

Rattachement hiérarchique du Contrôle de Gestion, perception des managers et performance managériale : Une Revue de Littérature Systématique

Hierarchical Positioning of Management Control, Managers Perception, and Managerial Performance: A Systematic Literature Review

Sara DAMOU

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Université Sidi Mohamed ben Abdellah, Fès, Maroc.

Ahmed AFTISS

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Université Sidi Mohamed ben Abdellah, Fès, Maroc.

Résumé. Le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion constitue un enjeu organisationnel important, mais encore relativement peu étudié dans la littérature académique. Pourtant, il influence directement la légitimité et l'efficacité de cette fonction au sein des organisations. Cette revue de littérature systématique s'appuie sur un corpus de 58 articles publiés entre 2000 et 2024, sélectionnés selon le protocole PRISMA 2020, afin d'analyser les mécanismes par lesquels le positionnement hiérarchique du contrôleur de gestion qu'il soit rattaché à la Direction Générale, à la Direction Administrative et Financière ou à une cellule spécialisée, façonne la perception qu'en ont les managers. À travers une analyse thématique qualitative structurée, l'étude met en évidence quatre formes de perception du contrôle de gestion : deux perceptions positives, qui le considèrent comme un soutien d'aide à la décision et un fournisseur d'informations, et deux perceptions plus négatives, qui l'assimilent à un organe de surveillance ou à un carcan bureaucratique. Les résultats suggèrent que le rattachement à la Direction Générale peut favoriser une perception plus positive de la fonction, sans pour autant en être le seul déterminant. En effet, le profil du contrôleur de gestion ainsi que ses pratiques relationnelles apparaissent tout aussi déterminants. Les travaux fondateurs de Godener et Fornerino (2004, 2005, 2006, 2008) permettent d'éclairer la chaîne causale centrale mise en évidence dans cette revue, reliant le rattachement hiérarchique à la perception, puis à la satisfaction et à la performance managériale. Sur le plan théorique, cette recherche mobilise et articule la théorie de l'agence, la théorie de l'intendance, la théorie néo-institutionnelle et la théorie de la contingence afin de proposer un cadre d'analyse conceptuel. Elle ouvre ainsi des perspectives importantes pour la conception des architectures du contrôle de gestion et son positionnement comme un véritable levier stratégique de gouvernance.

Mots-clés : Contrôle de gestion, Rattachement hiérarchique, Perception des managers, Légitimité organisationnelle, Performance managériale, Revue systématique, PRISMA 2020.

Abstract. The hierarchical positioning of management control represents a significant organizational issue that remains relatively underexplored in academic literature. Yet it directly influences the legitimacy and effectiveness of this function within organizations. This systematic literature review draws on a corpus of 58 articles published between 2000 and 2024, selected according to the PRISMA 2020 protocol, to analyze the mechanisms through which

the hierarchical positioning of the management controller — whether attached to the General Management, the Administrative and Financial Directorate, or a specialized unit — shapes managers' perceptions. Through a structured qualitative thematic analysis, the study identifies four forms of perception: two positive (decision-support partner, information provider) and two negative (surveillance body, bureaucratic constraint). The results suggest that attachment to General Management may promote a more positive perception, although it is not the sole determinant. The foundational works of Godener and Fornerino (2004–2008) illuminate the causal chain hierarchical positioning → perception → satisfaction → managerial performance. Theoretically, the article articulates agency theory, stewardship theory, neo-institutional theory, and contingency theory to propose an integrative conceptual framework.

Keywords: *Management control, Hierarchical positioning, Managers' perception, Organizational legitimacy, Managerial performance, Systematic review, PRISMA 2020.*

1. Introduction

Dans les organisations actuelles, le contrôle de gestion occupe une place à la fois centrale et paradoxale. En effet, une position centrale, car il joue un rôle clé dans la production et l'interprétation de l'information nécessaire à la prise de décision à tous les niveaux de l'organisation. Et paradoxale, car l'image de cette fonction varie fortement selon les contextes : le contrôleur de gestion peut être perçu comme un véritable partenaire stratégique, au service des managers, ou au contraire comme un acteur de surveillance contraignante, voire bureaucratique. Ces représentations contrastées sont largement documentées dans la littérature (Fornerino & Godener, 2006 ; Lambert & Sponem, 2012).

