH, 9 - 12 novembre 2008, Dakar.
- Bauer T. et al. (1998). "Organizational socialization : A review and directions for future research". *Research in Personnel and Human Resources Management*, 16, 149-214.
- Berry, J.W. (1989). *Psychology of acculturation*. In J. Berman (Ed.), *Nebraska Symposium on Motivation* Vol. 37 (pp. 201-234). Lincoln: University of Nebraska
- Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 39-45.
- Boisvert H. (1994) « Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil », *Revue Française de Comptabilité*, n° 258, juillet-août, pp. 39-44.
- Boisvert and al., (2008) *Roles profiles of management accountants*, Working Paper of CICMA, Canada.
- Bollecker M. (2007) « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 13, vol.1, juin, pp. 87-106.
- Bourdieu P. (1989), *La Noblesse d'Etat: Grandes Ecoles et esprit de corps*, Paris, Les Editions de Minuit, 569 p.
- Bourguignon A. (2003), « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure », *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, p. 27-54.
- Burns J., Ezzamel M., Scapens, R. (1999), "Management accounting change in the UK", *Management Accounting (UK)*, March, pp.28-30
- Burns, J. and H. Yazdifar (2001): "Tricks or treats? The role of management accountants is changing", *Financial Management*, March, pp.33-5.
- Burns J. and Baldvinsdottir G. (2005), « An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis », *European Accounting Review*, Déc, Vol 14, issue 4, p. 725-757.
- Byrne S. and B. Pierce, (2007), *Towards a more comprehensive understanding of the role of management accountants*, *European Accounting Review*, vol.16, n°3, p. 469-498.
- Cable D. M. et Parsons C. K. (2001), « Socialization tactics and personorganization fit », *Personnel Psychology*, Vol. 54, p. 1-22.
- Caron M.A. (2005) « La socialisation des professionnels comptables dans les entreprises québécoises », *Gérer et comprendre*, Septembre 2005, n°81, pp. 39-49.

- Chao G.T. and ali (1994), "Organizational Socialization: its content and Consequences", *Journal of Applied Psychology*, 79, 5, pp. 730-743.
- Chonko L.B et ali. (1986). "Congruence in sales force evaluations: relations to sales forces perception of conflict and ambiguity", *Journal of Personal Selling&Sales Management*, 6, 35-48.
- Cooper R. (1996), « Look out management accountants », *Management Accounting (US)*, Vol 77, n°12, juin 1996, p35-39.
- Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », dans COLASSE B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* », *Economica*, p. 547-557.
- Davis S. et Albright T. (2000) « The Changing Organizational structure and Individual Responsibilities of Managerial Accountants: A Case study », *Journal of Managerial Issues*, Vol. 12, Issue 4, pp. 446-468.
- Dent J.F. (1991), *Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality*, *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, n°8, pp.705-732
- Dubar C. (2000), *La crise des identités. L'interprétation d'une mutation*, Paris, Presses Universitaires de France, 240 p.
- Ezzamel M. et ali., (1997), *Accounting for management and managing accounting : reflections on recent changes in the UK*, *Journal of Management Studies*, vol. 34, n° 3, p. 439-463.
- Ezzamel M. & Burns J. (2005), *Professional Competition, Economic Value Added and Management Control Strategies*, *Organization Studies*, vol.26, n°5, pp.755-777
- Fischer C.D. (1986) "Organizational Socialization: an Integrative Review", *Research in Personnel and Human Ressources Management*, 4, pp. 101-145.
- Friedman A.L. et Lyne S.R. (1997), « Activity-based techniques and the death of the beancounter», *European Accounting Review*, Vol 6, issue 1, p. 19-44.
- Granlund M. et Malmi T. (2002), « Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? », *Management Accounting Research*, Vol. 13, Issue 3, p. 299-321.
- Gray J., Pesqueux Y. (1993), « Evolutions actuelles des systèmes de tableaux de bord. Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises », *Revue française de comptabilité*, p. 61-70.
- Hoffjan A. (2004), « The Image of the Accountant in a German Context », *Accounting and the Public Interest*, Vol. 4, p. 62-89.
- Hofstede G., (1968) *The Game of Budget Control*. London: Tavistock.
- Hopper T. (1980), « Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures », *Accounting, Organizations & Society*, vol. 5 issue 4, p. 401-411.
- Jacques E. (1972), *Intervention et changement dans l'entreprise*, Dunod, Paris.
- Indjejkian R.J. and Matejka M. (2006), *Organizational Slack in Decentralized Firms: The Role of Business Unit Controllers*, *The Accounting Review*, The Accounting Review, 81, pp. 849-872.
- Jones G. R. (1986), « Socialization tactics, self efficacy, and newcomers' adjustments to organizations », *Academy of Management Journal*, Vol. 29, N° 2, p. 262-279.
- Joseph G. and George A. (2005), « Merging Management Accounting with Database Design », *Management Accounting Quaterly*, Winter, Vol. 6, issue 2, p. 34-43.
- Kraimer, M. L. (1997). *Organizational goals and values: A socialization model*. *Human Resource Management Review*, 7(4), 425-448.
- Lacaze D. (2000), "La socialisation organisationnelle : une étude exploratoire des tactiques d'intégration individuelles des employés dans les services" Working Paper n°576, CEROG, Aix-Marseille.
- Lambert C and Sponem S. (2003), « Corporate governance and profit manipulation: a French field study », *Critical Perspectives on Accounting*, Aug, Vol. 16, Issue 6, p. 717-748.
- Lambert C and Sponem S. (2008), « La fonction contrôle de gestion » : proposition d'une typologie », *Actes du 29^{ème} Congrès de l'AFC*, Cergy.
- Loft A. (1986), "Toward a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the UK, 1914-1925", *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, n°2, pp. 137-169.
- Louis M.R. (1980), "Surprise and sense making: what new-comers experience in entering unfamiliar organizational settings", *Administrative Science Quaterly*, June, vol. 25
- Louis M.R. et ali. (1983), « The Availability and Helpfulness of Socialization Practices », *Personnel Psychology*, 36, pp. 857-866.

