

***LE RÔLE DU CONTRÔLEUR REVISITÉ :
UNE PERSPECTIVE NORD-AMÉRICAINE***

Par Marie-Andrée Caron,

Hugues Boisvert et Alexander Mersereau

Cahier de recherche cicma 10-01

Mars 2010

Issn : 1498-2722

RÉSUMÉ

Cet article présente le rôle du contrôleur dans le contexte nord-américain. Celui-ci est un membre de la fonction finance et il est responsable du contrôle dans l'organisation, en particulier des initiatives et pratiques qui y sont reliées incluant le budget. Il est aussi le plus souvent membre d'un ordre professionnel comptable. À l'instar des recherches qui ont montré la complexité du rôle du contrôleur de gestion, cette recherche s'attache à dépasser la dichotomie 'compteur de haricots / partenaire d'affaires', aussi exprimée de manière plus subtile, avec 'cohérence / pertinence', ou 'approche technicienne / influence organisationnelle'. La principale contribution de cette recherche est de montrer que le contrôleur nord-américain est à la fois *partenaire d'affaires* et *compteur de haricots*, mais à des degrés divers, à partir de l'analyse des activités qu'il effectue concrètement. Cette contribution met en évidence quatre profils du contrôleur nord-américain en fonction des activités qu'il exerce : analyste, fiduciaire, hybride et transactionnel. Ces profils sont expliqués notamment par l'orientation de la tâche, l'expérience en vérification externe, le secteur d'activité et la structure de propriété de l'entreprise.

Mots clés : partenaire d'affaires, compteur de haricots, contrôleur, orientation de la tâche, profils du contrôleur.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	11
1 LE CADRE THÉORIQUE ET MÉTHODOLOGIQUE	11
1.1 STÉRÉOTYPES ET DICHOTOMIES ENTOURANT LE RÔLE DU CONTRÔLEUR	13
1.2 FACTEURS CONTEXTUELS EXPLICATIFS	14
1.3 MÉTHODOLOGIE	15
2 PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS	17
2.1 LES PROFILS	18
2.2 FACTEURS CONTEXTUELS EXPLICATIFS DES PROFILS	20
CONCLUSION	29
ANNEXE 1	31
ANNEXE 2	32
ANNEXE 3	33
BIBLIOGRAPHIE	35

LISTE DES TABLEAUX

TABLEAU 1 CLASSEMENT DE LA LITTÉRATURE SELON TROIS AXES.....	12
TABLEAU 2 ACTIVITÉ DOMINANTE PAR PROFIL	19
TABLEAU 3 PROFILS EN FONCTION DE L'ORIENTATION DE LA TÂCHE (IOT) DU CONTRÔLEUR	21
TABLEAU 4 TABLEAU DES COEFFICIENTS DE CORRÉLATION ENTRE LE TEMPS CONSACRÉ PAR LES RÉPONDANTS D'UN PROFIL, LES ACTIVITÉS EXERCÉES ET L'INDICE DE L'ORIENTATION DE LA TÂCHE (IOT)	21
TABLEAU 5 EXPÉRIENCE EN VÉRIFICATION EXTERNE ET PROFIL.....	22
TABLEAU 6 SECTEUR D'ACTIVITÉ DE L'ENTREPRISE ET PROFIL	22
TABLEAU 7 STRUCTURE DE PROPRIÉTÉ DE L'ENTREPRISE ET PROFIL	23
TABLEAU 8 ORIENTATION DE LA TÂCHE, SECTEUR D'ACTIVITÉ ET STRUCTURE DE PROPRIÉTÉ DE L'ENTREPRISE PAR PROFIL	24
TABLEAU 9 EXPÉRIENCE EN VÉRIFICATION EXTERNE DU CONTRÔLEUR, ORIENTATION DE LA TÂCHE (IOT), SECTEUR D'ACTIVITÉ ET STRUCTURE DE PROPRIÉTÉ DE L'ENTREPRISE PAR PROFIL	25
TABLEAU 10 SOMMAIRE DE L'INFLUENCE DES FACTEURS EXPLICATIFS DES PROFILS.....	26

LISTE DES FIGURES

FIGURE 1 ACTIVITÉS EN FONCTION DES PROFILS..... 18

FIGURE 2 PROFILS EN FONCTION DES ACTIVITÉS..... 19

INTRODUCTION

Il est depuis longtemps reconnu, tant en France qu'en Amérique du Nord, que le contrôleur de gestionⁱ peut jouer plusieurs rôles qui, sous certains aspects, peuvent paraître contradictoires. Dès 1954, le caractère multidimensionnel du rôle du contrôleurⁱⁱ était reconnu. Herbert Simon et ses collaborateurs (Simon et al. 1954) définissaient son rôle à partir de trois activités, soit « *scorekeeping, attention-directing and problem solving*ⁱⁱⁱ », amenant l'idée d'une spécialisation du contrôleur en fonction de ces rôles (Hopper 1980). Lambert et Sponem (2009) citent Sathé (1983) pour montrer la dualité française entre le contrôleur de gestion *indépendant* et le contrôleur de gestion *impliqué*. Comme le contrôleur de gestion peut occuper en France un rôle de vérificateur interne, contrairement au contrôleur nord-américain, l'indépendance sera pour lui une notion centrale. En Amérique du Nord, sont plutôt opposés le *partenaire d'affaires* et le *compteur de haricots*. Or il est montré dans la littérature que ces deux rôles ne sont pas irréconciliables, bien qu'ils soient la plupart du temps exercés par des individus différents.

Notre recherche s'intéresse aux activités concrètes du contrôleur et aux facteurs contingents qui peuvent expliquer les profils qui s'en dégagent. Cet article est divisé en deux parties. La première partie expose le cadre théorique et méthodologique de la recherche. La seconde partie présente les résultats, pour s'achever par la présentation des limites de la recherche et la conclusion.

1 LE CADRE THÉORIQUE ET MÉTHODOLOGIQUE

Deux courants s'intéressent au rôle du contrôleur de gestion, soit un courant volontariste, centré sur le contrôleur (le sujet), et un autre déterministe, s'intéressant à l'outil comptable (la technique, le système, la fonction, etc.) (l'objet). Bien que cette littérature provienne d'un double courant, francophone et anglophone, elle montre que des similitudes existent entre les pratiques des contrôleurs français et nord-américain. Certains montrent par exemple que les activités du contrôleur de gestion français peuvent avoir une lourde charge comptable et en cela ne diffèrent pas de manière importante de celles du contrôleur nord-américain^{iv}. Et le comptable en management (*management accountant*) de Ahrens (1997) est traduit par 'contrôleur de gestion' par Bollecker (2007, p. 95).

Nous pouvons également reconnaître dans cette littérature (francophone ou anglophone / centrée sur l'objet ou sur le sujet) trois niveaux d'analyse, comme le montre le tableau 1 : un premier qui met l'accent sur la dimension collective du rôle du contrôleur de gestion (e.g. la comptabilité comme discipline), un second sur sa dimension interpersonnelle (e.g. les interactions du contrôleur avec les autres acteurs en organisation) et un troisième sur sa dimension individuelle (e.g. le point de vue du contrôleur, e.g. image transmise, ses compétences, son pouvoir, etc.). Partant de là, la littérature est découpée en cinq axes : un axe objet – collectif (Lambert 2005, Caglio 2003), un axe objet – interpersonnel (Friedman et Lyne 1997), un axe sujet – collectif (Granlund et Lukka 1998, Yazdifar et Tsamenyi 2005), un axe sujet – interpersonnel (Burns et Baldvinsdottir 2005, Byrne et Pierce 2007, Hoffjan 2004^v, Hopper 1980, Oriot 2004, Sathé 1983) et enfin un axe sujet – individuel (Ahrens et Chapman 1999, Bescos 2002, Bollecker 2007, Nobre 2001). Nous reviendrons plus loin avec la présentation des résultats de cette recherche, sur l'*axe objet – individuel*, qui a été sous-explorée jusqu'à maintenant. La section suivante présente, dans un premier temps, les dichotomies et stéréotypes mis en évidence dans la littérature et, dans un deuxième temps, les facteurs explicatifs des variations dans le rôle du contrôleur.

TABLEAU 1
CLASSEMENT DE LA LITTÉRATURE SELON TROIS AXES

AUTEUR	UNITÉ D'ANALYSE SUJET OU OBJET	NIVEAU D'ANALYSE	DICHOTOMIES
Ahrens et Chapman (1999)	<u>Sujet</u> – Le comptable en management	<u>Individuel</u> – Parcours professionnels comparatifs de comptables anglais et de comptables allemands.	Théorie / pratique Expertise objective / Attributs personnels et motivation
Bescos (2002)	<u>Sujet</u> – Le comptable d'entreprise et le contrôleur de gestion	<u>Individuel</u> – Lien entre compétences à acquérir et enjeux socio-économiques.	Savoir théorique / savoir être (<i>leadership</i>), savoir-faire
Bollecker (2007)	<u>Sujet</u> – Le contrôleur français	<u>Individuel</u> – Théorie des signaux Se pencher sur le contenu du signal émis pour légitimer la fonction.	Pouvoir / neutralité – conseiller ou décideur Personnage au profil incertain, craint et mal aimé, alors qu'il aspire à conseiller
Burns et Baldvinsdottir (2005)	<u>Sujet</u> – Le contrôleur	<u>Interpersonnel</u> – Théorie institutionnelle (contradictions et praxis) pour étudier la pratique du contrôleur en lien avec les gestionnaires.	Un comptable hybride (un nouveau rôle – <i>a new team/process-oriented role</i>)
Byrne et Pierce (2007)	<u>Sujet</u> – Le contrôleur	<u>Interpersonnel</u> – Le rôle est défini par ses interactions avec les gestionnaires opérationnels.	Ambiguïtés, contingence et caractère incertain du partenaire d'affaires (<i>role conflict</i>)
Caglio (2003)	<u>Objet</u> – Influence des systèmes ERP sur la position et les pratiques du contrôleur en organisation	<u>Collectif</u> – transformation de la pratique et de la position du contrôleur avec celle des structures de domination, de légitimation et de signification (théorie de la structuration).	Comptabilité financière / comptabilité de management, activités comptables traditionnelles / expertise en matière de prise de décision stratégique (<i>business-oriented 'hybrid' professional</i>).
Friedman and Lyne (1997)	<u>Objet</u> – L'outil, c.-à.-d. la CPA	<u>Interpersonnel</u> – Interaction du groupe stéréotypé avec différents groupes.	Implications positives et négatives d'un stéréotype
Granlund et Lukka (1998)	<u>Sujet</u> – Le comptable en management finlandais	<u>Collectif</u> – Effet de la culture nationale sur le rôle du contrôleur, globalisation des pratiques de comptabilité de management.	Agent de changement (participation à la prise de décision), consultant, chien de garde (<i>bean counter</i>) ou historien
Hoffjan (2004)	<u>Sujet</u> – Le comptable en management allemand	<u>Interpersonnel</u> – Interactions du comptable avec les personnes qu'il supervise de manière à établir une relation de confiance.	Neutralité, fournisseur d'information – Surveillance, jugement et critique