Cependant, cette diversité de perception n'est pas sans conséquences. Plusieurs travaux empiriques montrent que la manière dont les managers perçoivent le contrôle de gestion influence directement leurs comportements : leur coopération avec le contrôleur, leur utilisation des outils de gestion, leur implication dans les processus de planification et de reporting, et, enfin, leur performance (Godener & Fornerino, 2005 ; Godener, Fornerino & Ray, 2008 ; Ahrens & Chapman, 2004). Autrement dit, la perception du contrôle de gestion constitue un facteur déterminant de son efficacité réelle.

Si les déterminants de cette perception ont été partiellement explorés notamment à travers les dimensions culturelles, instrumentales et relationnelles, le rôle du rattachement hiérarchique reste encore peu étudié. Pourtant, il s'agit d'un élément structurant de l'organisation qui peut influencer en profondeur la manière dont la fonction est perçue et utilisée.

Malgré l'importance de ces enjeux, la littérature présente plusieurs limites. D'une part, les recherches consacrées au rôle du contrôleur de gestion (Järvinen, 2016 ; Goretzki et al., 2013) s'intéressent principalement à l'évolution des missions et de l'identité professionnelle, sans toujours intégrer la dimension du positionnement hiérarchique. D'autre part, les travaux portant sur la perception du contrôle (Ahrens & Chapman, 2004 ; Naro, 1998) mettent surtout l'accent sur les effets comportementaux, en laissant relativement de côté leurs déterminants organisationnels. Enfin, les études sur les configurations structurelles (Otley, 1980 ; Chenhall, 2003) restent souvent trop générales pour appréhender les spécificités du contrôle de gestion. À cet égard, les travaux de Godener et Fornerino (2004) constituent une contribution importante, en établissant un lien explicite entre rattachement, perception et performance, mais ils n'ont pas encore fait l'objet d'une synthèse systématique approfondie.

C'est dans ce contexte que s'inscrit la présente recherche. La problématique centrale peut être formulée ainsi : **Dans quelle mesure le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion influence-t-il la perception que les managers construisent de cette fonction, et quels effets**

cette perception peut-elle avoir sur la performance managériale ? Cette question centrale se décline en trois sous-questions complémentaires : Quels sont les mécanismes organisationnels par lesquels le positionnement hiérarchique du contrôleur façonne la perception des managers ? Dans quelle mesure les pratiques relationnelles et communicationnelles du contrôleur modèrent-elles la relation entre rattachement et perception ? Comment la perception du contrôle de gestion se traduit-elle en termes de satisfaction et de performance managériale ?

Cet article se distingue à plusieurs égards. D'abord, il constitue une revue de littérature systématique consacrée exclusivement à la relation entre rattachement hiérarchique, perception managériale et performance, en mobilisant le protocole PRISMA 2020 sur un corpus de 58 articles. Ensuite, il propose une formalisation explicite de la chaîne causale complète de rattachement, perception, satisfaction et performance en l'ancrant dans un cadre théorique pluriel. Enfin, en mettant en lumière le rôle modérateur des pratiques relationnelles du contrôleur, cet article dépasse les lectures purement structurelles pour intégrer la dimension comportementale et sociale du contrôle de gestion.

Pour y répondre, l'étude s'appuie sur un corpus de 58 articles publiés entre 2000 et 2024, sélectionnés à partir de plusieurs bases de données académiques. L'article s'organise comme suit : après une revue de la littérature mobilisant les principaux cadres théoriques, la méthodologie de la revue systématique est présentée, suivie des résultats de l'analyse thématique, d'une discussion approfondie incluant les implications théoriques et managériales, et d'une conclusion.

2. Revue de littérature

a. Le contrôle de gestion : définitions, missions et évolution

Le contrôle de gestion est traditionnellement défini comme le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont mobilisées et utilisées de manière efficace et efficiente afin d'atteindre les objectifs organisationnels (Anthony, 1988 ; Bouquin, 2010). Cette définition met en évidence la double dimension du contrôle de gestion. D'une part, une dimension instrumentale, centrée sur la production, la mesure et le suivi des indicateurs de performance. D'autre part, une dimension comportementale, visant à orienter les actions, les décisions et les comportements des acteurs au sein de l'organisation.

