

Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller

Marianela FORNERINO*

Armelle GODENER

Grenoble École de Management

Classification JEL : M410, J240

Correspondance :

Grenoble École de Management,
12 rue Pierre-Sémard, BP127, 38003 Grenoble Cedex 1
E-mail : armelle.godener@grenoble-em.com

Résumé : Au moyen d'une enquête quantitative, le métier de contrôleur de gestion est appréhendé en termes de missions, d'image et de compétences. Deux types de postes, les techniciens et les conseillers, ont été identifiés. L'existence d'une mission d'adaptation des outils aux besoins des managers pour ces deux types de postes et la large représentation des « conseillers » montrent que de nombreux contrôleurs comprennent leur métier comme au service des managers. Pourtant, le contrôle de gestion est fréquemment perçu par ces derniers comme un « carcan » ou un « organe de surveillance ». Par ailleurs, l'importance des compétences relationnelles est soulignée pour les conseillers.

Mots clés : contrôle de gestion – métier – image – compétences.

Abstract : Through a survey, the job of the controller is analyzed in terms of (1) missions, (2) perception by managers and (3) key competencies. Two types of job profiles – technicians and advisors – have been identified. The existence, in both types of jobs, of a mission of adapting tools to managers' needs and also the large representation of advisors demonstrate that many controllers apprehend their job as being in the service of managers. However, management control is often described by managers in the following terms: "constraints" and "big brother". Furthermore, the importance of relational competencies is emphasized for advisors.

Key words : management control – job – perception – competencies.

* Les auteurs remercient Jocelyne Deglaine, enseignant-chercheur à Grenoble École de Management, pour sa contribution à la phase initiale de cette recherche. Elles remercient également Christian Defelix, professeur à l'IAE de Grenoble, pour ses conseils relatifs aux concepts relevant de la gestion des ressources humaines. Elles remercient enfin les deux réviseurs anonymes dont les remarques pertinentes ont permis d'enrichir leur travail de façon significative

Il y a une vingtaine d'années, le contrôle de gestion traditionnel a été violemment remis en cause par les auteurs phare du domaine. Les outils sont jugés trop tayloriens et inadaptés à la complexité des organisations (Johnson et Kaplan, 1987) et à la multiplicité des représentations ayant cours au sein de chacune (Bescos et *al.*, 1995, p. 36). De plus, le conservatisme sous-jacent au contrôle budgétaire est opposé aux besoins d'adaptation régulière des entreprises à l'évolution de leur environnement (Schmidt, 1992 ; Hope et Fraser, 1997). Par ailleurs, la performance étant devenue multi-critères sous la pression de la concurrence, les critères financiers traditionnels apparaissent comme insuffisants pour en rendre compte (Mévellec, 1990, p. 189).

Des outils de modélisation et d'analyse comme les méthodes ABC et ABM (Mévellec, 1993) ou le tableau de bord prospectif (Kaplan et Norton, 1998) sont alors développés. Associés au développement spectaculaire des systèmes informatiques, ils offrent les moyens techniques d'adapter constamment les raisonnements aux besoins du moment, la possibilité d'identifier des alternatives et de les évaluer ainsi que des méthodologies permettant d'enrichir la mesure de la performance par des approches non financières.

Parallèlement à ce développement des possibles, le discours sur le contrôle de gestion a mis l'accent sur le rôle de pilotage de la performance que doit remplir ce processus et sur la fonction de conseiller du contrôleur. C'est ce que souligne Bourguignon (2003) qui s'interroge alors sur l'évolution réelle du contrôle de gestion : tandis qu'il semble de bon ton de mettre en avant le rôle de conseiller du contrôleur, les outils développés ne pourraient-ils pas déboucher au contraire sur plus de surveillance ?

Dans ce contexte, le premier objectif de notre recherche est d'analyser la situation actuelle en précisant les postes de contrôleurs de gestion existants, tant en termes de missions remplies qu'en termes d'image auprès des managers.

Se pose ensuite la question des compétences aujourd'hui reconnues comme nécessaires au contrôleur de gestion pour le bon exercice de son métier. C'est le second objectif de notre travail.

La première partie de cet article est consacrée à une revue de littérature ouvrant progressivement sur nos questions de recherche. Nous présentons ensuite la méthodologie et les résultats des traitements statistiques réalisés. Enfin, nos principales observations et leurs implications managériales sont discutées dans une troisième partie.

1. Un métier aux contours variables

L'étude de la littérature portant sur les raisons d'être du processus de contrôle de gestion comme sur le métier de contrôleur de gestion montre la pluralité des approches possibles et l'intérêt de préciser les types de postes existants (§ 1.1). Nous explorons ensuite ce que disent les écrits sur l'image associée au contrôle de gestion (§ 1.2). Nous nous intéressons enfin aux compétences associées au métier (§ 1.3).

1.1. Les missions des contrôleurs de gestion

« *Le contrôle de gestion est un des dispositifs qui orientent les actions menées par les managers* » (Bouquin, 1997, p. 33) dans le sens de la réalisation des objectifs de l'organisation. Au-delà de cette définition générique indiscutée, le contrôle de gestion est réputé remplir des fonctions diverses selon les théories auxquelles il est fait appel : limiter le risque d'opportunisme des agents par un dispositif d'incitation et de contrôle (Langevin, 1999 ; Solle et Rouby, 2003) ; informer chaque responsable des finalités poursuivies et de l'état présent et futur du sous-système qu'il gère (Fiol et Jouault, 1991 ; Bouquin, 1997, p. 127) ; coordonner entre eux les services décentralisés et s'assurer de la performance de chacun (Bouquin, 1997, p. 130-131 ; Fiol et Jouault, 1991) ; motiver les hommes par la fixation d'objectifs et la mesure des réalisations (Fiol et Jouault, 1991) ; guider l'adaptation stratégique de l'organisation (Lorino, 1991, Amintas, 1999) ; aider les managers dans le cadre de la prise de décision...