Hopper (1980)	<u>Sujet</u> – Le comptable en management	<u>Interpersonnel</u> – Mise au jour de la passivité du comptable par rapport à la gestion (d'un point de vue structurel), résultant de l'ambiguïté et du stress liés au travail comptable.	Divisé entre un rôle traditionnel qui renforce l'autorité hiérarchique par l'établissement de cibles et l'évaluation de la performance (les rôles <i>score-card</i> , <i>attention directing/book-keeper</i>) et un rôle créatif (<i>decision making/service-aid</i>).
Lambert (2005)	<u>Objet</u> – La fonction Contrôle	<u>Collectif</u> – Analyse de la place de la fonction Contrôle comme service fonctionnel dans l'organisation à partir des concepts de structure, d'autorité et de stratégie.	Fonction Partenaire, Garde-fou, Discrète ou Omnipotente
Nobre (2001)	<u>Sujet</u> – Le contrôleur de gestion de la PME	<u>Individuel</u> – Les caractéristiques du contrôleur de gestion en fonction de la taille, du secteur d'activité, du processus de production et des produits/services.	Mesure / représentation Aspects techniques / éléments sociopolitiques Technicien/consultant-évaluateur/conseiller Approche technicienne / Influence organisationnelle.
Oriot (2004)	<u>Sujet</u> – Le contrôleur de gestion	<u>Interpersonnel</u> – Interaction dyadiques entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels.	Cohérence / pertinence
Sathe (1983)	<u>Sujet</u> – Le rôle du contrôleur	<u>Interpersonnel</u> – Article normatif sur l'effet de la position (indépendante ou engagée) du contrôleur sur l'autonomie et la créativité des autres gestionnaires.	Contrôle interne et reporting (<i>financial reporting and internal control</i>) / conseil (management-service) Indépendant / Engagé Rôles séparés (<i>split controller</i>) ou en un seul contrôleur (<i>strong controller</i>).
Yazdifar et Tsamenyi (2005)	<u>Sujet</u> – La perception des comptables en management sur leur rôle et sur les facteurs susceptibles de l'influencer.	<u>Collectif</u> – Influence de l'environnement institutionnel de l'entreprise (dépendante ou indépendante) sur le rôle du contrôleur.	Évaluation de la performance de l'organisation / contrôle des coûts.

1.1 Stéréotypes et dichotomies entourant le rôle du contrôleur

À travers les cinq axes présentés dans le tableau précédent, le contrôleur est largement montré comme un personnage dichotomique (ou dual), en écho au dualisme entre le *compteur de haricots* et le *partenaire d'affaires*, même si certains reconnaissent la complexité de son rôle (Burns et Baldvinsdottir 2005, Byrne et Pierce 2007, Caglio 2003), à partir de la théorie institutionnelle ou de la théorie de la structuration, comme nous le verrons plus loin. Le contrôleur nord-américain, par son appartenance à la profession comptable, fait partie d'une culture forte (Martin et Frost 1996). Par conséquent, l'aspect caricatural de son rôle et les stéréotypes dont il fait l'objet (Dimnik et Felton 2006, Freidman et Lyne 2001, Hoffjan 2004) sont responsables d'une bonne part de la diffusion d'une vision bipolaire de son rôle. Yazdifar et

Tsamenyi (2005) ont toutefois bien montré que, entre les extrêmes de ce rôle, plusieurs qualifications ont émergé : *bean counter*, *business advocate*, *business analyst*, *business partner*, *corporate police*, *financial analyst*, *number-cruncher*, *scorekeeper*. Le stéréotype comptable est donc multiple et son effet peut être positif ou négatif (Freidman et Lyne 2001). Mais, comme pour tout membre d'une culture forte, les subtilités de sa pratique et l'influence des conditions concrètes dans lesquelles il l'exerce sont souvent occultées.

1.2 Facteurs contextuels explicatifs

Quelques chercheurs se sont intéressés aux conditions d'exercice de la pratique comptable en organisation. Ahrens et Chapman (2000) ont montré que le 'comptable en management anglais' et le 'contrôleur allemand' partagent une identité commune de 'comptable en management', bien que leur rôle respectif connaisse des variations importantes en fonction des conditions sociopolitiques spécifiques dans lesquelles chacun exerce. Les récentes études sur le contrôleur de gestion sont de plus en plus nombreuses à reconnaître l'influence de ces conditions. Burns et Baldvindottir (2005) ont étudié le processus d'adaptation du contrôleur aux variations du contexte dans lequel il exerce à partir de la théorie institutionnelle et, plus récemment, Lorino (2009) a expliqué le manque d'intérêt du contrôleur pour des activités d'*analyse* et une préférence pour celles de *comptage*, par la présence de facteurs organisationnels inhibant (e.g. priorité accordée aux actionnaires, à la gestion financière du risque, à l'intégration par les chiffres plutôt que par les processus et au court terme).

Parmi les facteurs contextuels les plus étudiés, nous retrouvons la structure de propriété de l'entreprise (dépendante ou indépendante) (Yazdifar et Tsamenyi 2005, Byrne et Pierce 2007), les systèmes d'information (Caglio 2003, Scapens et Jazayeri 2003), la structure de la fonction finance (Emsley 2005, Burns et Balvinsdottir 2005), la place de l'expertise financière dans les opérations de l'entreprise, sa stratégie et les compétences de ses gestionnaires (Zoni et Merchant 2007), la globalisation / internationalisation (Burns et Balvinsdottir 2005, Granlund et Lukka 1998) et les innovations (Ezzamel, Lilley et Willmott 1997) dans les pratiques comptables.

Ezzamel, Lilley et Willmott (1997) ont montré les effets contre-intuitifs des innovations sur la pratique du contrôleur (voir Bollecker 2007 pour une revue exhaustive de ces innovations et de leur effet sur le rôle du contrôleur de gestion), dans le sens où elles s'accompagnent souvent d'une pression pour une plus grande quantification des résultats, pour le court terme et pour des demandes d'informations plus fréquentes et ponctuelles, pour suivre la performance organisationnelle. Dans ce cas, le rôle de compteur de haricots tend à être reconduit, au détriment de celui de partenaire d'affaires, contrairement à ce qui était attendu de ces innovations.

Or, à l'instar de Parker (2003) (annexe 1) et d'Hoffjan et Schmitting (2003), Ezzamel, Lilley et Willmott (1997, p. 460) ont aussi bien mis en évidence la subtilité du travail d'autocritique et de réflexivité^{vi} que le contrôleur opère sur sa pratique : « *the process of 'self-criticism' and reflection seems to have been 'managed' in a subtle way. While admitting to the limitations of old practices, the accounting craft in itself has been spared (...) we must undertake analyses of both its vulnerability and its enduring presence and power* ». L'introspection exercée par le contrôleur s'effectue dans le contexte spécifique de sa pratique, comme le montre [référence à l'un des auteurs], et amène le contrôleur à mettre l'accent sur certaines activités, parmi celles normalement attendues de lui. Lorino (2009) et Bollecker (2007) ont bien montré que le contrôleur s'adapte aux attentes de l'organisation, mais il s'agit d'une adaptation 'socio-construite', c'est-à-dire non passive. Selon Burns et Balvinsdottir (2005, p. 727) : « *role(s) change for management accountants is a complex and contextual process* ». En d'autres mots, pour comprendre le rôle du contrôleur et éviter de le stigmatiser dans une culture *homogène bipolaire*, à l'instar des chercheurs

qui ont cherché à comprendre la complexité de son rôle, nous nous sommes intéressés à ce qu'il fait concrètement, dans les conditions spécifiques de l'exercice de sa pratique.

Le point de vue de notre recherche est celui du contrôleur. Elle vise à compléter les études antérieures sur les attentes du gestionnaire à son égard (Burns et Baldvinsdottir 2005 et Byrne et Pierce 2007) et sur la perception qu'il a de son rôle (e.g. *business performance evaluation, implementing business strategy, interpreting operational information, cost cutting*, etc, tirés de Yazdifar and Tsamenyi 2005), par l'analyse de ses activités.

Finalement, ces activités seront analysées et contextualisées pour faire ressortir les différents facteurs qui sont susceptibles d'influencer la composition de son rôle. Cette recherche s'intéresse principalement à quatre facteurs contextuels, soit : 1. l'orientation de la tâche, 2. l'expérience du contrôleur en vérification externe, 3. le secteur d'activité et 4. la structure de propriété de l'entreprise. La transformation de ces facteurs en variables d'analyse est décrite dans la section suivante.

1.3 Méthodologie

L'étude empirique exploratoire de cette recherche est de type quali-quantitative (Creswell 2003). Elle visait à cerner ce que fait concrètement le contrôleur, à partir d'une liste préétablie d'activités qui se voulaient la plus descriptive possible, pour réduire au minimum toute forme d'interprétation ou jugement de valeur, et de manière à les lier aux quatre variables contextuelles énoncées ci-haut. Ces données ont été recueillies par questionnaire et analysées à l'aide de statistiques descriptives. Des entretiens menés auprès de contrôleurs qui ont répondu au questionnaire sont venus compléter cette analyse. Ils visaient à approfondir les profils dégagés à l'aide de l'analyse statistique, mais surtout à clarifier le sens donné aux activités pour lesquelles une part d'interprétation peut subsister, surtout celle concernant la gestion de la performance (activité 5 du questionnaire).