Depuis les travaux fondateurs de Simons et al. (1954) et d'Anthony (1965), le contrôle de gestion a connu des transformations importantes. Initialement conçu dans une logique essentiellement taylorienne, centrée sur le contrôle des écarts budgétaires et la conformité aux normes, il a progressivement évolué vers une approche plus interactive, intégrant des dimensions d'apprentissage organisationnel, de dialogue et de création de valeur (Simons, 1995 ; Kaplan & Norton, 1992). Cette évolution s'est accompagnée d'une redéfinition du rôle du contrôleur de gestion, désormais attendu comme un véritable « business partner », capable d'accompagner les managers dans leurs décisions (Järvinen, 2016 ; Goretzki et al., 2013).

Toutefois, cette transformation reste inégale selon les contextes organisationnels. Fornerino et Godener (2006) montrent que, malgré ces évolutions, le contrôle de gestion continue d'être perçu, dans de nombreuses situations, comme un dispositif contraignant, voire comme un « carcan » ou un « organe de surveillance ». Cette persistance de représentations négatives suggère que le repositionnement du contrôle de gestion ne dépend pas uniquement de l'évolution des outils, mais aussi des conditions organisationnelles dans lesquelles il s'inscrit.

Ces travaux fondateurs, bien qu'essentiels, présentent plusieurs limites. La majorité des études adoptent une perspective statique, appréhendant le contrôle de gestion comme une

configuration stabilisée plutôt que comme un système évolutif. Les définitions mobilisées restent souvent trop génériques pour rendre compte de la diversité des contextes organisationnels, sectoriels, culturels ou institutionnels. Enfin, la dimension relationnelle entre contrôleur et manager, pourtant centrale dans la formation des perceptions, est fréquemment traitée de manière secondaire dans les modèles dominants. Ces lacunes justifient l'intérêt d'une approche plus intégrée, telle que celle proposée dans cette revue.

b. Le rattachement hiérarchique : configurations et implications organisationnelles

Le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion correspond à la position du contrôleur dans la structure organisationnelle, et plus précisément au lien de subordination qui le relie à une instance supérieure. La littérature identifie généralement trois grandes configurations, chacune étant associée à des implications spécifiques en termes de rôle, de légitimité et de perception (Lambert & Sponem, 2012 ; Sathe, 1983 ; Godener & Fornerino, 2004).

Le rattachement à la Direction Générale place le contrôleur au plus près du centre de décision stratégique. Ce positionnement lui confère une visibilité accrue, une légitimité transversale et une capacité d'intervention élargie dans les décisions majeures de l'organisation. Dans cette configuration, le contrôleur est plus susceptible d'être perçu comme un acteur stratégique. Les travaux de Lambert et Sponem (2012) montrent ainsi que ce type de rattachement est fréquemment associé à une perception positive du contrôle de gestion, notamment lorsqu'il est impliqué dans les processus décisionnels. De même, Godener et Fornerino (2004) soulignent que les managers développent une image plus favorable de la fonction lorsque le contrôleur est directement rattaché à la Direction Générale.

À l'inverse, le rattachement à la Direction Administrative et Financière inscrit le contrôle de gestion dans un registre plus technique et comptable. Ce positionnement favorise la cohérence entre les données financières et les outils de gestion, mais il tend également à limiter le rôle du contrôleur à des activités de reporting, de suivi budgétaire et de conformité. Dans ce cadre, le contrôleur peut être perçu davantage comme un technicien de l'information financière que comme un partenaire de la décision (Sathe, 1983 ; Emsley, 2005). Cette configuration peut ainsi contribuer à renforcer une image plus distante et moins stratégique du contrôle de gestion.

Une troisième configuration correspond à l'existence d'une cellule spécialisée autonome, distincte des grandes directions fonctionnelles. Ce modèle, encore peu exploré empiriquement, cherche à concilier indépendance fonctionnelle et proximité avec les opérations. Toutefois, il soulève des interrogations quant à la légitimité du contrôleur dans ses interactions avec les managers opérationnels. Godener et Fornerino (2004) montrent que cette position intermédiaire peut générer des ambiguïtés de rôle, susceptibles d'affecter la qualité des relations entre contrôleurs et managers, notamment en l'absence de clarification des responsabilités et des attentes.