Or, les études réalisées montrent que les entreprises privilégient généralement une ou plusieurs de ces fonctions et que le système de contrôle de gestion mis en place en dépend (Bouquin, 1997, p. 102-109). Comme l'a montré Trahand (1980), il existe de fait différents styles de contrôle de gestion. Qu'en est-il du métier ?

Dans l'absolu, Sathe (1983) estime que le contrôleur de gestion a deux responsabilités majeures : (1) aider le management dans le processus de décision et (2) assurer la pertinence et la fiabilité de l'information financière ainsi que la qualité du contrôle interne. Son enquête l'a conduit à définir quatre types de postes en fonction du poids accordé à chacune de ces missions. Cette vision du métier est intéressante mais repose sur la réalité nord-américaine où le *controller* est membre de la direction financière et a un rôle d'auditeur interne

certainement plus développé que par chez nous (Bouquin, 1997, p. 112).

En France, Löning et ses collègues (Löning et *al.*, 2003, p. 244-254) définissent plutôt le métier de contrôleur de gestion au travers des trois rôles suivants : (1) le rôle d'architecte et rénovateur des systèmes de contrôle de gestion, (2) le rôle d'administrateur et animateur de ces systèmes et (3) le rôle d'aide à la décision, de conseiller des managers. Il ressort de leur discussion, qui ne s'appuie pas sur une enquête terrain, que ces rôles sont plus ou moins développés selon les postes.

Ainsi, les études empiriques disponibles ne permettent pas de vraiment préciser quels sont actuellement les types de postes existants en France (Bollecker, 2001a ; Bourguignon, 2003). Seule Chiapello a cherché, en 1990, à préciser les contours des postes. Elle a ainsi mis en évidence des postes de technicien, des postes de conseiller et des postes dits de consultant-évaluateur. Malheureusement, les missions remplies par chacun n'apparaissent pas explicitement dans son article. En 1998, Jordan a observé une évolution notable depuis l'enquête de Chiapello des missions du contrôleur et de ses relations avec les décideurs. Mais son étude, comme celles de Nobre (1998) et Bollecker (2001a), décrit le métier dans sa globalité sans distinguer les différents types de postes.

Le premier objectif de notre recherche est donc d'établir un état des lieux des postes existant en France aujourd'hui, en établissant des catégories de postes à partir de leur contenu.

1.2. L'importance perçue de la fonction de surveillance

Pour Bourguignon (2003), le « nouveau » contrôle de gestion avance « masqué » : depuis les critiques importantes portées au contrôle de gestion traditionnel, le discours insiste sur le conseil et l'aide à la décision ; or, l'évolution des outils donne l'impression générale qu'on contrôle de plus en plus. Ainsi, le périmètre de contrôle s'élargit avec la mise sous tension des dimensions non financières de la performance ou avec le contrôle des leviers d'actions et non plus seulement des résultats. Les réunions d'échange « sur la performance et les moyens de l'améliorer » semblent devoir être plus fréquentes du fait de la logique d'amélioration permanente et sont susceptibles de concerner plus d'opérationnels que précédemment. De notre point de vue, l'importance réelle de l'activité de surveillance n'est pas seulement une question d'outils, mais aussi et surtout une question d'état d'esprit : les

outils sont-ils utilisés pour alerter les responsables, les aider à comprendre et analyser la situation de leur centre de responsabilité et *in fine* appréhender des voies d'amélioration, ou bien sont-ils utilisés pour surveiller les actions et les résultats de chacun ?

Bollecker (2001a) fournit un éclairage sur la perception qu'ont à ce sujet les acteurs de l'entreprise. Selon son enquête, plus de 90 % des contrôleurs de gestion pensent avoir « un peu » ou « tout à fait » une image de conseiller auprès des responsables opérationnels, mais ils sont également 81 % à estimer être perçus « un peu » ou « tout à fait » comme un surveillant. L'image du contrôleur est donc duale et il est naturel d'envisager qu'elle diffère selon la nature du contrôle de gestion en vigueur dans l'entreprise. En conséquence, nous avons complété notre état des lieux des postes de contrôleurs de gestion fondé sur leur contenu par l'étude de l'image du contrôle de gestion auprès des managers.

1.3. Les compétences « individuelles »

Le deuxième objectif de notre recherche est d'étudier en quoi les compétences nécessaires diffèrent en fonction du contenu du poste occupé.

« *La compétence, c'est la capacité à résoudre un problème dans un contexte donné* » (Michel et Ledru, 1991). La compétence est donc très proche de l'action et un large débat agite la communauté des spécialistes en ressources humaines : faut-il distinguer activités et compétences ? Après avoir souligné les arguments des tenants du « non », Retour (2005) soutient le camp du « oui » en s'appuyant sur la nécessité de prendre en compte « *les compétences cognitives mobilisées, loin d'être accessibles à la seule observation des activités* ». C'est également la position que nous avons retenue en traitant d'abord des missions des contrôleurs de gestion, puis des compétences dont ils ont besoin.

Le concept de compétence est souvent opérationnalisé en gestion des ressources humaines par le triptyque savoirs / savoir-faire / savoir-être (Le Boterf, 1994, p. 175 ; Tremblay et Sire, 1999). Notre étude a été restreinte au cadre des savoir-faire et savoir-être, les savoirs étant généralement sanctionnés par des formations et ne faisant pas partie des compétences habituellement décrites par les auteurs. Des compétences personnelles utiles au contrôleur de gestion ont ainsi pu être relevées dans les écrits de Burlaud (1988), Chiapello (1990), Whiteley

(1993), Sheridan (1994), Nobre (1998), Danziger (2000) et Bouin et Simon (2000).