L'échantillon a été sélectionné à partir d'une base de données constituée des 500 plus grosses entreprises [de la région étudiée dans cet article] en termes de chiffre d'affaires, en date de 2005 produite par la presse d'affaires. Nos critères de sélection étaient les suivants, en vue de l'étude du secteur d'activité comme facteur contextuel explicatif (facteur 3) : 1. entreprise du secteur Fabrication (code SCIAN^{vii} dont les deux premiers chiffres sont 31, 32 et 33), ou du secteur Finance et assurances (code SCIAN dont les deux premiers chiffres sont 52), 2. entreprise à but lucratif et 3. unité administrative autonome de 75 employés et plus. Le secteur Fabrication est pertinent pour la variété anticipée des profils de contrôleurs. Quant au secteur Finance et assurances, sa proportion est importante dans la région géographique ciblée par notre étude. Notre échantillon était également composé d'entreprises qui se différencient du point de vue légal pour considérer également la structure de propriété comme facteur contextuel explicatif (facteur 4). Il s'agit donc d'entreprises qui appartiennent à un groupe (aussi appelée dépendantes), par exemple une division d'une entreprise multinationale, et d'entreprises indépendantes. Dans le cas des entreprises dépendantes, nous avons au préalable demandé au chef de la direction financière son assistance pour faire participer l'ensemble des contrôleurs des entreprises du groupe^{viii}. Les directeurs financiers de 5 entités dépendantes nous ont donné leur accord, ce qui nous a permis de contacter 200 répondants parmi ce sous-ensemble et 60 parmi les entreprises indépendantes. En tout, sur les 260 envois réalisés, 91 questionnaires nous ont été retournés, soit 60 provenant d'entreprises dépendantes (dont 48 du secteur Fabrication et 12 du secteur Finance et assurances) et 31 issus d'entreprises indépendantes, provenant toutes du secteur Fabrication. Un questionnaire n'a pu être utilisé parce qu'incomplet, ce qui porte le taux de réponse à 35 %.

Le questionnaire a été administré aux membres de la fonction Finance responsables du contrôle dans chacune des entreprises. La lettre d'invitation qui l'accompagnait mentionnait bien 'la profession de contrôleur' comme objet de l'étude. Il était donc très clair que le questionnaire devait être rempli par le

comptable de l'entreprise qui se voit agir comme 'contrôleur'. Parmi les 90 questionnaires reçus, 5 appellations de poste différentes ont néanmoins été mentionnées par le répondant qui effectue des activités de contrôle, soit : 43 'contrôleurs', 22 '*business manager*', 5 'chef comptables', 7 'vice-président finance' et 5 'analystes' (8 n'ont pas répondu à cette question).

Le questionnaire était subdivisé en trois sections : 1. données biographiques, 2. activités du répondant et de son équipe^{ix}, et 3. orientation de la tâche. Les données biographiques concernent les coordonnées du répondant, l'appellation de son poste (ainsi que la durée dans ce poste), le nombre d'années d'expérience à ce poste, le nombre d'années d'expérience comme vérificateur externe, des informations sur son unité administrative (centralisée ou décentralisée, impartition de certaines activités transactionnelles, etc.) et sa perception de la performance de son unité sur une échelle de 1 à 7. Enfin, ce questionnaire a été pré-testé auprès de trois contrôleurs.

Les variables constituant les sections du questionnaire ont été mesurées de la façon suivante :

Le pourcentage de temps consacré par le répondant et son adjoint le cas échéant à des activités *normalement* effectuées a été mesuré à partir d'une liste d'activités, élaborée par les auteurs de cet article [référence aux auteurs]. Cette liste est constituée de six activités principales (1. préparer et communiquer les états financiers, 2. assurer l'intégrité de l'organisation, 3. gérer les ressources financières, 4. analyser les affaires et faire des recommandations, 5. gérer la performance de l'organisation, 6. activité transactionnelle ou technique (une septième pour une catégorie 'Autres activités'). Ces activités sont détaillées à l'aide de trois sous-activités et d'une quatrième sous-activité 'autres' (annexe 2). Dans un premier temps, le répondant devait cocher le niveau (1, 2 ou 3) pour qualifier le temps consacré à chacune des sous-activités (peu, moyennement ou beaucoup). Dans un deuxième temps, le répondant devait estimer globalement le % de temps consacré à chacune des activités principales pour un total de 100 %. L'élaboration de la portion du questionnaire concernant les activités a fait l'objet d'un processus itératif au cours de nos recherches antérieures [référence aux auteurs]. Ce processus a permis de pré-tester une portion importante du questionnaire, en trois étapes : administrée pour la première fois à l'année 2000 auprès de 20 répondants, la liste des activités été refaite en 2004 et soumise à 30 répondants, pour être finalement revue et intégrée au questionnaire final de cette étude soumise à 91 répondants.

La variable 'orientation de la tâche' (fonctionnelle ou opérationnelle) (facteur 1) a été mesurée à l'aide du questionnaire d'Emsley (2005), qu'il utilise pour étudier l'influence de l'orientation sur la propension du contrôleur à innover. Nous l'avons traduit pour son usage dans les questionnaires en français. Six volets de l'activité du contrôleur (l'origine de son travail, ses coéquipiers, son imputabilité, l'évaluation de sa performance, la détermination des priorités, le rattachement) permettent de la mesurer. Le répondant devait choisir, parmi cinq possibilités, celle qui décrit le mieux sa situation par rapport à la fonction finance et par rapport à l'unité d'affaires, à propos de six questions (annexe 3). Pour chacun des répondants, nous avons défini un indice de l'orientation de la tâche (IOT) constitué de la moyenne des réponses données à ces six questions, avec une valeur possible entre 1 et 5 (mais aucun répondant n'a obtenu un IOT égal à 3 pour cette variable). Une valeur de 1 signifie que l'individu a répondu 1 aux 6 questions et un IOT de 5 indique que le répondant a répondu 5 aux 6 questions. Nous avons établi que le répondant dont l'IOT pour cette variable est supérieur à 3 a une orientation opérationnelle (plus l'IOT se situe près de 5, plus l'orientation opérationnelle est prononcée) et celui dont l'IOT est inférieur à 3 a une orientation fonctionnelle (plus l'IOT se situe près de 1, plus l'orientation fonctionnelle est prononcée).

L'expérience du contrôleur en vérification externe (facteur 2) est un facteur important à considérer en Amérique du Nord puisque les contrôleurs en entreprises, sauf exception, appartient majoritairement à un ordre professionnel comptable, ce qui n'est pas le cas en Europe, où les contrôleurs peuvent avoir une formation autre. Quatre ordres se partagent l'exercice de la profession comptable en Amérique du Nord, d'où proviennent la majorité des répondants de notre échantillon, et l'un de ces ordres exige une

expérience en vérification externe de deux ans au minimum. Comme les notions d'indépendance et de conformité sont centrales pour la pratique de la vérification externe, cette variable est susceptible d'avoir une influence sur les activités du contrôleur qui a été vérificateur en début de carrière. La majorité des vérificateurs quitte ce poste pour une pratique en organisation, certains comme contrôleurs. Une question est prévue dans le questionnaire pour connaître l'expérience du répondant en vérification externe le cas échéant. L'effet de cette variable n'a pas été étudié de manière directe jusqu'à maintenant.

Pour ce qui concerne l'analyse statistique réalisée à partir des 90 questionnaires valides reçus (52 en anglais et 38 en français), notre objectif était d'identifier des sous-ensembles cohérents relativement indépendants les uns des autres. Pour ce faire, nous avons utilisé une analyse factorielle des correspondances (AFC), afin d'identifier des axes discriminants, exprimés en termes de variables (qui correspondent aux questions du questionnaire). Nous avons aussi utilisé une analyse discriminante en composantes principales (ACP) (Morineau 1999) pour identifier des classes d'individus, c'est-à-dire des sous-ensembles d'individus relativement indépendants les uns des autres. Nous avons appelé ces classes « profils » parce que les variables utilisées pour les décrire se rapportaient au pourcentage de temps que le comptable consacre à ces activités. Nous avons utilisé le logiciel SPAD^x pour faire les analyses AFC et ACP.

La portion qualitative de l'étude a été réalisée à l'aide d'entretiens semi-dirigés menés auprès de huit répondants sélectionnés en fonction de l'importance significative du temps consacré à une des trois activités suivantes : préparation et communication des états financiers (activité 1), analyse des affaires et recommandations (activité 4), gestion de la performance (activité 5) et autres activités (activité 7), ces activités étant celles qui discriminent le plus les profils dégagés. Nous avons également pris soin de varier l'orientation (opérationnelle ou fonctionnelle) de la tâche, les secteurs d'activité auxquels ils appartiennent et leur niveau hiérarchique. Ces entretiens nous ont permis d'approfondir l'analyse des profils dégagés dans le volet quantitatif de l'étude. Les entretiens ont été d'une durée de 45 minutes à 1 heure. Le guide d'entretien était ouvert et visait à interroger le répondant sur : 1. le sens qu'il donne à son poste, 2. l'influence de son expérience comme contrôleur ou vérificateur externe sur son travail actuel et sa performance, 3. sa perception de la performance de son unité, 4. l'importance relative accordée aux activités 1 à 6 (comprenant des activités plus 'techniques' et des activités davantage 'organisationnelles') et enfin 5. le sens donné à l'orientation de sa tâche (fonctionnelle ou opérationnelle). Les résultats de ces entretiens ont permis de mieux comprendre le sens donné aux profils dégagés par l'analyse statistique et de nuancer l'influence des facteurs contextuels.

2 PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS

Une première analyse statistique a fait ressortir quatre classes ou profils de contrôleurs, qui se distinguent par le pourcentage de temps consacré à des activités données. La distribution de l'échantillon est la suivante : 29 analystes, 27 fiduciaires, 17 hybrides^{xi} et 17 transactionnels (pour un total de 90 répondants valides) (voir la figure 1 pour une présentation des activités par profil et la figure 2 pour celle des profils par activité). Par ailleurs, il y a dans chacune des classes une variété des temps consacrés aux activités par les individus de la classe comme le démontrent les écarts-types des temps consacrés aux activités par profil. Il y a ainsi toujours quelques individus à la périphérie de la classe, c'est-à-dire qui se situent près de la frontière entre deux profils. Nous verrons, dans un premier temps, les quatre profils observés en fonction des activités exercées par le contrôleur et, dans un deuxième temps, les facteurs contextuels pouvant expliquer ces profils.