La littérature sur les configurations de rattachement souffre d'un double biais. D'un côté, les travaux existants tendent à idéaliser le rattachement à la Direction Générale sans toujours en questionner les conditions de réalisation ni les éventuels effets pervers tels que le risque de capture organisationnelle ou la perte d'indépendance du contrôleur. De l'autre, peu d'études comparent les trois configurations dans des contextes similaires, ce qui limite la généralisation des conclusions. Des designs quasi-expérimentaux ou longitudinaux permettraient de mieux isoler l'effet propre du rattachement hiérarchique.

c. La perception du contrôle de gestion : une notion multidimensionnelle

La perception du contrôle de gestion renvoie à la manière dont les managers opérationnels interprètent et évaluent le rôle, l'utilité et la légitimité de cette fonction dans leur activité

quotidienne. Il s'agit d'une construction subjective, influencée à la fois par les pratiques de contrôle, les interactions avec le contrôleur et le contexte organisationnel. La littérature met en évidence une structuration de ces perceptions autour de deux grandes polarités (positive et négative) chacune se déclinant en deux représentations distinctes (Sathe, 1983 ; Lambert & Sponem, 2012 ; Fornerino & Godener, 2006).

Du côté des perceptions favorables, le contrôleur de gestion peut d'abord être perçu comme un soutien à la décision, voire comme un véritable « business partner ». Les travaux de Fornerino et Godener (2006) montrent que les contrôleurs qui adoptent un rôle de conseil et qui s'impliquent dans les décisions opérationnelles bénéficient d'une perception nettement plus positive de la part des managers. Cette proximité favorise la confiance et renforce l'utilité perçue du contrôle de gestion.

Par ailleurs, le contrôleur peut également être perçu comme un fournisseur fiable d'informations. Dans cette perspective, sa valeur repose sur la qualité, la pertinence et la fiabilité des données qu'il met à disposition. Godener et Fornerino (2005) montrent que cette perception positive est étroitement liée au degré de participation du manager aux processus de contrôle : lorsque le contrôleur est perçu comme utile, les managers s'impliquent davantage dans les échanges d'information, ce qui améliore le fonctionnement global du système de contrôle.

À l'opposé, des perceptions défavorables persistent. Fornerino et Godener (2006) montrent qu'une part importante des managers continue d'associer le contrôle de gestion à un rôle de surveillance. Dans la littérature anglo-saxonne, cette image est souvent illustrée par les figures du « bean counter » ou du « watchdog » (Vaivio & Kokko, 2006), renvoyant à une fonction centrée sur le contrôle, la vérification et la sanction. Cette perception est susceptible de générer de la méfiance, voire des comportements de résistance de la part des managers (Ahrens & Chapman, 2004). Godener et Fornerino (2004) indiquent que cette représentation est particulièrement marquée lorsque le contrôleur occupe une position hiérarchique perçue comme subordonnée.

Enfin, la perception du contrôle de gestion peut prendre une forme encore plus négative, lorsque celui-ci est assimilé à un « carcan bureaucratique ». Dans ce cas, les outils et les procédures de contrôle sont perçus comme rigides, contraignants et déconnectés des réalités opérationnelles. Les travaux de Godener, Fornerino et Deglaine (2003) montrent que certaines pratiques, notamment l'utilisation de la hiérarchie comme levier de pression ou de contrainte, contribuent à renforcer cette image. Elles peuvent ainsi détériorer durablement la qualité des relations entre contrôleurs et managers et nuire à l'efficacité du dispositif de contrôle.

La littérature sur la perception souffre d'une limite notable : la majorité des études mesurent la perception à un instant donné, sans prendre en compte sa dynamique temporelle. Or, la perception d'un manager peut évoluer significativement en fonction de changements organisationnels. Par ailleurs, les typologies de perception restent construites à partir de contexte francophone (Godener et Fornerino (2004)) et contexte marocain des sociétés cotées à la bourse des Casablanca (Damou (2024)), ce qui pose la question de leur transférabilité à des environnements institutionnels différents, notamment les économies émergentes ou les organisations publiques.

Le tableau suivant synthétise ces quatre typologies de perception du CG.

Tableau 1 : Typologies de la perception managériale du contrôle de gestion

Type de perception	Image du contrôleur	Comportements observés chez les managers	Références
Favorable (1)	Aide à la décision / Business Partner	Coopération active, demande proactive d'analyse, intégration du contrôleur dans les décisions stratégiques	Fornerino & Godener (2006) ; Lambert & Sponem (2012) ; Goretzki et al. (2013)
Favorable (2)	Fournisseur d'informations	Utilisation régulière des rapports, confiance dans les données, participation volontaire au processus CG	Godener & Fornerino (2005) ; Merchant & Van der Stede (2017)
Défavorable (1)	Organe de surveillance / Chien de garde	Résistance passive, contournement des outils, méfiance, rétention d'information	Fornerino & Godener (2006) ; Sathe (1983) ; Ahrens & Chapman (2004)
Défavorable (2)	Carcan bureaucratique	Rejet des procédures, sentiment de perte d'autonomie, démotivation, conflits latents	Godener, Fornerino & Deglaine (2003) ; Naro (1998) ; Dent (1991)