Cependant, cette catégorisation des compétences en savoirs / savoir-faire / savoir-être est discutée sur le plan conceptuel (Grimand, 2004) et, pour sérier les compétences relevées, nous lui avons préféré le modèle OCEAN encore appelé « *les big five* » (Costa et McCrae, 1992), modèle de la personnalité aujourd'hui fréquemment considéré comme dominant (Ferrandi et Valette-Florence, 2002). Cinq facteurs, dont le nom du modèle constitue l'acronyme, y sont proposés. Les compétences relevant du facteur O (pour « Ouverture ») associées dans la littérature au métier de contrôleur de gestion sont la curiosité et l'ouverture, le sens pédagogique, la diplomatie, l'écoute, la capacité d'adaptation, la souplesse, la créativité et l'invention. Celles relevant du facteur C (pour « Caractère consciencieux » qui se manifeste par le fait d'être digne de confiance) sont la précision, la rigueur et la fiabilité, le respect des délais, la capacité d'analyse et de synthèse, la persévérance, l'objectivité et l'indépendance. Le facteur E (pour « Extraversion ») intègre les aptitudes relationnelles comme l'aptitude à la communication, la capacité de persuasion, la capacité au travail en équipe, l'autorité. Les deux dimensions de traits de personnalité suivants, à savoir les facteurs A (« Amabilité ») et N (« Neurotisme »), n'apparaissent pas dans la littérature spécifique du contrôle de gestion. En conséquence, nous nous sommes focalisées sur les trois premières dimensions. Au-delà de ces traits de personnalité, les auteurs évoquent également la nécessité d'une « *bonne connaissance de l'activité de l'entreprise* ».

Il est important de noter que seul Danziger (2000) distingue (sans le démontrer empiriquement) les compétences personnelles nécessaires aux différents postes de contrôleur de gestion en soulignant qu'à la précision, à la rigueur et au respect des délais, essentiels au contrôleur-technicien, le contrôleur-conseiller doit allier des compétences relationnelles. Il doit en effet savoir communiquer pour comprendre la situation de ses interlocuteurs (Bescos et *al.*, 1995, p. 98) et être ensuite capable d'élaborer une réponse pertinente par rapport à leurs besoins (Dupuy, 1999).

Aucun autre élément de distinction n'est apparu explicitement dans la littérature. Pourtant, on peut s'attendre à ce que des traits de personnalité relevant du facteur O tels que la capacité d'adaptation et la curiosité revêtent une importance toute particulière dans le cadre d'un poste de contrôleur de gestion-conseil où il s'agit d'ajuster continuel-

lement le système de contrôle de gestion aux besoins évolutifs et hétérogènes des managers et de la direction et où les analyses se renouvellent à l'infini.

Ce constat est à l'origine de notre second objectif de recherche : étudier les compétences personnelles nécessaires à chaque type de poste.

Au final, notre revue de littérature nous a ainsi amenées à décider d'une part de dresser un panorama du contenu des postes existants aujourd'hui et, d'autre part, d'identifier les images perçues du contrôle de gestion et les compétences jugées nécessaires pour chaque grand type de poste. Selon Merminod (2004), pour étudier un métier donné, les chercheurs en ressources humaines procèdent soit par approche générique (i.e. en considérant l'ensemble de la population exerçant ce métier), soit par approche segmentée (qui se focalise par exemple sur un secteur d'activité ou le profil du poste). Dans ce sens, nous pouvons dire que notre travail repose sur une approche générique. Afin de préciser ce panorama, nous avons étudié l'impact de plusieurs variables caractérisant le contrôleur de gestion, son poste et la taille de l'entreprise. Nous présentons maintenant la méthodologie adoptée et les résultats des tests réalisés.

2. Méthodologie et résultats statistiques

Autant pour les missions que pour les compétences, nous avons choisi de travailler sur la réalité du métier de contrôleur de gestion. Nous avons ainsi préféré étudier les « activités déclarées réalisées » plutôt que les « activités requises » définies dans les descriptions de postes. De même, nous avons interrogé les répondants sur les « compétences qu'ils mobilisent » ou pensent qu'ils devraient mobiliser et non sur les « compétences requises ». L'ensemble de ces alternatives étant présent dans la littérature en ressources humaines (Merminod, 2004 ; Defélix et Retour, 2003), il était important de préciser nos choix. Nous présentons maintenant les modalités de collecte des données (§ 2.1), puis les principaux tests et résultats obtenus (§ 2.2 à 2.4).

2.1. La collecte des données

Dans un premier temps, nous avons conduit des entretiens semi-directifs avec cinq contrôleurs de gestion afin d'identifier les tâches clés remplies dans le cadre de leurs différentes missions, les images perçues ainsi que les compétences comprises comme nécessaires. Ces informations nous ont servi dans l'élaboration du questionnaire quantitatif, en les confrontant à la littérature.

Le questionnaire comprend trois parties. L'objectif de notre première partie est de construire une échelle de mesure des missions du contrôleur de gestion. Pour chacune des actions coutumières du contrôleur de gestion, le répondant doit s'exprimer au travers d'une échelle en 5 points (allant de pas du tout d'accord à tout à fait d'accord) sur diverses propositions relatives à ses attributions (exemple : informer la direction, informer les opérationnels, analyser, proposer des recommandations, construire un plan d'actions...). La deuxième partie du questionnaire s'intéresse à l'image que les managers ont du contrôle de gestion, ainsi qu'à la construction d'une échelle de sa mesure. Les entretiens qualitatifs menés nous ont montré combien l'image du contrôleur de gestion est liée à celle du processus en lui-même et combien il est difficile d'amener les répondants à les distinguer. Une limite à notre recherche est donc de les avoir confondues en une seule et même variable. Enfin, la troisième partie est consacrée aux compétences que les contrôleurs de gestion estiment nécessaires pour mener à bien leurs missions. Pour des raisons de simplification, seules ont été retenues les compétences validées par nos répondants aux entretiens qualitatifs. Aux compétences issues de la littérature, s'ajoutent deux compétences techniques – les « compétences en comptabilité » et la « capacité à gérer le système d'information » – et un trait de personnalité – le « goût pour les chiffres ».