2.1 Les profils

Dans la description qui suit, nous utilisons le terme ‘activité dominante’. Une activité est qualifiée de dominante pour le profil qui y consacre le plus de temps. Ainsi les activités *préparer et communiquer les états financiers* (activité 1) et *assurer l’intégrité de l’organisation* (activité 2) sont des activités dominantes du profil fiduciaire, car il est celui qui y consacre le plus de temps, soit 29 % et 14 % respectivement alors que le temps moyen consacré par les autres profils n’est que de 17,8 % et 7,6 % respectivement. Le tableau 2 présente les statistiques relativement aux activités dominantes en fonction des profils. Il faut noter cependant que l’activité dominante n’est pas nécessairement celle à laquelle un profil consacre le plus de temps par rapport à ses autres activités, mais celui qui consacre à cette activité le plus de temps par rapport au temps qui y est consacré par les autres profils.

Par ailleurs, comme nous l’avons suggéré précédemment, la variété des temps consacrés aux activités à l’intérieur de chaque classe et le facteur ‘orientation de la tâche’ que nous étudions plus loin nous laissent croire que chaque profil pourrait se découper en une variété de sous-profils. Ainsi, tous les répondants peuvent être à la fois des *partenaires d’affaires* ou des *compteurs de haricots*, mais à des degrés divers.

FIGURE 1
ACTIVITÉS EN FONCTION DES PROFILS

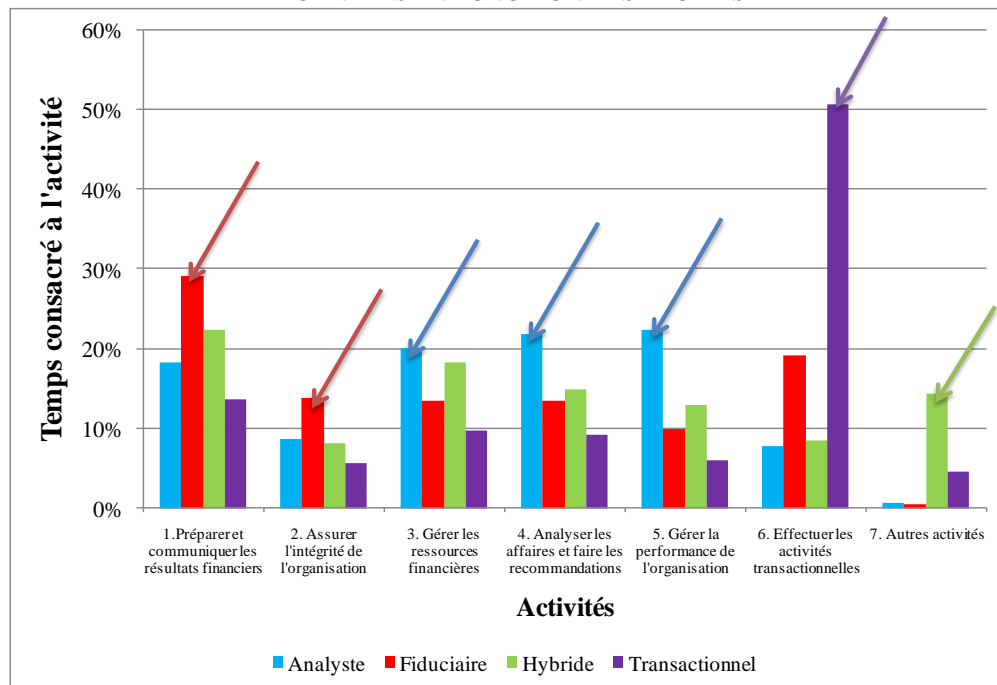


FIGURE 2
PROFILS EN FONCTION DES ACTIVITÉS

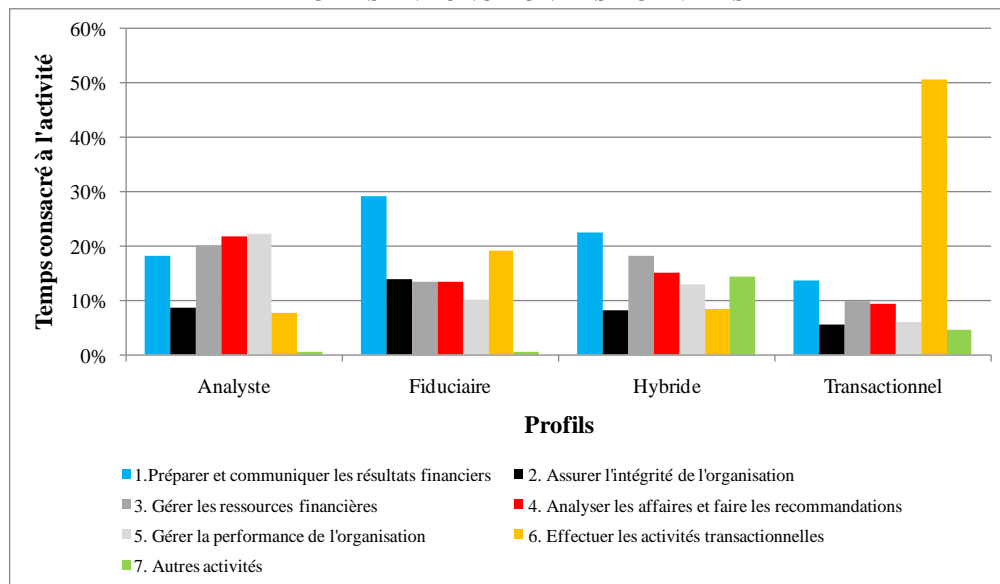


TABLEAU 2
ACTIVITÉ DOMINANTE PAR PROFIL

Activité	Profil	Temps moyen du profil	Écart-type du profil *	Temps moyen des autres profils
1. Préparer et communiquer les états financiers	Fiduciaire	29 %	9,5 %	17,8 %
2. Assurer l'intégrité de l'organisation	Fiduciaire	14 %	7,4 %	7,6 %
3. Gérer les ressources financières	Analyste	20 %	11,4 %	13,2 %
4. Analyser les affaires et faire les recommandations	Analyste	22 %	9,2 %	12,5 %
5. Gérer la performance de l'organisation	Analyste	22 %	10 %	9,3 %
6. Activités transactionnelles ou techniques	Transactionnel	59 %	11,5 %	12,1 %
7. Autres activités	Hybride	15 %	6,3 %	1,3 %

* La dispersion de l'écart-type s'explique en partie par des facteurs contextuels, notamment l'orientation de la tâche, et l'expérience en vérification externe du contrôleur, le secteur d'activité et la structure de propriété de l'entreprise

Le profil « analyste » s'est dégagé pour 32 % de l'échantillon (29 répondants). Ce profil consacre la plus grande part de son temps, soit 64 %, à des activités associées au 'partenaire d'affaires' (20 % à *gérer les ressources financières*, 22 % à *analyser les affaires et faire les recommandations* et 22 % à *gérer la performance de l'organisation*). Ces activités sont dominantes dans ce profil et servent à le définir. Les répondants de ce profil consacrent néanmoins un temps relativement important à des activités associées au *compteur de haricots*, soit 25 % (18 % à *préparer et communiquer les états financiers*, 9 % à *assurer l'intégrité de l'organisation* et 8 %, à des *activités transactionnelles ou techniques*). Il consacre 1 % de son temps à *autres activités*.

Le profil « fiduciaire » s'est dégagé pour 30 % de l'échantillon (27 répondants). Ce profil consacre la plus grande part de son temps, soit 62 %, à des activités associées au *compteur de haricots* (29 % à *préparer et communiquer les états financiers*, 14 % à *assurer l'intégrité de l'organisation* et 19 % à *activités transactionnelles ou techniques*). Les deux premières activités sont dominantes et servent à définir ce profil. Les répondants de ce profil consacrent aussi un temps relativement important, soit 37 %, à des activités plutôt 'organisationnelles' (13,5 % à *gérer les ressources financières*, 13,5 % à *analyser les affaires et faire les recommandations* et 10 % à *gérer la performance de l'organisation*).

Le profil « hybride » s'est dégagé pour 19 % de l'échantillon (17 répondants). Ce profil partage son temps à peu près également entre des activités associées au *compteur de haricots*, soit 38 %, et des activités plutôt organisationnelles, soit 37 %. Cependant, les contrôleurs de ce profil consacrent 15 % de leur temps à *autres activités*, l'activité dominante de ce profil. Selon les entretiens semi-dirigés, *autres activités* se composent d'activités administratives et de rencontres que les répondants ne pouvaient pas relier aux six premières activités décrites dans le questionnaire.

Le profil « transactionnel » s'est dégagé pour 19 % de l'échantillon (17 répondants). Ce profil consacre 59 % de son temps à *activités transactionnelles ou techniques*. C'est l'activité dominante qui définit ce profil. Il consacre aussi 13 % de son temps à *préparer et communiquer les états financiers* et 5 % de son temps à *assurer l'intégrité de l'organisation*, ce qui laisse peu de temps pour des activités plutôt organisationnelles.

2.2 Facteurs contextuels explicatifs des profils

Quatre facteurs contextuels sont étudiés pour expliquer la formation des profils présentés dans la section précédente, soit 1. l'orientation de la tâche (fonctionnelle ou opérationnelle), 2. l'expérience en vérification externe (oui ou non), 3. le secteur d'activité de l'entreprise (Fabrication ou Finance et assurances) et 4. la structure de propriété de l'entreprise (dépendante ou indépendante). Ces quatre facteurs présentent une relation statistique de dépendance significative avec les profils et parfois entre eux comme le montrent les tableaux 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 et 10.

Influence de l'orientation de la tâche sur le profil (facteur 1)

Le lien entre le profil et l'orientation de la tâche, présenté dans le tableau 3, est très prononcé comme le démontre le khi-deux à 85,48. Les analystes ont une orientation opérationnelle pour 69 % d'entre eux, par opposition aux fiduciaires pour qui cette orientation ressort très faiblement. Ces derniers sont plus nombreux à avoir une orientation fonctionnelle (63 %). Le tableau 4 permet d'explorer davantage la nature du lien entre les profils, l'orientation de la tâche et les activités exercées. Il présente les coefficients de corrélation des temps consacrés aux activités par les comptables de chaque profil de chaque orientation avec l'IOT.