Source : Nous-même

d. Le lien entre rattachement, perception et performance

Les travaux de Godener et Fornerino constituent sans doute la contribution la plus structurante et la plus directement liée à l'objet de cet article. Par leur cohérence et leur continuité, ils offrent un cadre d'analyse particulièrement pertinent pour comprendre les relations entre rattachement hiérarchique, perception du contrôle de gestion et performance managériale. L'ensemble de leurs recherches peut être interprété comme la construction progressive d'une véritable chaîne causale, reliant le positionnement organisationnel du contrôleur à la performance managériale, en passant par leurs perceptions et leur niveau de satisfaction.

Dès leurs premiers travaux, Godener et Fornerino (2004) mettent en évidence le rôle déterminant du rattachement hiérarchique dans la formation des perceptions des managers. Ils montrent que la position du contrôleur dans l'organisation influence directement la manière dont les managers interprètent son rôle et évaluent sa légitimité. Cette perception conditionne ensuite la qualité des relations entre contrôleurs et managers, en influençant notamment le niveau de confiance, la coopération et l'acceptation du contrôle de gestion.

Dans un second temps, Godener et Fornerino (2005) approfondissent ce raisonnement en mettant en lumière un mécanisme intermédiaire essentiel : la participation des managers au processus de contrôle. Ils montrent qu'une perception favorable du contrôle de gestion encourage les managers à s'impliquer davantage, tant dans la transmission d'informations vers le contrôleur que dans l'utilisation des analyses et des outils proposés. À l'inverse, une perception négative tend à limiter cette participation, réduisant ainsi l'efficacité du système de contrôle.

Les travaux de Fornerino et Godener (2006) apportent un éclairage complémentaire en introduisant la notion de profils de contrôleurs. Ils distinguent notamment deux figures principales : le contrôleur « technicien », centré sur les aspects techniques et le respect des procédures, et le contrôleur « conseiller », davantage orienté vers l'accompagnement et l'aide à la décision. Ces deux profils sont associés à des perceptions très différentes de la part des managers. Le contrôleur conseiller bénéficie généralement d'une image plus positive, en

particulier lorsqu'il est positionné à un niveau hiérarchique élevé, ce qui lui permet de jouer un rôle plus stratégique et plus transversal.

Enfin, Godener, Fornerino (2008) viennent compléter ce cadre en établissant un lien explicite entre la perception du contrôle de gestion et la performance managériale. À partir d'un échantillon de 185 managers et d'une modélisation par équations structurelles, ils montrent que la satisfaction des managers à l'égard du contrôle de gestion constitue un déterminant significatif de leur performance. Autrement dit, la manière dont les managers perçoivent et évaluent le contrôle de gestion ne se limite pas à une dimension subjective, mais produit des effets concrets sur leur efficacité dans l'organisation.

Dans leur globalité, ces travaux dessinent un programme de recherche particulièrement cohérent, qui permet de mieux comprendre les mécanismes reliant le rattachement hiérarchique du contrôleur à la performance managériale. Ils montrent que cette relation n'est pas directe, mais qu'elle s'inscrit dans un enchaînement de médiations successives, impliquant la perception, la qualité des relations et la satisfaction des managers. Ce cadre d'analyse constitue ainsi une base solide pour structurer la présente revue de littérature, dont les principaux enseignements sont synthétisés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2 : Synthèse des contributions de Godener & Fornerino à la chaîne du rattachement hiérarchique à la performance

Dimension de la relation	Contribution des travaux de Godener & Fornerino	Facteur organisationnel identifié
Rattachement → Perception	Godener & Fornerino (2004) établissent empiriquement que le rattachement hiérarchique influence la perception des directeurs et des opérationnels	La position dans la hiérarchie crée un effet de cadrage sur l'image de la fonction
Perception → Participation	Godener & Fornerino (2005) montrent que la perception du CG détermine le degré d'engagement des managers dans le processus	Une perception favorable augmente la transmission d'informations et l'utilisation des analyses
Communication → Image	Godener, Fornerino & Deglaine (2003) démontrent que les pratiques de communication ouverte réduisent l'image de carcan	Le comportement relationnel du contrôleur modère l'effet du rattachement sur la perception
Profil → Perception	Fornerino & Godener (2006) identifient deux profils (conseiller / technicien) avec des images distinctes auprès des managers	Le profil conseiller est le plus souvent rattaché à la DG et génère une image systématiquement plus favorable
Satisfaction → Performance	Godener, Fornerino & Ray (2008) valident que la satisfaction des managers envers le CG explique significativement leur performance managériale	La chaîne causale complète est établie : rattachement → perception → satisfaction → performance