Après avoir été testé auprès de quatre contrôleurs de gestion, le questionnaire a été envoyé par voie postale aux 1 187 contrôleurs de gestion nommément identifiés à partir de la base de données *Kompass* ou de l'annuaire des diplômés de notre institution. 160 réponses nous sont parvenues (taux de réponses : 13,5 %²) dont 139 ont pu être ex-

² Le taux de réponse de 13,5 % s'inscrit dans l'ordre de grandeur des taux de retour par voie postale. Pour les études de marché, par exemple, le taux de réponse de ce type d'enquêtes tourne autour de 10 à 20 % (Giannelloni et Ver-

plottées. Notre échantillon comprend beaucoup plus d'entreprises de plus de 250 personnes (69 %) que l'ensemble des entreprises françaises car le poste de contrôleur de gestion n'existe pas dans les petites et certaines moyennes entreprises. En l'absence de statistiques recensant les entreprises bénéficiant d'un poste de contrôleur de gestion, nous ne pouvons pas valider la représentativité de notre échantillon. Cependant, nous pouvons dire que tous les secteurs d'activité sont représentés.

Nous présentons successivement les résultats des analyses statistiques (réalisées avec le logiciel SPSS) avec d'abord l'orientation des postes des contrôleurs de gestion (§ 2.2), puis l'image du contrôle de gestion (§ 2.3) et enfin les compétences personnelles mobilisées par type de poste (§ 2.4).

2.2. Les types de poste de contrôleur de gestion

Avant de définir des groupes de contrôleurs de gestion aux contours de postes similaires, nous avons dû construire une échelle de mesure des « missions » du contrôleur de gestion. La construction de cette échelle a été réalisée au moyen d'une analyse en composantes principales sur les réponses aux 15 questions relatives aux missions du contrôleur de gestion. Cinq dimensions avec une valeur propre supérieure à 1 qui expliquent 66,1 % de la variance totale ont pu être retenues. Suite à une rotation Varimax avec normalisation de Kaiser, nous avons pu interpréter ces dimensions comme représentant respectivement : (1) le « conseil opérationnel » qui correspond aux actions de conseil aux cadres et opérationnels dans le cadre du suivi des réalisations ; (2) le « conseil stratégique », c'est-à-dire les actions de conseil et assistance aux cadres et opérationnels dans le cadre de l'élaboration du budget ainsi que les actions de conseil à la direction dans le cadre du suivi des réalisations, (3) la « définition du système de gestion et le contrôle du respect des procédures », (4) le « traitement des données budgétaires » et (5) « l'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels et assistance ». Les résultats statistiques sont présentés dans les tableaux 1 et 2.

Dans le but d'identifier les différents types de postes existants, nous avons ensuite réalisé une analyse typologique à partir des dimensions

nette, 2001, p. 309). En contrôle de gestion, l'enquête de Bollecker (2002) fait état d'un taux de 8 %.

correspondant aux missions identifiées dans l'analyse précédente. Pour valider la stabilité de la partition des individus, nous avons mis en œuvre deux méthodes : la méthode hiérarchique de Wald et la méthode non hiérarchique dite des « nuées dynamiques ». Cette analyse nous a permis d'identifier deux groupes de contrôleurs de gestion aux types de postes différents. Une analyse discriminante portant sur ces dimensions montre que le groupe 2 présente un niveau plus élevé de conseil opérationnel et de conseil stratégique que le groupe 1 (Tableau 3). En revanche, les deux groupes ne présentent pas de différences significatives au niveau des autres missions.

Tableau 1 – Les dimensions de la variable « missions du contrôleur de gestion »

Dimension	Libellé	Poids factoriel	Communautés
Dimension 1 Conseil opérationnel	Le suivi des réalisations a pour objectif de construire avec vos interlocuteurs des plans d'actions	0,809	0,707
	Le suivi des réalisations a pour objectif d'informer les différents acteurs (cadres, opérationnels) concernés des écarts entre leurs réalisations et les normes	0,792	0,715
	Le suivi des réalisations a pour objectif de proposer des recommandations auprès des différents acteurs	0,778	0,783
	Le suivi des réalisations a pour objectif de fournir des analyses à vos interlocuteurs	0,550	0,577
Dimension 2 Conseil stratégique	Les études ponctuelles d'aide à la décision (ou analyses ponctuelles de gestion) que vous réalisez sont lancées de votre propre initiative	0,752	0,582
	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est d'être une force d'argumentation pour les projets soumis à la Direction Générale	0,662	0,540
	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est d'aider les décideurs dans leurs réflexions	0,590	0,561
	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est d'aider les décideurs dans leurs recherches d'informations	0,589	0,523
	Le suivi des réalisations a pour objectif de proposer des recommandations auprès de la Direction	0,559	0,618
Dimension 3 Définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures	Dans le cadre de la mise en place et/ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à élaborer (ou mettre à jour) des procédures de gestion (ex : modalités de remboursement des frais de déplacement)	0,906	0,824
	Dans le cadre de la mise en place et/ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à vérifier l'application des procédures	0,794	0,561
	Dans le cadre de la mise en place et/ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à mettre en place (ou adapter) les outils de gestion existants	0,672	0,583
Dimension 4 Traitement des données budgétaires	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est de chiffrer, traiter, consolider les données obtenues	0,876	0,776
	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est de collecter des données	0,830	0,731
Dimension 5 Adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels	Dans le cadre de la mise en place et /ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à assister les différents acteurs dans l'utilisation et l'évolution de leurs outils de gestion	0,864	0,751
	Dans le cadre de la mise en place et /ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à sélectionner l'information la plus pertinente par rapport aux besoins des différents acteurs	0,729	0,662

En conséquence, nous avons nommé le groupe 1 groupe des « contrôleurs de gestion-techniciens » et le groupe 2 groupe des « contrôleurs de gestion-conseillers ». Dans l'échantillon étudié, 35 % des répondants appartiennent au groupe des « techniciens » et donc 65 % à celui des « conseillers ». Il est remarquable de noter que la mission d'« adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels » se voit accorder une importance similaire dans les deux groupes.