TABLEAU 3
PROFILS EN FONCTION DE L'ORIENTATION DE LA TÂCHE (IOT) DU CONTRÔLEUR

Profil	Orientation de la tâche (IOT)		
	Orientation fonctionnelle	Orientation opérationnelle	Total
Analyste	9 (31 %)	20 (69 %)	29
Fiduciaire	17 (63 %)	10 (37 %)	27
Hybride	8 (47 %)	9 (53 %)	17
Transactionnel	6 (35 %)	11 (65 %)	17
Total	40 (44 %)	50 (56 %)	90
	Khi-deux : 85,48 ; dl = 3 ; p = 0,005 ; Valeur critique = 12,84		

TABLEAU 4
TABLEAU DES COEFFICIENTS DE CORRÉLATION ENTRE LE TEMPS CONSACRÉ PAR LES RÉPONDANTS D'UN PROFIL, LES ACTIVITÉS EXERCÉES ET L'INDICE DE L'ORIENTATION DE LA TÂCHE (IOT)

Profil	Activités						
	#1, Préparer et communiquer les états financiers	#2, Assurer l'intégrité de l'organisation	#3, Gérer les ressources financières	#4, Analyser les affaires et faire les recommandatio	#5, Gérer la performance	#6, Gérer les transactions	#7, Autres activités
Analyste	-0,476** p=0,009	-0,393 p=0,630	-0,131 p=0,498	-0,078 p=0,687	0,181 p=0,348	0,417* p=0,024	0,271 p=0,156
Fiduciaire	-0,309 p=0,116	-0,001 p=0,996	0,112 p=0,576	0,157 p=0,433	0,023 p=0,908	0,071 p=0,724	0,139 p=0,498
Hybride	-0,469 p=0,058	0,109 p=0,678	0,243 p=0,348	0,063 p=0,811	0,230 p=0,374	0,045 p=0,864	-0,043 p=0,870
Transactionnel	-0,480 p=0,051	-0,091 p=0,728	-0,284 p=0,270	0,484* p=0,049	0,143 p=0,585	0,061 P=0,816	0,254 P=0,326

Nous avons marqué d'un astérisque (*) les coefficients significatifs à 5 % avec un intervalle bilatéral, et de deux astérisques (**) les coefficients significatifs à 1 % avec un intervalle bilatéral.

Du tableau 4, on voit que les coefficients de corrélation de l'activité *préparer et communiquer les états financiers* sont tous négatifs et de manière significative pour chacun des profils (p=0,009 pour le profil analyste; p=0,116 pour le profil fiduciaire; p=0,058 pour le profil hybride et p=0,051 pour le profil

transactionnel). Cela signifie que plus l'orientation de la tâche est opérationnelle ou moins elle est fonctionnelle, moins les contrôleurs consacrent du temps à l'activité. Bref, les résultats montrent que l'orientation de la tâche influe sur le temps consacré à *préparer et communiquer les états financiers* de manière significative dans un profil donné.

Influence de l'expérience en vérification externe sur le profil (facteur 2)

Le tableau 5 présente la distribution des profils en fonction de l'expérience en vérification externe. Le lien entre ces deux variables est aussi significatif, comme le démontre le khi-deux à 26,03. On voit que l'expérience en vérification externe se retrouve davantage chez les fiduciaires que chez les autres profils.

TABLEAU 5
EXPÉRIENCE EN VÉRIFICATION EXTERNE ET PROFIL

Expérience en vérification externe	Analyste	Fiduciaire	Hybride	Transactionnel
Oui	7	11	6	4
Non	22	16	11	13
	29	27	17	17
Khi-deux : 26,03 ; dl = 3 ; p = 0,005 ; Valeur critique = 12,84				

Influence du secteur d'activité sur le profil (facteur 3)

Le tableau 6 présente la distribution des profils en fonction du secteur d'activité de l'entreprise. Le lien entre le profil et le secteur d'activité est très prononcé comme le démontre le khi-deux à 55,04. Le secteur Finance et assurances n'a aucun contrôleur ayant le profil 'hybride', ni le profil 'transactionnel'. Ce secteur comprend soit des contrôleurs au profil 'analyste' (67 % d'entre eux), soit des contrôleurs au profil 'fiduciaire' (33 % d'entre eux). Le secteur Fabrication nous révèle un partage des contrôleurs entre les 4 profils, soit 27 % d'analystes, 29 % de fiduciaires, 22 % d'hybrides et 22 % de transactionnels. Il est vrai que nous avons 78 contrôleurs d'entreprises du secteur de Fabrication comparativement à seulement 12 contrôleurs d'entreprises du secteur Finances et assurances dans notre échantillon, ce qui limite la portée de ces résultats. Nous verrons, dans une autre section, que l'orientation de la tâche combinée au secteur d'activité et à la structure de propriété vient nuancer ces résultats.

TABLEAU 6
SECTEUR D'ACTIVITÉ DE L'ENTREPRISE ET PROFIL

Secteur d'activité	Analyste	Fiduciaire	Hybride	Transactionnel
Fabrication	21	23	17	17
Finances et assurances	8	4	0	0
	29	27	17	17
Khi-deux : 55,04 ; dl = 3 ; p = 0,005 ; Valeur critique = 12,84				

Influence de la structure de propriété sur le profil (facteur 4)

Le tableau 7 présente la distribution des profils en fonction de la structure de propriété de l'entreprise. Le lien entre le profil et la structure de propriété est aussi prononcé comme le démontre le khi-deux à 36,53. On retrouve davantage de contrôleurs au profil 'analyste' chez les entreprises dépendantes et de contrôleurs au profil 'fiduciaire' chez les entreprises indépendantes. Ce résultat est contraire au résultat obtenu par Yazdifar et Tsamenyi (2005), dont l'étude a mis au jour une forte proportion de comptables perçus par les gestionnaires comme des 'compteurs de haricots' dans les entreprises 'dépendantes' (soit 20,5 %, comparativement à 9,4 % pour les entreprises indépendantes). Les résultats de notre étude confrontent en quelque sorte la perception des gestionnaires, exprimée par les contrôleurs questionnés par Yazdifar et Tsamenyi (2005), à partir de données concrètes sur les activités réellement effectuées par le contrôleur.

TABLEAU 7
STRUCTURE DE PROPRIÉTÉ DE L'ENTREPRISE ET PROFIL

Structure de propriété	Analyste	Fiduciaire	Hybride	Transactionnel
Dépendante	22	15	12	10
Indépendante	7	12	5	7
	29	27	17	17
Khi-deux : 36,53 ; dl = 3 ; p = 0,005 ; Valeur critique = 12,84				

Influence de trois des quatre facteurs contextuels réunis sur le profil

Le tableau 8 présente la distribution des profils en fonction de l'orientation de la tâche, du secteur d'activité et de la structure de propriété. Le lien entre ces trois variables est aussi très prononcé comme le démontre le khi-deux à 138,14. Il faut se questionner sur le fait que tous les contrôleurs du secteur Finance et assurances (toutes dépendantes), sauf 1 analyste, donc 7 analystes et 4 fiduciaires, présentent une orientation fonctionnelle (ce qui apparaît conforme à un stéréotype de compteur de haricots), alors qu'une forte proportion de contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication (13 analystes sur 14 et 7 fiduciaires sur 11) présentent orientation opérationnelle (ce qui est contraire à une perception de compteur de haricots associée aux entreprises dépendantes par Yazdifar et Tsamenyi (2005)). Nos résultats montrent donc que la variable orientation de la tâche permet de nuancer l'influence de la structure de propriété sur le profil du contrôleur à partir du secteur d'activité dans lequel il exerce. Mais ces résultats invitent aussi à scruter davantage le sens donné par le contrôleur à certaines activités, dont celle 'gérer la performance', comme nous le ferons plus loin.

TABLEAU 8
ORIENTATION DE LA TÂCHE, SECTEUR D'ACTIVITÉ ET STRUCTURE DE PROPRIÉTÉ DE L'ENTREPRISE
PAR PROFIL

	Fabrication				Finance et assurances	
	Dépendante		Indépendante		O	F
	O	F	O	F		
Analyste	13	1	6	1	1	7
Fiduciaire	7	4	3	9	0	4
Hybride	4	8	5	0	0	0
Transactionnel	8	2	3	4	0	0
Total	32	15	17	14	1	11
	Khi-deux : 138,14 ; dl = 15 ; p = 0,005 ; Valeur critique = 32,8					

Influence des quatre facteurs contextuels réunis sur le profil

Le tableau 9 présente la distribution des profils en fonction de l'expérience en vérification externe, de l'orientation de la tâche, de la structure de propriété et du secteur d'activité. Le lien entre les quatre facteurs explicatifs réunis et les profils variables est très important, comme le démontre le khi-deux à 38,25. Les contrôleurs du profil fiduciaire sont, en valeur absolue et proportionnellement, les plus nombreux à avoir une telle expérience. Par contre, la répartition de ces répondants est sensiblement uniforme entre les deux secteurs d'activité et structures de propriété (34 % issus d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication, 26 % provenant d'entreprises indépendantes de ce secteur, comparativement à 33 % du secteur Finance et assurances – toutes dépendantes). Toutefois, ils se répartissent entre les deux types d'orientations de la tâche, puisque que 16 ont une orientation fonctionnelle et 12 ont une orientation opérationnelle (de cette orientation, 8 proviennent de entreprises indépendantes du secteur Fabrication et 4 du secteur Finance et assurances – toutes dépendantes).