Source : Nous-même

e. Les fondements théoriques de la relation entre rattachement et perception

La relation entre le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion et la perception qu'en ont les managers peut être éclairée par plusieurs cadres théoriques complémentaires. Chacun apporte un éclairage spécifique sur les mécanismes à l'œuvre et permet de mieux comprendre pourquoi le positionnement organisationnel du contrôleur influence la manière dont son rôle est interprété.

La théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976 ; Lambert, 2001) constitue un premier cadre d'analyse pertinent. Elle repose sur l'idée que les relations organisationnelles sont marquées par des asymétries d'information et des divergences d'intérêts entre les différents acteurs. Dans cette perspective, le contrôleur de gestion joue un rôle clé d'alignement et de réduction des écarts d'information. Lorsqu'il est rattaché à la Direction Générale, il bénéficie d'un accès privilégié à l'information stratégique et d'une position renforcée pour exercer ce rôle. Ce positionnement peut ainsi contribuer à améliorer sa crédibilité et à favoriser une perception plus positive de la part des managers, qui le perçoivent comme un acteur légitime du pilotage organisationnel.

La théorie de l'intendance (Davis et al., 1997) propose une lecture complémentaire, en mettant l'accent non pas sur les conflits d'intérêts, mais sur la convergence des objectifs entre les acteurs. Dans ce cadre, le contrôleur est envisagé comme un intendant agissant dans l'intérêt de l'organisation dans son ensemble. Un rattachement à la Direction Générale renforce cette image, en inscrivant le contrôleur dans une logique de soutien global à la performance plutôt que dans une logique de contrôle strict. Il est alors plus facilement perçu comme un partenaire stratégique, engagé aux côtés des managers dans la réalisation des objectifs organisationnels.

La théorie néo-institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1983 ; Suchman, 1995) apporte un autre éclairage en soulignant que les choix organisationnels ne sont pas uniquement guidés par des considérations d'efficacité interne. Ils sont également influencés par des normes, des pratiques dominantes et des pressions institutionnelles. Dans ce cadre, le rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale peut être perçu comme une configuration légitime, notamment dans les organisations où ce positionnement est valorisé. Cette légitimité institutionnelle peut renforcer la crédibilité du contrôleur et influencer positivement la perception des managers, indépendamment même de la performance réelle du dispositif de contrôle.

Enfin, la théorie de la contingence (Otley, 1980 ; Chenhall, 2003) rappelle qu'il n'existe pas de configuration organisationnelle universellement optimale. L'efficacité du rattachement hiérarchique dépend du contexte dans lequel il s'inscrit. Des variables telles que la taille de l'organisation, la complexité de son environnement, sa stratégie ou encore sa culture managériale peuvent influencer la pertinence d'un positionnement donné. Ainsi, un rattachement à la Direction Générale peut être particulièrement adapté dans certaines configurations, tandis que, dans d'autres contextes, un rattachement à la Direction Administrative et Financière ou à une entité spécialisée peut s'avérer plus pertinent.

Deux cadres théoriques complémentaires méritent également d'être mentionnés. D'une part, la théorie des ressources et compétences (Barney, 1991 ; Teece, 2007) permet d'envisager le contrôleur de gestion comme une ressource stratégique rare et difficilement imitable, dont la valeur est renforcée lorsque son positionnement hiérarchique lui permet d'être pleinement intégré aux processus décisionnels. D'autre part, la théorie de la légitimité (Suchman, 1995 ; Méric, 2003) souligne que la position hiérarchique du contrôleur lui confère ou lui retire une légitimité auprès des managers, indépendamment de ses compétences techniques. Ces deux perspectives, synthétisées dans le Tableau 3, complètent le cadre d'analyse proposé.