Tableau 2 – *Qualité de la représentation de la variable « missions du contrôleur de gestion »*

Dimension	Avant rotation			Après rotation			Alpha de Cronbach ³
	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	
1	4,2	26,4	26,3	2,6	16,2	16,2	0,78
2	2,0	12,5	38,9	2,4	15,7	31,9	0,71
3	1,8	11,2	50,1	2,0	12,7	44,6	0,72
4	1,4	8,9	59,0	1,8	11,0	55,6	0,68
5	1,1	7,1	66,1	1,7	10,5	66,1	0,64

Tableau 3 – *Les missions du contrôleur de gestion et les types de poste. Résultats de l'analyse discriminante*

Missions	F	p	Moyenne	
			Techniciens	Conseillers
Conseil opérationnel **	137,195	0,000	-1,009	0,4887
Conseil stratégique **	35,693	0,000	-0,6473	0,3134
Définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures	2,198	0,140	-0,1787	0,0865
Adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels	0,826	0,365	-0,1100	0,0533
Traitement des données budgétaires	0,000	0,990	-0,0015	0,0008

** la différence des moyennes est significative à un seuil de 1 %.

Nous avons effectué des tests t de comparaison deux à deux des moyennes de l'importance des missions à l'intérieur de chaque poste (Tableaux 4 et 5). Il apparaît que pour les techniciens, l'intensité des missions relevant du conseil est significativement inférieure à celles des missions techniques. L'opposé est observé pour les conseillers.

³ La statistique α de Cronbach est utilisée dans la construction d'une échelle pour mesurer la fiabilité de celle-ci. Elle mesure la qualité avec laquelle un ensemble de variables mesure une unique dimension. Dans une étude exploratoire un coefficient supérieur à 0,5 est acceptable (Peter, 1979).

Tableau 4 – *Test t sur séries dépendantes. Écarts des missions pour les contrôleurs de gestions techniciens*

Mission	Moyenne	t	ddl	P
Conseil Opérationnel Traitement de données budgétaires	-1,0087 -0,1104	-3,845	45	0,000
Conseil Opérationnel Définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures	-1,0087 -0,1789	-3,452	45	0,001
Conseil stratégique Traitement des données budgétaires	-0,6478 -0,1104	-2,222	45	0,031
Conseil stratégique Définition du système de gestion	-0,6478 -0,1789	-1,888	45	0,066

Tableau 5 – *Test t sur séries dépendantes. Écarts des missions pour les contrôleurs de gestions conseillers*

Mission	Moyenne	t	ddl	P
Conseil Opérationnel Traitement de données budgétaires	0,4892 0,0535	3,896	94	0,000
Conseil Opérationnel Définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures	0,4892 0,0863	3,577	94	0,001
Conseil stratégique Traitement des données budgétaires	0,3134 0,0535	2,082	94	0,040
Conseil stratégique Définition du système de gestion	0,3134 0,0863	1,831	94	0,070

À titre indicatif, nous n'avons pas identifié de différence significative entre le type de poste selon que le contrôleur de gestion est localisé (ou non) sur le même site que les opérationnels pour lesquels il travaille ($p = 0,572$). Il en va de même de l'influence du rattachement hiérarchique ($p = 0,951$), du sexe du contrôleur de gestion ($p = 0,730$), de sa tranche d'âge ($p = 0,377$) ou de sa formation ($p = 0,804$). En revanche, plus l'entreprise est grande, plus le poste occupé par le contrôleur est un poste de conseiller ($p = 0,026$).

2.3. L'image du contrôle de gestion : l'importance perçue de la fonction de surveillance

Nous avons d'abord développé une échelle de mesure de l'image du contrôle de gestion au moyen d'une analyse en composantes principales portant sur les 18 questions relatives à l'image du contrôle de gestion auprès des managers. Quatre dimensions ont pu être retenues :

« Organe de surveillance », « Conseil / soutien », « Fournisseur d'information », et « Carcan » (Tableaux 6 et 7). Elles expliquent 66,14 % de la variance totale.

Tableau 6 – *Les dimensions de la variable « perception du contrôle de gestion »*

Dimension	Question	Poids factoriel	Communautés
Dimension 1 Organe de surveillance	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un organe de surveillance	0,803	0,710
	La direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un organe de surveillance	0,791	0,658
	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un conseiller attaché à la Direction	0,668	0,568
Dimension 2 Conseil / soutien	La direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un conseiller partagé par les responsables de service et les managers	0,783	0,634
	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un conseiller au service de tous	0,700	0,616
	La direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un conseiller attaché à sa personne	0,607	0,604
	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme une force d'argumentation au service des opérationnels et face à la direction	0,578	0,608
Dimension 3 Fournisseur d'information	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un fournisseur d'informations	0,849	0,756
	La direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un fournisseur d'informations	0,763	0,611
Dimension 4 Carcan	La direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un carcan imposé par la hiérarchie	0,862	0,757
	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un carcan imposé par la hiérarchie	0,839	0,754

Tableau 7 – *Qualité de la représentation de la variable « perception du contrôle de gestion »*

Dimen- sion	Avant rotation			Après rotation			Alpha de Cronbach
	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	
1	2,215	20,139	20,139	1,937	17,608	17,608	0,6624
2	2,089	18,995	39,135	1,922	17,471	35,079	0,6077
3	1,646	14,965	54,099	1,767	16,066	51,145	0,6591
4	1,325	12,043	66,143	1,650	14,997	66,143	0,6942

Nous avons ensuite exploré les différences selon plusieurs variables liées au contrôleur et à son poste.

En ce qui concerne les deux types de postes identifiés, des tests de comparaison des moyennes (voir tableau 8) nous ont permis de mettre en évidence que seule l'image « conseil / soutien » est significativement différente dans les deux groupes. En particulier, 39 % des techniciens et 69 % des conseillers pensent que les opérationnels perçoivent le contrôle de gestion comme un conseil / soutien.