TABLEAU 9
EXPÉRIENCE EN VÉRIFICATION EXTERNE DU CONTRÔLEUR, ORIENTATION DE LA TÂCHE (IOT),
SECTEUR D'ACTIVITÉ ET STRUCTURE DE PROPRIÉTÉ DE L'ENTREPRISE PAR PROFIL

	Fabrication						Finance et assurances			Total	
	Dépendante			Indépendante			O ¹	F ²	Total	Nb	% ³
	O ¹	F ²	Total	O ¹	F ²	Total					
Analyste	3	1	4	1	0	1	0	2	2	7	24
Fiduciaire	4	1	5	1	3	4	0	2	2	11	41
Hybride	2	4	6	0	0	0	0	0	0	6	35
Transactionnel	0	1	1	1	2	3	0	0	0	4	24
Total	9	7	16	3	5	8	0	4	4	28	31 ⁴
% du secteur d'activité	-	-	34 %	-	-	26 %	-	-	33 %		
	Khi-deux : 38,25 ; dl = 7 ; p = 0,005 ; Valeur critique = 20,3										

1 Orientation opérationnelle

2 Orientation fonctionnelle

3 Pourcentage du profil

4 Pourcentage de l'échantillon total, soit 28 répondants sur 90

Il y a deux explications possibles à la relation entre l'expérience en vérification externe, le profil et l'orientation de la tâche. La première serait que l'expérience en vérification externe influence le profil du contrôleur, ainsi que l'orientation de sa tâche. La deuxième explication serait que, lorsqu'une organisation souhaite un contrôleur avec un profil qui se rapproche du profil fiduciaire avec une orientation fonctionnelle, elle privilégie l'embauche d'un comptable avec une expérience en vérification externe.

Enfin, le tableau 10 présente un sommaire de l'influence des facteurs explicatifs des profils. Il en ressort que les analystes et les transactionnels ont plus souvent une orientation de la tâche opérationnelle alors que les fiduciaires ont plus souvent une orientation fonctionnelle, les hybrides se partageant à peu près également entre les deux orientations. L'expérience en vérification externe se retrouve le plus souvent dans le profil fiduciaire, et nous avons aussi observé que ces derniers ont le plus souvent une orientation de la tâche fonctionnelle. Les 47 contrôleurs des entreprises dépendantes du secteur Fabrication sont partagés entre les quatre profils (30 %, 23 %, 26 % et 21 %). Cependant, sauf pour le profil hybride (5 sur 12), ces contrôleurs ont majoritairement une orientation de la tâche opérationnelle, soit 31 des 35 contrôleurs ayant les trois autres profils. Par ailleurs, les 31 contrôleurs d'entreprises indépendantes du secteur Fabrication sont plus souvent fiduciaires, soit 12, versus 7, 5 et 7 pour les trois autres profils. De ces 12 fiduciaires, 6 ont une orientation opérationnelle, et 6 une orientation fonctionnelle. Enfin, les contrôleurs du secteur Finance et assurances présentent un profil analyste (8 sur 12) ou fiduciaire (4 sur

12). Cependant de ces 12 contrôleurs, seulement 2 (analystes) ont une orientation de la tâche opérationnelle, les 10 autres contrôleurs ayant une orientation fonctionnelle.

En somme, deux résultats, à première vue contre-intuitifs, émergent de cette recherche, soit : 1. une forte proportion d'analystes du secteur Finance et assurances (dépendantes) présentent une orientation fonctionnelle et 2. une majorité de contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication ont une orientation opérationnelle, ce qui réclame des investigations supplémentaires, et c'est ce que nous avons fait avec des entretiens semi-dirigés.

TABLEAU 10
SOMMAIRE DE L'INFLUENCE DES FACTEURS EXPLICATIFS DES PROFILS

Facteur explicatif	Profils	Résultat
Orientation de la tâche (tableau 3)	Analyste	69 % ont une orientation opérationnelle
	Fiduciaire	63 % ont une orientation fonctionnelle
	Hybride	Ils sont partagés à peu près également entre les deux orientations (47 % et 53 %)
	Transactionnel	65 % ont une orientation opérationnelle
Expérience en vérification externe (tableau 5)	Analyste	7 sur 29 ont une telle expérience
	Fiduciaire	11 sur 27 ont une telle expérience
	Hybride	6 sur 17 ont une telle expérience
	Transactionnel	4 sur 17 ont une telle expérience
Secteur d'activité et structure de propriété (tableau 7)	Analyste	30 % des contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication, 23 % d'indépendantes du secteur Fabrication et 67 % du secteur Finance et assurances (dépendantes)
	Fiduciaire	23 % des contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication, 39 % d'indépendantes du secteur Fabrication et 33 % du secteur Finance et assurances (dépendantes)
	Hybride	26 % des contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication, 16 % d'indépendantes du secteur Fabrication et 0 % du secteur Finance et assurances (dépendantes)
	Transactionnel	21 % des contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication, 23 % d'indépendantes du secteur Fabrication et 0 % du secteur Finance et assurances (dépendantes)
Orientation de la tâche et secteur d'activité (tableau 8)	Analyste	13 sur 14 des contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication ont une orientation opérationnelle, 6 sur 7 d'indépendantes du secteur Fabrication et 2 sur 8 du secteur Finance et assurances (dépendantes)
	Fiduciaire	9 sur 11 des contrôleurs chez les entreprises dépendantes sur secteur Fabrication ont une orientation opérationnelle, 6 sur 12 d'indépendantes du secteur Fabrication et 0 sur 4 du secteur Finance et assurances (dépendantes)
	Hybride	5 sur 12 des contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication ont une orientation opérationnelle, et 4 sur 5 d'indépendantes du secteur Fabrication
	Transactionnel	9 sur 10 des contrôleurs d'entreprises dépendantes du secteur Fabrication ont une orientation opérationnelle, et 3 sur 7 d'indépendantes du secteur Fabrication

Les informations tirées des entretiens semi-dirigés nous ont permis d'explorer le sens donné à la gestion de la performance par le contrôleur du profil analyste du secteur Finance et assurances (dépendantes), comparativement à son homologue des entreprises dépendantes du secteur Fabrication. La structure de la fonction finance a été dégagée comme ayant une influence sur la définition de la gestion de la performance. Ainsi, dans une structure de la fonction finance centralisée, comme c'est le cas pour le secteur Finance et assurances, le contrôleur au profil analyste est imputable au chef de la direction financière du groupe. De ce fait, il contribue à la gestion de la performance par l'analyse des indicateurs financiers. Tandis que dans une structure de la fonction finance décentralisée, comme c'est le cas pour les entreprises dépendantes du secteur Fabrication, une large place est faite aux indicateurs non financiers. Le contrôleur d'une telle structure est imputable au directeur d'une unité administrative. Par conséquent, gérer la performance dans ce contexte exige souvent de sa part des connaissances plus approfondies sur les opérations de l'entreprise, pour concevoir ou utiliser les outils qui permettent d'établir des liens de cause à effet entre des indicateurs non financiers et des indicateurs financiers (Ittner et Larcker, 2003), par exemple.

La section suivante présente de quelle façon les résultats des entretiens semi-dirigés permettent également d'inscrire cette recherche, de manière exploratoire, dans un axe sous-exploité de la littérature présentée ci-haut, soit l'axe objet – individuel.

L'axe objet – individuel

Nobre (2001) (de l'axe sujet – individuel) a bien montré que les contrôleurs de gestion (en France) sont assez unanimes à considérer les aspects purement techniques de leur savoir comme centraux, mais qu'ils ne s'entendent pas sur ce qu'est 'gérer la performance' et les activités qui relèvent de l'influence organisationnelle. Or nos entretiens ont bien montré l' 'attachement' du contrôleur aux nouveaux outils de gestion de la performance, s'inscrivant dans l'axe objet - individuel :

« Le tableau de bord m'appartient ici. [...] J'ai fait deux kaizens sur la clientèle et c'est moi-même qui initie ces projets [...] J'étais membre là-dedans [kaizens] et je donne même des formations. »

En revanche, à travers ces outils, s'exprime le lien entre l'ancien et le nouveau (Ezzamel, Lilley et Willmott 1997), lorsque le contrôleur réaffirme l'importance de la rigueur technique de sa pratique à travers la précision de l'égalité débit / crédit :

« Pour moi, si tu passes à côté d'une conciliation de banque, en pratique et que ce n'est pas rigoureux, tu passes à côté de quelque chose. [...] Lorsque tu sors de l'école avec ton CMA^{xii}, tu n'as rien. Tu as juste l'intelligence d'être allé chercher un diplôme et maintenant il faut que tu apprennes ton métier. Ton métier c'est la comptabilité, bien comprendre ton cycle comptable, tes débits/crédits. [...] Il faut qu'ils [les jeunes comptables] aient une expertise et une expérience comptables, car s'ils ne l'ont pas, même si vous impartissez, ils ne comprennent pas. [...] Il faut pouvoir faire une conciliation de banque à la cent ».

L'objet (composé de l'ancien et du nouveau) est adapté à la manière dont il se définit, mais aussi lui donne accès à un champ qui le construit en retour :

« Il cherchait un business partner et je prends autant à cœur la rentabilité que lui peut la prendre. Je ne fais pas juste donner les chiffres. Je veux que ça parle, qu'il y ait des actions. [...] Avoir un prix de revient adéquat qui est toujours mis à jour et générer l'action avec ça ». « Je ne travaillerais jamais dans une entreprise où le contrôleur ne sert qu'à produire des états financiers [...] Je pense que mon travail tend à devenir de plus en plus opérationnel, plutôt que financier. »

« Je vois aujourd'hui dans les meetings des bons représentants des ventes ou des directeurs de vente qui ont, je dirais, les chiffres en tête, mais pas nécessairement en macro comme quelqu'un qui est passé par

des boulots de comptables. L'instinct du gestionnaire vient avec l'expérience. [...] Il y en a beaucoup [de compétences à acquérir], mais j'ai encore beaucoup de temps ».