Dans une perspective globale, ces cadres théoriques montrent que le rattachement hiérarchique ne constitue pas un simple choix structurel, mais un levier organisationnel susceptible d'influencer profondément la perception du contrôle de gestion et, par conséquent, son efficacité.

De même, l'articulation de ces cadres théoriques comporte certaines tensions. La théorie de l'agence et la théorie de l'intendance reposent sur des hypothèses comportementales contradictoires (opportunisme vs. Loyauté), ce qui peut rendre leur mobilisation conjointe délicate sans contextualisation difficile. De même, la théorie de la contingence, par son universalisme négatif, risque de déboucher sur des conclusions peu opérationnalisables si elle n'est pas accompagnée d'une identification précise des variables contextuelles. La valeur ajoutée du cadre théorique proposé réside précisément dans la tentative d'articuler ces perspectives de manière cohérente, en les ancrant dans les mécanismes spécifiques de la relation rattachement–perception.

Tableau 3 : Cadres théoriques explicatifs du lien entre rattachement hiérarchique et perception du CG

Théorie	Auteurs	Apport au rattachement du CG	Lien avec la perception des managers
Théorie de l'agence	Jensen & Meckling (1976) ; Lambert (2001)	Justifie le contrôle hiérarchique pour réduire les asymétries d'information entre mandants et mandataires	Un rattachement à la DG réduit les asymétries et renforce la légitimité perçue du contrôleur
Théorie de l'intendance	Davis et al. (1997)	Le contrôleur est un intendant aligné aux objectifs organisationnels, non un agent opportuniste	Favorise la perception de partenaire de confiance et d'aide à la décision
Théorie néo-institutionnelle	DiMaggio & Powell (1983) ; Suchman (1995)	Les choix de rattachement sont soumis à des pressions isomorphiques mimétiques et normatives	La légitimité institutionnelle du CG dépend de sa configuration organisationnelle reconnue
Théorie de la contingence	Otley (1980) ; Chenhall (2003)	Aucune configuration n'est universellement optimale, le rattachement dépend du contexte et des facteurs de contingence	La perception varie selon l'adéquation entre le rattachement et les variables de contingence
Ressources et compétences (RBV)	Barney (1991) ; Teece (2007)	Le CG est une ressource stratégique rare et difficilement imitable quand bien intégré	Un positionnement élevé valorise le contrôleur comme actif organisationnel reconnu
Théorie de la légitimité	Suchman (1995) ; Méric (2003)	La position hiérarchique confère ou retire une légitimité à la fonction CG	La perception favorable dépend directement de la reconnaissance institutionnelle accordée

Source : Nous-même

f. Cadre conceptuel

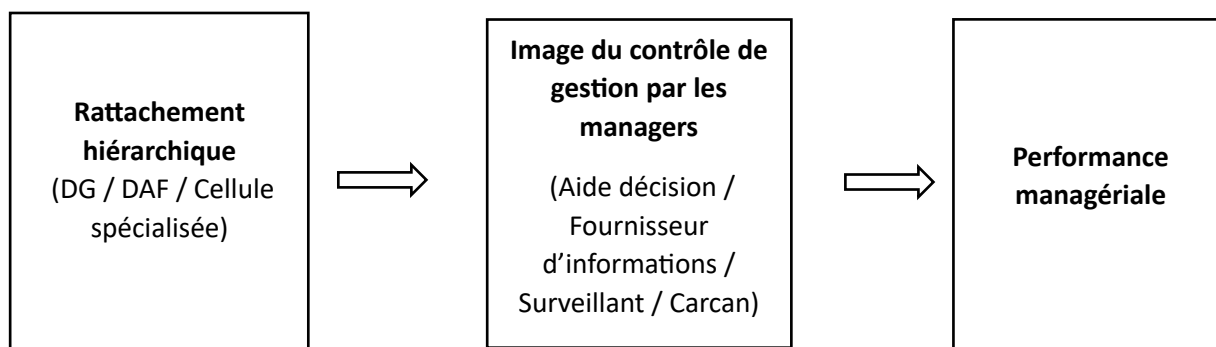
L'articulation de ces apports théoriques et empiriques permet de proposer un cadre conceptuel intégrateur offrant une lecture cohérente de la relation étudiée. Ce cadre repose sur l'idée que le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion ne constitue pas un simple choix structurel, mais une variable organisationnelle déterminante qui influence la manière dont la fonction est

perçue. À travers différents mécanismes notamment la légitimité institutionnelle, l'accès à l'information stratégique et le statut symbolique du contrôleur au sein de l'organisation. Ce positionnement contribue à façonner les représentations que les managers opérationnels construisent du contrôle de gestion.