Les autres perceptions retenues sont présentes de façon significativement similaire quel que soit le type de poste observé. Un point notable est que l'image d'« organe de surveillance » est très présente pour les deux types de poste. Ainsi, 93,5 % des techniciens et 84 % des conseillers sentent que le contrôle de gestion est perçu comme un organe de surveillance par les opérationnels de leur entité (réponses « d'accord » et « tout à fait d'accord »). Cette perception n'est pas antinomique avec l'image de « conseil / soutien » puisque 60 % des conseillers estiment être perçus, toujours par les opérationnels, à la fois comme un « organe de surveillance » et comme un « conseil / soutien ».

Tableau 8 – *L'image du processus de contrôle de gestion auprès des managers selon le type de poste. Résultats des tests de comparaison des moyennes.*

Image du contrôle de gestion auprès des managers	F	p	Moyenne	
			Techniciens	Conseillers
Organe de surveillance	0,258	0,612	0,0365	-0,0594
Conseil / soutien **	6,796	0,010	-0,3021	0,1826
Fournisseur d'information	0,001	0,972	-0,0163	-0,0230
Carcan	0,100	0,752	-0,0021	-0,0587

** la différence des moyennes est significative à un seuil de 1 %

En ce qui concerne les autres variables dont l'impact a été étudié, nous constatons d'abord que l'image d'organe de surveillance est significativement plus forte quand le contrôleur de gestion est rattaché à la direction générale ou à la direction de l'entité pour laquelle il travaille, que quand il est rattaché à la direction administrative et financière, et ce pour les conseillers ($p = 0,002$) comme pour les techniciens ($p = 0,053$). De plus, l'image de carcan est favorisée chez les conseillers (mais pas dans la population des techniciens) par la localisation du contrôleur de gestion sur le même site que l'entité pour laquelle il travaille ($p = 0,026$). Aucune autre différence significative n'est observée en relation avec les variables étudiées (âge, sexe, formation).

2.4. Les compétences personnelles mobilisées pour l'accomplissement de la mission

2.4.1. L'importance des compétences testées

Toutes les compétences testées ont été évaluées par nos correspondants comme ayant une importance relativement forte dans l'accomplissement des missions puisque le score moyen le plus faible ressort à 3,28 pour « l'autorité » chez les techniciens et le score moyen le plus fort ressort à 4,79 pour « la capacité d'analyse et de synthèse » chez les conseillers, sur un échelle allant de 1 (pas important du tout) à 5 (tout à fait important). Nos résultats semblent ainsi indiquer que techniciens ou conseillers, les contrôleurs de gestion voient leur métier comme un métier exigeant faisant appel à des compétences aussi diverses que la « capacité d'analyse et de synthèse » et le « sens du contact », « l'écoute » et la « rigueur » ou la « connaissance de l'activité » et le « respect des engagements ». Il est cependant important de souligner que cette importance accordée par les répondants à toutes les compétences listées pourrait provenir du fait que, face à l'évaluation des compétences mobilisées, les répondants se projettent dans un modèle idéal où toutes les compétences seraient importantes. Ceci constitue une limite de notre travail.

Des tests de comparaison des moyennes ont cependant permis d'observer que neuf compétences sont significativement plus importantes pour l'accomplissement des missions des « conseillers » que pour celles des « techniciens » (Tableau 9). Il s'agit, pour les compétences relevant du facteur C (Conscientieux), de la « capacité d'analyse et de

synthèse », de la « rigueur », de la « précision », du « respect des engagements », pour celles relevant du facteur O (Ouverture), du « sens du contact », de l'« écoute » et de la « pédagogie », et enfin pour celles relevant du facteur E (Extraversion), de la « capacité à convaincre » et de la « capacité à travailler en groupe ». En synthèse, il est intéressant d'observer que sont apparues ici toutes les compétences relationnelles hormis la diplomatie.

Tableau 9 – *Les compétences demandées au contrôleur de gestion et le type de poste. Résultats des tests de comparaisons des moyennes.*

Compétences	F	p	Moyenne	
			Techniciens	Conseillers
Capacité d'analyse et de synthèse (C)	16,193	0,000**	4,610	4,910
Rigueur (C)	6,401	0,013**	4,300	4,590
Précision (C)	7,618	0,007**	3,780	4,220
Respect des engagements (C)	8,934	0,003**	4,280	4,620
Curiosité (O)	3,625	0,059	4,200	4,460
Sens du contact (O)	7,773	0,006**	4,300	4,640
Ecoute (O)	4,060	0,046*	4,350	4,570
Pédagogie (O)	14,900	0,000**	3,650	4,190
Diplomatie (O)	0,056	0,813	4,000	4,030
Capacité à convaincre (E)	21,114	0,000**	3,800	4,350
Capacité à travailler en groupe (E)	6,371	0,013*	4,000	4,370
Autorité (E)	0,182	0,670	3,280	3,350
Capacité de gérer le système d'information	1,520	0,220	4,220	4,390
Compétences en comptabilité	0,342	0,559	3,370	3,470
Goût pour les chiffres	0,033	0,856	4,240	4,270
Connaissance de l'activité	0,472	0,493	4,520	4,600

C : Caractère Conscientieux, O : Ouverture, E : Extraversion

* la différence des moyennes est significative à un seuil de 5 %

** la différence des moyennes est significative à un seuil de 1 %

2.4.2. Les compétences nécessaires par mission

Afin de préciser encore les compétences à mobiliser en fonction des missions, nous avons mesuré les corrélations existantes entre ces deux variables. Le tableau 10 synthétise les corrélations établies.

Il est intéressant de souligner que pour chaque mission, il existe au moins une compétence dont le besoin s'accroît avec l'intensité de la mission. Par exemple, la diplomatie ressort comme d'autant plus importante que l'adaptation du système aux besoins des opérationnels est

présente. L'écoute, la pédagogie et la capacité à travailler en groupe sont, quant à elles, d'autant plus essentielles que la mission de traitement des données budgétaires est notable. De même, plus les contrôleurs de gestion remplissent une mission de conseil stratégique, plus le niveau requis des compétences est important pour un grand nombre de compétences relationnelles. Celles qui favorisent l'obtention de la confiance (capacité d'analyse et de synthèse, rigueur, précision, respect des engagements) sont également jugées comme d'autant plus utiles que cette mission est présente.