Or si l'attachement identitaire à l'outil est très explicite et sans compromis, le lien interpersonnel qu'il en retire avec le preneur de décision demeure problématique. La distance qu'il souhaite préserver dans certains cas rejoint bien la tension de son rôle entre distance et complicité (*role conflict*) étudiée par Byrne et Pierce (2007) et (Sathe 1983). Le contrôleur conçoit son rôle

« ... en termes de dire où on pense que l'on devrait aller. [L'important] est faire les dossiers et [leur] présentation en conséquence. [Mais la demande] viendra du vice-président et ça va se rapporter là. Je ne me sens pas mal à l'aise, c'est mon patron qui prend les décisions, qui va au feu, qui va rencontrer les dirigeants. »

Alors que pour un autre, le lien avec l'autorité décisionnelle est plus avant-gardiste :

« Pour moi, la priorité c'est le vice-président responsable du secteur, car c'est avec lui que l'on va prendre des macrodécisions qui vont directement influencer l'EBITDA^{xiii}. »

En somme, pour le contrôleur des quatre profils, l'outil occupe une place centrale dans la manière dont il se définit et établit son rapport à l'autre, tirée de son travail de réflexivité ou, dit autrement, de l'opération largement tacite de réflexion *en cours* d'action et *sur* l'action qui place la solution de problèmes techniques au sein d'un contexte élargi (Schön 1994). Ainsi, on peut s'attendre à ce que la nature de l'outil mobilisé diffère d'un profil à l'autre, selon les activités effectuées et selon la place relative accordée à la distance ou à la complicité dans ses échanges avec le pouvoir décisionnel. Il ressort de ces entretiens que, au-delà des innovations, le contrôleur se représente la puissance et la rigueur du savoir comptable à partir des notions très élémentaires de débit / crédit qui ont servi à former son savoir de base, à l'instar de [référence à un des auteurs]. En revanche, [référence à un des auteurs] a montré que la rigueur technique de certains mécanismes de contrôle des coûts pouvait être relayée au second plan pour les rendre plus accessibles aux gestionnaires opérationnels. Des recherches plus approfondies doivent donc être menées pour mieux comprendre la manière dont le contrôleur de chaque profil s'approprie, fait usage et tente de rendre compatibles des objets techniques abstraits (Simondon 1969), comme les outils comptables et organisationnels, pour se définir, convaincre de son utilité ou se renouveler.

Conclusion

Cette contribution met en évidence quatre profils du contrôleur nord-américain en fonction des activités qu'il exerce. Ces profils sont expliqués notamment par l'orientation de la tâche, l'expérience en vérification externe, le secteur d'activité et la structure de propriété de l'entreprise. À l'instar des recherches qui ont montré la complexité du rôle du contrôleur de gestion, cette recherche s'attache à dépasser la dichotomie 'compteur de haricots / partenaire d'affaires', aussi exprimée de manière plus subtile avec 'cohérence / pertinence' ou 'approche technique / influence organisationnelle'. À partir d'une analyse approfondie des activités effectuées concrètement par le contrôleur, les résultats de cette recherche montrent que les contrôleurs nord-américains sont à la fois *partenaires d'affaires* et *compteurs de haricots*, mais à des degrés divers, à travers quatre profils. Des facteurs contextuels, comme l'expérience en vérification externe, le secteur d'activité et la structure de propriété de l'entreprise, expliquent les nuances entre ces profils. Nos résultats ont également permis de dégager certains profils contre-intuitifs, comme un profil de contrôleur 'analyste d'orientation fonctionnelle', et un profil de contrôleur 'analyste d'orientation opérationnelle' dans une structure de propriété dépendante. Pour expliquer ces résultats, la structure de la fonction finance (centralisée ou décentralisée) a été amenée, sans toutefois que notre devis de recherche n'ait permis de dégager des résultats significatifs en ce sens, ce qui pourrait donc faire l'objet d'une recherche ultérieure. Et enfin, des entretiens semi-dirigés sont venus compléter ces profils et explorer un aspect sous-investigué de la littérature, soit le lien structurant entre le contrôleur et ses outils de travail, ou dit autrement, entre lui et la technologie invisible (Berry, 1983).

Quatre limites imposent néanmoins un bémol aux résultats obtenus. La première tient au nombre restreint de secteurs d'activité étudiés. Une extension de cette étude à d'autres secteurs d'activité, celui de l'Industrie de l'information et industrie culturelle par exemple, pourrait permettre de mettre au jour des influences différentes notamment parmi les facteurs explicatifs. La seconde limite est le nombre de répondants (90), alors qu'il y a des milliers de contrôleurs œuvrant en entreprise. Il est fort possible qu'un plus grand nombre de répondants, issus de plusieurs secteurs d'activité, nous amène à mettre au jour davantage de profils, et ce, d'autant plus qu'au sein de chacun des profils, il y a quelques individus à la périphérie du profil, c'est-à-dire près de la frontière entre deux profils. La troisième limite est le nombre restreint d'entretiens semi-dirigés et sa concentration sur les contrôleurs eux-mêmes, alors que les responsables opérationnels à qui s'adresse l'information (financière ou non financière) produite par le contrôleur, pourraient enrichir notre analyse du rôle du contrôleur dans la gestion de la performance organisationnelle. Aussi, nous aurions pu voir si le stéréotype comptable exerce une fonction rassurante, susceptible d'accroître la légitimité du contrôleur, comme le laisse entendre Bougen (1994). Une quatrième limite est la situation géographique de notre échantillon, marquée par un contexte de professionnalisation qui n'est pas celui du contrôleur de gestion français. Néanmoins, des recherches montrent bien la place importante occupée par la logique comptable dans la fonction finance (Nobre, 2001).

En revanche, les résultats de cette recherche peuvent enrichir le travail de réflexivité que le contrôleur opère sur lui-même et sur sa pratique, pour éviter qu'un profil se dégage de sa pratique à son insu. Ces résultats devraient l'aider à mieux choisir l'organisation qui convient au profil visé, à partir de critères comme le secteur d'activité ou la structure de propriété. La réflexivité qui accompagne cette démarche doit donc être encouragée tôt chez le contrôleur, dès sa formation universitaire de base, pour se poursuivre ensuite en formation continue, offerte notamment par sa profession ou son association, et dans son organisation par une variation de ses contextes d'intervention. Il pourra ainsi réduire la portion laissée à l'intuition, au non explicité, au tacite.

Deux éléments principaux distinguent le contrôleur nord-américain du contrôleur de gestion français, premièrement le lien à la comptabilité et deuxièmement l'appartenance à une profession comptable. Si le contrôleur nord-américain peut appartenir à la même profession, qu'il exerce en organisation ou en audit externe, le contrôleur français tend à se distinguer par ses distances envers la comptabilité. Mais l'un et l'autre n'ont pas encore tout résolu en ce qui concerne le rôle de partenaire d'affaires et les dangers de paraître *bean counter*. Comme le retrait de l'un et le rapprochement de l'autre ne permettent pas de tout résoudre, il serait intéressant de voir en quoi le contexte français du contrôleur de gestion permettrait de dégager de tels profils. Cette recherche fournit donc une typologie pour la comparaison de contrôleurs de cultures et de contextes géopolitiques différents.

ANNEXE 1
POÈME DE LEE D. PARKER

The new management accountant
I'm so excited.
For years I've been suppressing the real me!
The persona that's entombed beneath
This respectable, reliable, consistently conservative façade
No more graciously congratulating the young rising stars
In Marketing and IT on their latest promotion.

I'm joining the upwardly mobile.

« How can this be? » I hear you whispering under your sucked-in breath.
Well, it's simple my friends.
I'm re-engineering myself:
Restructuring, in-sourced, upsized and benchpressed.
You are looking at an Action Based Controller,
International best person,
And yes, a Total Quality Master.

Business class, here I come.
Mind you, refuelling and ticketing have been good to me.
But it's time I moved on.
Pilot, navigator, engineer – multidisciplined, upskilled
And front of house at last.
Up where I belong.
Come fly with me.

Lee D. Parker

Parker, L.D. (2003). The New Management Accountant, *Critical Perspectives on Accounting* 14: 812.

ANNEXE 2
EXTRAIT DU QUESTIONNAIRE – ACTIVITÉS

ACTIVITÉS DU RÉPONDANT ET DE SON ÉQUIPE

Pour chacune des sept activités suivantes (identifiées de 1 à 7), veuillez estimer le pourcentage de temps **que vous et votre équipe** mettez à exercer l'activité (le total devra donner 100 %). Concernant les activités secondaires (identifiées par les lettres a, b, c et d), veuillez indiquer si les activités exercées, qui donnent le pourcentage estimé, prennent peu de temps (1), moyennement de temps (2) ou beaucoup de temps (3). Si des activités n'apparaissent pas dans la liste, il faudra les ajouter sur la ligne *Autres activités, identifiez*.

1. Préparer et communiquer les états financiers	1	2	3	%
a. Préparer les résultats financiers	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
b. Valider et communiquer les résultats financiers	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
c. Expliquer les résultats financiers et faire des recommandations	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
d. Autres, identifiez :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Assurer l'intégrité de l'organisation	1	2	3	%
e. Assurer le maintien des contrôles internes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
f. Prévenir les fraudes et assurer la sécurité des systèmes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
g. Gérer le risque financier	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
h. Autres, identifiez :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Gérer les ressources financières	1	2	3	%
i. Développer des budgets et des prévisions financières	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
j. Planifier les besoins en ressources financières, flux de trésorerie	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
k. Évaluer les projets nécessitant un investissement (analyse coûts/bénéfices)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
l. Autres, identifiez :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Analyser les affaires et faire les recommandations	1	2	3	%
m. Calculer, analyser et expliquer les écarts budgétaires	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
n. Calculer, analyser et expliquer le coût de revient des produits et services	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
o. Calculer, analyser et expliquer la rentabilité des clients, des lignes de produits, des ventes par marché, par magasin, par canal de distribution, etc.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
p. Autres, identifiez :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Gérer la performance de l'organisation	1	2	3	%
q. Participer au développement des plans visant à réaliser la stratégie	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
r. Participer à des projets d'amélioration continue, d'optimisation des processus et de réingénierie	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
s. Développer un modèle de représentation des activités de l'entreprise et des indicateurs de performance (tableaux de bord de gestion)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
t. Autres pratiques qui contribuent à améliorer la performance de l'organisation, identifiez :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Activité transactionnelle ou technique	1	2	3	%
u. Gérer les comptes clients	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
v. Gérer les comptes fournisseurs	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
w. Gérer la paie et autres bénéficiaires	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
x. Autres, identifiez :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Autres activités, identifiez				%
Total				100 %

ANNEXE 3
EXTRAIT DU QUESTIONNAIRE – ORIENTATION DE LA TÂCHE

ORIENTATION DE LA TÂCHE DU RÉPONDANT

Veillez sélectionner la réponse qui convient le mieux à votre situation personnelle.