- Lyne S. et A. Friedman (1996), « Activity-based techniques and the 'new management accountant' », *Management accountant*, London, Jul / Aug, vol. 74.
- Mcnair C.J. (1996), « To Serve the Customer Within », *Journal of Cost Management*, Winter, p. 40-43.
- Merchant, K.A. (1985). Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society* 10 (2): 201-210.
- Merchant K.A. (1998), *Modern Management Control Systems*, Prentice-Hall Inc.
- Miller P., O'Leary T. (1987), "Accounting and The Construction of the Governable Person", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°3, pp. 235-265.
- Miller, P. and T. O'Leary. (1993), « Accounting expertise and the politics of the product: economic citizenship and modes of corporate governance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n 2/3, p. 187-206.
- Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 4 (2) : 45-69.
- Oriot F. (2004), « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro thématique, juin, pp. 237-255
- Perrot S. (2000), « L'entrée dans l'entreprise des jeunes diplômés : une approche en termes de tensions de rôles », Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.
- Perrot S. (2005), « L'individu et l'organisation : une approche par le concept de socialisation » Actes de la 16^{ème} conférence de l'AGRH, Paris-Dauphine.
- Perrot S. (2008) « Évolution du niveau de socialisation organisationnelle selon l'ancienneté : Une analyse des premiers mois dans l'entreprise » *Revue M@n@gement*, 2008, Vol. 11, n°3.
- Perrot S. (2009), « Les relations entre tactiques de socialisation et adéquations perçues », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 2009, n°72
- Russell K. and ali (1999), « Counting More, Counting less, Transformations in the Management Accounting Profession », *Strategic Finance*, September, p. 39-44.
- Sainseaulieu R (1984) *L'identité au travail*. Presses de la Fondation des Sciences Politiques, Paris
- Sathe V. (1982), *Controller Involvement in Management*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Sathe V. (1983), « The controller's role in management », *Organizational Dynamics*, Winter, pp.31-48.
- Scapens R.W. and Jazayeri M. (2003), « ERP systems and management accounting change : opportunities or impacts ? », *European Accounting Review*, May, vol. 12, Issue 1, p. 201-234.
- Schein E.H. (1968), "Organizational Socialization and the profession of management", *Industrial Management Review*, winter, vol. 9, p.1-16.
- Schein E.H. (1988) "Organizational Socialization and the Profession of Management", *Sloan Management Review*, Fall, pp. 53-65.
- Segal J.-P. (1991) « Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ? », *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, pp. 72-81.
- Siegel, G., Sorensen, J.E. (1999), *Counting More, Counting Less Transformations in the Management Accounting Profession, the 1999 Practice Analysis of Management Accounting*, The Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Sommerlad, E, Berry, J.W., &. (1970). The role of ethnic identification in distinguishing between attitudes toward assimilation and integration, *Human Relations*, 23, 23-29.
- Trice H.R. (1993), *Occupational Subcultures in the Work Place*, ILR Press.
- Vaivio J. (1999), Examining "The Quantified Customer", *Accounting, Organizations and Society*, vol.24, pp.689-715
- Vaivio J. (2004), « Mobilizing Local Knowledge with Provocative Non-financial Measures », *European Accounting Review*, Vol. 13, n° 1, p. 39-71.
- Van Maanen J. (1975), "Police socialization: a longitudinal examination of job attitudes in an urban police department" *Administrative Science Quarterly*, 20, pp. 207-228.
- Van Maanen J. and Barley S.R. (1984), "Occupational Communities: Culture and Control in Organizations", *Research in Organizational Behavior*, 6, pp. 287-365.
- Van Maanen J. and Schein E.H. (1979), "Toward a Theory of Organizational Socialization", *Research in Organizational Behavior*, 1, pp. 209-264.

Yazdifar, H. and 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, vol. 1, n° 2, p. 180-198.

Annexe 1

Contrôleurs de gestion perçus par les managers opérationnels comme des :

<i>Techniciens</i>	Fréquence	%	% cumulés
1,00	24	20,0	20,0
2,00	9	7,5	27,5
3,00	21	17,5	45,0
4,00	21	17,5	62,5
5,00	36	30,0	92,5
6,00	9	7,5	100,0
Total	120	100,0	
<i>Conseilles</i>	Fréquence	%	% cumulés
1,00	3	2,5	2,5
2,00	9	7,5	10,0
3,00	15	12,5	22,5
4,00	18	15,0	37,5
5,00	42	35,0	72,5
6,00	33	27,5	100,0
Total	120	100,0	
<i>Surveillants</i>	Fréquence	%	% cumulés
1,00	21	17,5	17,5
2,00	12	10,0	27,5
3,00	21	17,5	45,0
4,00	33	27,5	72,5
5,00	12	10,0	82,5
6,00	21	17,5	100,0
Total	120	100,0	
<i>Bureaucrates</i>	Fréquence	%	% cumulés
1,00	66	55,0	55,0
2,00	21	17,5	72,5
3,00	15	12,5	85,0
4,00	6	5,0	90,0
5,00	12	10,0	100,0
Total	120	100,0	
<i>Chasseurs de coûts</i>	Fréquence	%	% cumulés
1,00	12	10,0	10,0
2,00	12	10,0	20,0
3,00	18	15,0	35,0
4,00	39	32,5	67,5
5,00	30	25,0	92,5
6,00	9	7,5	100,0
Total	120	100,0	