Tableau 10 – *Corrélations significatives observées entre les missions et les compétences*

Missions	Compétences corrélées avec les missions	r
Définition du système de gestion	Compétences en comptabilité	0,232**
Adaptation des outils aux besoins des opérationnels et assistance	Rigueur	0,176*
	Diplomatie	0,207**
Traitement des données budgétaires	Compétences en comptabilité	0,168*
	Ecoute	0,181*
	Pédagogie	0,302**
	Capacité à travailler en groupe	0,200*
Conseil opérationnel	Capacité d'analyse et de synthèse	0,321**
	Sens du contact	0,170*
	Capacité de convaincre	0,355**
Conseil stratégique	Capacité d'analyse et de synthèse	0,192*
	Sens du contact	0,237**
	Capacité de convaincre	0,281**
	Rigueur	0,242**
	Précision	0,328**
	Respect des engagements	0,255**
	Pédagogie	0,227**
	Curiosité	0,271**
	Capacité à travailler en groupe	0,255**

* p < 0,05 ** p < 0,01

3. Synthèse et discussion

Le premier résultat de notre recherche est d'avoir validé sur le terrain l'existence de deux grands types de poste de contrôleur de gestion – les techniciens et les conseillers – et d'avoir précisé les contours de leurs missions. Jusqu'ici, à notre connaissance, seul le travail de Chiapello (1990) avait empiriquement établi l'existence de types de poste, mais sans en préciser les missions comme nous l'avons fait. Les

trois missions associées au premier type de poste sont « la définition du système de gestion et le contrôle du respect des procédures », « l'adaptation des outils de gestion aux besoins des décideurs » ainsi que « le traitement des données budgétaires ». Les postes de conseillers intègrent également, et avec une importance similaire, ces trois missions mais il s'y ajoute des missions de conseil – le « conseil opérationnel » et le « conseil stratégique » – dont l'intensité est significativement plus importante que celle des autres missions rattachées au poste. Les fréquences d'apparition de ces deux types de poste montrent que la perspective du conseiller est très répandue (65 % de notre échantillon), et ce d'autant plus que l'entreprise a un effectif important.

Une deuxième observation importante est que les postes de techniciens intègrent aujourd'hui, comme ceux des conseillers, un souci de sélection de l'information et d'adaptation régulière des outils pour répondre à l'évolution des besoins des managers. Ainsi, une partie des critiques portées au contrôle de gestion classique au début des années 80 ne sont pas (ou plus ?) valables aujourd'hui.

Notre enquête a également permis d'appréhender la fréquence de l'image de surveillance, qui est apparue autant attachée aux conseillers qu'aux techniciens. Une première interprétation de cette observation va dans le sens de la démonstration de Bourguignon (2003) pour qui les outils récents du contrôle de gestion, présentés comme des outils de pilotage, sont susceptibles d'étendre et d'intensifier le contrôle. Une autre interprétation possible serait que toute image est difficile à modifier et que la profession souffre de son passé de fonction de surveillance. Seule l'image de « conseil / soutien » est significativement différente selon les deux types de poste. Cette observation nous paraît justifier des recherches futures sur l'importance réelle de la fonction de surveillance du contrôle de gestion dont Bourguignon (2003) envisage un développement parallèle à celles de conseil et d'aide à la décision.

Par ailleurs, les résultats de notre enquête nous ont surprises en mettant en évidence que la proximité géographique avec le directeur de l'entité comme le rattachement hiérarchique avec ce dernier ne favorisent pas l'image de conseil / soutien, mais respectivement celles de carcan et de surveillance. Une hypothèse explicative serait que suite à ce rattachement, le contrôle de gestion soit compris comme un processus au service du directeur qui s'en servirait pour une surveillance rapprochée. De même, la localisation à proximité de l'équipe susciterait l'inquiétude par la possibilité pour le contrôleur de gestion de suivre de

près les projets et réalisations. Ces relations gagneraient à être approfondies dans une recherche future.

Pour les compétences utiles, de nombreuses compétences sont ressorties comme plus importantes tant pour les conseillers que pour les techniciens. Très logiquement, c'est le cas de la capacité d'analyse et de synthèse. C'est également le cas de toutes les compétences relationnelles étudiées, hormis la diplomatie. L'analyse plus fine nous a permis de mettre en évidence que cette importance du relationnel est surtout mise en exergue pour le conseil stratégique. La divergence entre les compétences nécessaires au conseil stratégique et au conseil opérationnel peut être interprétée par la différence d'interlocuteurs : les dirigeants, interlocuteurs principaux du contrôleur de gestion dans le cadre du conseil stratégique, seraient plus exigeants que les managers associés au conseil opérationnel ; il pourrait également être plus difficile pour les contrôleurs de gestion de jouer leur rôle auprès d'eux.

D'autres compétences ressortent avec une importance comparable pour les deux types de poste. Il est notable de voir apparaître parmi elles la curiosité. Cela laisse supposer que les techniciens ne voient pas leur métier comme un travail sur les chiffres pouvant rester coupé de la réalité.

En revanche, aucune compétence ne ressort comme plus importante chez les techniciens que chez les conseillers.

Au total, le contrôleur de gestion-conseiller remplit donc toutes les missions du contrôleur de gestion-technicien et toutes les compétences nécessaires à ce dernier lui sont aussi essentielles. Mais le conseiller remplit en plus des missions de conseil pour lesquelles certaines compétences ressortent comme plus importantes encore que pour le technicien.