1. Jusqu'à quel point votre travail est-il déterminé par les besoins de la fonction finance et ceux de l'unité d'affaires à laquelle vous êtes rattaché(e)?
 1. Presque tout mon travail est déterminé par les besoins de la fonction finance.
 2. La plus grande partie de mon travail est déterminée par les besoins de la fonction finance.
 3. Mon travail est déterminé à peu près également par les besoins de la fonction finance et ceux de l'unité d'affaires.
 4. La plus grande partie de mon travail est déterminée par les besoins de l'unité d'affaires.
 5. Presque tout mon travail est déterminé par les besoins de l'unité d'affaires.
2. Quelle portion de votre travail quotidien se fait avec du personnel de la fonction finance et avec des gestionnaires de l'unité d'affaires à laquelle vous êtes rattaché(e)?
 1. Presque tout mon travail quotidien se fait avec du personnel de la fonction finance.
 2. Une plus grand portion de mon travail quotidien se fait avec du personnel de la fonction finance.
 3. Mon travail quotidien est à peu près réparti également entre la fonction finance et l'unité d'affaires
 4. Une plus grande portion de mon travail quotidien se fait avec des gestionnaires de l'unité d'affaires.
 5. Presque tout mon travail quotidien se fait avec des gestionnaires de l'unité d'affaires.
3. Ayant une double responsabilité, le contrôleur est souvent imputable auprès d'un cadre supérieur de la fonction finance et auprès du directeur de l'unité d'affaires. Laquelle de ces affirmations reflète le mieux votre situation?
 1. Je suis imputable uniquement auprès d'un cadre supérieur de la fonction finance.
 2. Je suis imputable directement à un cadre supérieur de la fonction finance et indirectement à un de l'unité d'affaires.
 3. Je suis imputable de manière équivalente à un cadre supérieur de la fonction finance et à un de l'unité d'affaires.
 4. Je suis imputable directement à un cadre supérieur de l'unité d'affaires et indirectement à un de la fonction finance.
 5. Je suis imputable uniquement auprès d'un cadre supérieur de l'unité d'affaires.
4. Votre performance personnelle est-elle évaluée selon la contribution que vous apportez à la fonction finance ou selon celle que vous apportez aux gestionnaires de l'unité d'affaires?
 1. Ma performance est presque entièrement basée sur ma contribution à la fonction finance.
 2. Ma performance est plutôt basée sur ma contribution à la fonction finance.
 3. Ma performance est basée de manière à peu près égale sur ma contribution à la fonction finance et sur celle à l'unité d'affaires.
 4. Ma performance est plutôt basée sur ma contribution à l'unité d'affaires.
 5. Ma performance est presque entièrement basée sur ma contribution à l'unité d'affaires.
5. Si vous recevez en même temps une demande d'un cadre supérieur de la fonction finance et de l'unité d'affaires, et que les deux jugent la demande importante, à laquelle des deux êtes-vous susceptible de répondre en premier?
 1. Je répondrais presque certainement à la demande du cadre de la fonction finance en premier.
 2. Je répondrais probablement à la demande du cadre de la fonction finance en premier.
 3. Il y a autant de chances que je réponde à l'une ou à l'autre demande en premier.
 4. Je répondrais probablement à la demande du cadre de l'unité d'affaires en premier.
 5. Je répondrais presque certainement à la demande du cadre de l'unité d'affaires en premier.
6. Votre rôle vous semble-t-il davantage rattaché à la fonction finance ou bien à l'unité d'affaires?
 1. Je vois mon rôle comme étant presque exclusivement rattaché à la fonction finance.
 2. Je vois mon rôle comme étant plutôt rattaché à la fonction finance.
 3. Je vois mon rôle comme étant également rattaché à la fonction finance et à l'unité d'affaires.
 4. Je vois mon rôle comme étant plutôt rattaché à l'unité d'affaires.
 5. Je vois mon rôle comme étant presque exclusivement rattaché à l'unité d'affaires.

BIBLIOGRAPHIE

- Ahrens, T. (1997). Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *The European Accounting Review* 6 (4): 557-588.
- Ahrens, T., Chapman, C. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *The European Accounting Review* 9 (4): 477-498.
- Ahrens, T., Chapman, C. (1999). The role of management accountants in Britain and Germany. *Management Accounting*, May.
- Berry, M. (1983). *Une technologie invisible : l'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*. CRG.
- Bescos, P. L. (2002). Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance. *Revue Finance-Contrôle-Stratégie* 5 (4): 5-28.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion: état de l'art et perspectives. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 13 (1): 87-106.
- Bougen, P. D. (1994). Joking apart: the serious side to the accountant stereotype. *Accounting, Organizations and Society* 19 (3): 319-335.
- Burns, J., Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review* 14 (4): 725-757.
- Byrne, S., Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review* 16 (3): 469-498.
- Caglio, A. (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: towards hybridization ? *European Accounting Review* 12(1): 123-153.
- Creswell, J. W. (2003). *Research design: qualitative, quantitative and mixed approaches*. 2^e édition, Sage publications.
- Dimnik, T., Felton, S. (2006). Accountant stereotypes in movies distributed in North America in the twentieth century. *Accounting, Organizations and Society* 31: 129-155.
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research* 16 (2): 157-177.
- Ezzamel, M., Lilley, S., Willmott, H. (1997). Accounting for management and managing accounting: reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies* 34 (3): 439-463.
- Freidman, A. L., Lyne, S. R. (1997). Activity-based techniques and the death of the bean counter. *European Accounting Review* 6 (1): 19-44.
- Freidman, A. L., Lyne, S. R. (2001). The bean counter stereotype: towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting* 12 (4): 423-451.
- Grandlund, M., Lukka, K. (1998), Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research* 9: 185-211.
- Hoffjan, A., Schmitting, W. (2003). Terra incognita controlleri. *Critical Perspectives on Accounting* 14 (7): 707-712.

- Hoffjan, A. (2004). The image of the accountant in a German context. *Accounting and the Public Interest* 4 (1): 62-89.
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organization structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): 401-411.
- Ittner, C.D., Larcker, D.F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review* November: 88-95.
- Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15(2) : 113-144.
- Lambert, C. (2005). *La fonction contrôle de gestion : contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Lorino, P. (2009). Le contrôle de gestion après la crise : expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe?, *Revue Française de Gestion* 193 : 29-35.
- Martin, J., Frost, P. (1996). The organizational culture war games: a struggle for intellectual dominance. In *Handbook of Organizational Studies* (eds, Clegg, S., Hardy, C., Nord, R.W). Londres: Sage.
- Morineau, A. (1999). *SPAD: Manuel de prise en main*. Paris: DECISIA.
- Nobre, T. (2001). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 7 (1): 129-146.
- Oriot, F. (2004). L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion, *Comptabilité, contrôle et audit*. Numéro thématique : 237-255.
- Parker, L.D. (2003). The New Management Accountant. *Critical Perspectives on Accounting* 14: 812.
- Sathe, V. (1983), The controller's role in management, *Organizational Dynamics* Winter: 31-48.
- Scapens, R.W., Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts ?, *European Accounting Review* 12(1): 201-234.
- Schön, D.A. (1994). *Le praticien réflexif, à la recherche du savoir caché dans l'agir professionnel*. Les Éditions Logiques.
- Simon, H. A., Guetzkow H., Kozmetsky G., Tyndall G. (1954). *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department*, New York, Controllershship Foundation Graduate School of Industrial Administration, Carnegie Institute of Technology, Pittsburgh.
- Simondon, G. (1969). *Du mode d'existence des objets techniques*. Paris : Éditions Moutaigne.
- 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.
- Zoni, L., Merchant, K.A. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change* 3(1): 29-43.

ⁱ En Amérique du Nord il se dénomme ‘contrôleur’ et non pas ‘contrôleur de gestion’.

ⁱⁱ En Amérique du Nord, la responsabilité du contrôle relève toujours de la fonction Finance qui inclut la comptabilité. Le membre de la fonction Finance responsable du contrôle dans l’entreprise occupe habituellement le deuxième rang dans la hiérarchie de la fonction Finance, immédiatement sous la responsabilité du chef de la direction finance, sinon la responsabilité du contrôle est exercée dans les plus petites entreprises par le chef de la direction financière lui-même. Il n’y a pas d’appellation désignée pour cette responsabilité de sorte qu’il peut porter plusieurs appellations selon les entreprises. Sauf exception, il est membre d’un ordre professionnel comptable. Et enfin, en Amérique du Nord, il n’y a pas de distinction de titre professionnel entre le praticien en cabinet d’audit et celui qui exerce en organisation.

ⁱⁱⁱ Le comptable auquel se sont intéressés Simon et al. (1954) est le contrôleur.

^{iv} Par exemple les activités suivantes : reporting, opérations de clôture, responsabilités légales et fiscales, audit interne, chiffrage des opérations stratégiques (responsable des coûts), budgets, analyse des résultats, adaptation du système d’information (Boltecker 2007, p. 94).

^v Hoffjan montre que le comptable en management allemand n’appartient pas à un ordre professionnel, à la différence de ses homologues canadiens, anglais et américains. La comptabilité de management allemande est davantage une discipline qu’une profession (Hoffjan, 2004).

^{vi} La réflexivité est le processus par lequel le comptable se transforme lui-même au contact de son milieu. Il s’agit de la capacité d’un individu de mise en question de soi-même et de son environnement (Gaujéac V. de, 2005, *La société malade de sa gestion, idéologie gestionnaire, pouvoir managérial et harcèlement social*, Seuil).

^{vii} Système de classification des industries de l’Amérique du Nord (SCIAN) consulter le lien

<http://www.statcan.gc.ca/subjects/standard-norme/naics-scian/2002/naics-scian021-fra.htm>

^{viii} Le directeur financier était ainsi cosignataire, avec nous, de la lettre envoyée aux contrôleurs des entreprises d’un groupe.

^{ix} Par « activités du répondant et de son équipe », nous avons précisé dans la lettre d’invitation qu’il s’agissait de lui et de son équipe restreinte, c’est-à-dire de lui et de son ou de ses adjoints le cas échéant. Il aurait été préférable d’écrire d’entrée de jeu sur le questionnaire, « par le contrôleur et son (ou ses) adjoint(s) ».

^x Consulter le lien <http://www.decisia.fr>

^{xi} Le sens donné au terme hybride dans cette recherche diffère de celui donné par Burns et Balvinsdottir (1992), pour qui cette notion fait référence aux compétences ‘interpersonnelles’ et ‘organisationnelles’ à acquérir par le contrôleur pour être hybridé à l’organisation, en sus des compétences techniques.

^{xii} Il s’agit du titre de comptable en management accrédité.

^{xiii} *Earnings before income taxes, amortization and depreciation.*