En conclusion, l'enquête réalisée a permis de faire empiriquement le point sur le métier de contrôleur de gestion : les missions, l'image associée et les compétences à mobiliser selon les missions. En termes stratégiques, cette étude a des implications importantes pour les directeurs généraux et les contrôleurs de gestion puisqu'elle leur offre la possibilité de positionner leurs pratiques du contrôle de gestion par rapport au champ des possibles et, éventuellement, de faire évoluer leurs missions. En termes opérationnels, elle est utile aux gestionnaires des ressources humaines, d'une part par ses apports en termes de définition des contours des postes de contrôleur de gestion, d'autre part, par ses apports en termes de compétences personnelles à rechercher

chez les candidats et à développer chez les professionnels en poste. Elle a enfin des implications pour les formateurs puisqu'elle précise les compétences à développer en fonction des postes envisagés.

Il est important pour finir de souligner que cette étude se fonde sur les seules perceptions qu'ont les contrôleurs de gestion de la réalité de leur poste, de l'image que véhicule le processus et des compétences personnelles nécessaires. Il sera intéressant dans le cadre d'une recherche future de croiser ce regard avec celui des dirigeants et managers de l'entreprise.

Bibliographie

- Amintas A. (1999), « Contrôle de gestion et sociologie des organisations : les règles et les jeux », in Y. Dupuy (Éd.), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert.
- Bescos P.L., Dobler P., Mendoza C. et Naulleau G. (1995), *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien.
- Bollecker M. (2001a), « Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ? », *Revue Direction et Gestion*, n° 188-189, mars-juin, p. 7-63.
- Bollecker M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol. 2, novembre, p. 109-126.
- Bouin X. et Simon F.X. (2000), *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod.
- Bouquin H. (1997), *Le contrôle de gestion*, PUF, 3^e édition.
- Bourguignon A. (2003), « 'Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure' : la dimension idéologique du 'nouveau' contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, p. 27-53.
- Burlaud A. (1988), « Les métiers du contrôle de gestion », *Les Cahiers Français*, n° 234, p. 16.
- Chiapello E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Échanges*, n° 92, 4^e trimestre, p. 7-31.
- Costa P.T. Jr et McCrae R.R. (1992), « Four Ways Five Factors Are Basic », *Personality and Individual Differences*, n° 13, p. 653-665.
- Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », in B. Colasse. (Éd.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*, Economica.

- Defélix C. et Retour D. (2003), « Stratégie d'entreprise et gestion des compétences des salariés : quelles relations ? », Colloque de la chaire Gestion des Compétences, Université de Québec à Montréal.
- Dupuy Y. (1999), « Faire de la recherche en contrôle de gestion ? », in Y. Dupuy (Éd.) *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert.
- Ferrandi J.M. et Valette-Florence P. (2002), « Premiers tests et validation de la transposition d'une échelle de personnalité humaine aux marques », *Recherche et Applications en Marketing*, vol. 17, n° 3, septembre, p. 21-40.
- Fiol M. et Jouault P. (1991), « Pour un contrôle de direction », *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier-février, p. 82-90.
- Giannelloni J.L. et Vernet E. (2001), *Études de marché*, Vuibert, 2^e édition.
- Grimand A. (2004), « L'évaluation des compétences : paradoxes et faux-semblants d'une instrumentation », 15e congrès de l'Association Francophone de Gestion des Ressources Humaines, Montréal, vol. 3, p. 26-49.
- Hope J. et Fraser R. (1997), « Beyond Budgeting... Breaking through the Barrier to the Third Wave », *Management Accounting*, vol. 75, n° 11, December, p. 20-23.
- Johnson H.T. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost, the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- Jordan H. (1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », *Cahier de recherche Groupe HEC*.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les Éditions d'Organisation.
- Langevin P. (1999), « Contrôle de gestion et théories économiques des organisations », in Y. Dupuy (Éd.), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert.
- Le Boterf G. (1994), *De la compétence*, Les Éditions d'Organisation.
- Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D. et Solé A. (2003), *Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*, Dunod.
- Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod.
- Merminod N. (2004), « Vers une meilleure connaissance du métier d'acheteur : une taxinomie de leurs activités », 15e congrès de

- l'Association Francophone de Gestion des Ressources Humaines, Montréal, tome 4, p. 2243-2260.
- Mévellec P. (1990), *Outils de gestion, la pertinence retrouvée*, Éditions comptables Malesherbes.
- Mévellec P. (1993), « Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, n° 251, décembre, p. 36-44.
- Michel S. et Ledru M. (1991), *Capital compétence dans l'entreprise, une approche cognitive*, ESF.
- Nobre T. (1998), « L'évolution du contrôle de gestion : analyse à partir de l'étude des offres d'emplois », 19e Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Nantes, vol. 2, p. 741-753.
- Peter J.P. (1979), « Reliability : A Review of Psychometric Basic and Recent Findings », *Journal of Marketing Research*, vol. 16, n° 1, February, p. 6-17.
- Retour D. (2005), « Le DRH de demain face au dossier Compétences », *Revue Management et Avenir*, n° 4, avril, p. 187-200.
- Sathe V. (1983), « The Controller's Role in Management », *Organizational Dynamics*, vol. 11, n° 3, Winter, p. 31-48.
- Schmidt J.A. (1992), « Is it Time to Replace Traditional Budgeting? », *Journal of Accountancy*, vol. 174, n° 4, October, p. 103-107.
- Sheridan T. (1994), « A New Frame for Financial Management (part 3) », *Management Accounting*, vol. 72, n° 3, March, p. 50-53.
- Solle G. et Rouby E. (2003), « De la conception des innovations managériales en contrôle de gestion : quelles propositions ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 147-168.
- Trahand J. (1980), « Étude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises. Création d'une typologie et essai d'interprétation », Thèse en Sciences de Gestion, Université de Grenoble 2.
- Tremblay M. et Sire B. (1999), « Rémunérer les compétences plutôt que l'activité ? », *Revue Française de Gestion*, n° 126, novembre-décembre, p. 129-139.
- Whiteley S. (1993), « The Territory for Management Accountants », *CMA*, vol. 67, n° 2, March, p. 3.