Dans cette perspective, la perception managériale apparaît comme un élément central du modèle. Elle joue un rôle de médiation en influençant le degré de satisfaction des managers à l'égard du contrôle de gestion, notamment en fonction de l'utilité qu'ils lui attribuent et de la qualité des interactions qu'ils entretiennent avec le contrôleur. Cette satisfaction constitue à son tour un levier essentiel, dans la mesure où elle conditionne le niveau d'engagement des managers dans les processus de contrôle et, plus largement, leur performance managériale.

Ainsi, le modèle proposé s'inscrit dans une logique séquentielle, dans laquelle le rattachement hiérarchique agit indirectement sur la performance à travers une chaîne de relations successives impliquant la perception puis la satisfaction. Ce cadre s'appuie directement sur les travaux de Godener et Fornerino (2004, 2005, 2008), qui en fournissent une validation empirique progressive. L'ensemble de ces relations est synthétisé dans le modèle présenté ci-dessous.

Figure 1 : Cadre conceptuel



Source : Nous-même

3. Méthodologie de recherche

Cette recherche s'appuie sur une revue de littérature systématique menée conformément au protocole PRISMA 2020 (Page et al., 2021 ; Haddaway et al., 2022). Ce protocole garantit la transparence, la traçabilité et la rigueur du processus de sélection et d'analyse des articles, depuis la phase d'identification jusqu'à l'inclusion finale dans le corpus. Dans la lignée des recommandations de Tranfield et al. (2003) pour les revues systématiques en sciences de gestion, la démarche adoptée repose sur une stratégie de recherche explicitement documentée, combinée à une analyse approfondie du contenu des articles retenus.

Le choix d'une analyse qualitative à visée thématique s'inscrit dans la nature des travaux examinés. En effet, la littérature mobilisée repose majoritairement sur des méthodes qualitatives, telles que les entretiens, les études de cas ou les enquêtes interprétatives, ce qui nécessite une compréhension approfondie des cadres théoriques et des résultats empiriques. Dans cette perspective, une analyse thématique apparaît plus appropriée qu'une approche strictement quantitative ou automatisée. Celle-ci a été conduite de manière itérative, à partir d'une grille de lecture structurée autour de plusieurs dimensions : l'objectif de l'article, son ancrage théorique, la configuration de rattachement étudiée, le type de perception analysé, la méthodologie mobilisée et les principaux résultats.

La revue systématique s'appuie sur trois sources documentaires complémentaires. Google Scholar a été mobilisé pour sa couverture étendue des publications, tant francophones

qu'anglophones. Cairn.info a permis d'accéder aux principales revues francophones en gestion et en comptabilité-contrôle. Enfin, la plateforme HAL a été utilisée pour identifier des working papers et des communications institutionnelles. L'utilisation conjointe de ces sources permet d'assurer une couverture large de la littérature pertinente, en intégrant à la fois les travaux internationaux et les contributions francophones, souvent moins visibles dans les bases de données internationales.

Le choix de ces trois bases a été guidé par des considérations thématiques, linguistiques et pratiques. Google Scholar a été retenu pour sa couverture multidisciplinaire et multilinguistique étendue, permettant d'identifier des contributions aussi bien anglophones que francophones. Cairn.info s'impose comme la référence incontournable pour accéder aux principales revues scientifiques francophones en sciences de gestion. HAL a été mobilisé pour identifier des travaux et des prépublications non toujours indexées dans les bases commerciales, permettant de capter une partie de la littérature grise académique pertinente.

En revanche, des bases telles que Scopus ou Web of Science n'ont pas été retenues comme sources primaires. Cette décision est justifiée par deux raisons principales. D'une part, la littérature francophone particulièrement productive sur le sujet du rattachement hiérarchique et de la perception des managers est significativement sous-représentée dans ces bases à couverture majoritairement anglophone. D'autre part, la combinaison Google Scholar + Cairn.info + HAL offre, pour ce champ spécifique, une couverture plus complète des revues francophones indexées.

Les recherches ont été effectuées entre Novembre 2025 et fin février 2026, dans les champs « titre », « résumé » et « mots-clés » (title, abstract, keywords), à partir d'équations de recherche combinant des opérateurs booléens (AND, OR, NOT). La période d'analyse retenue s'étend de janvier 2000 à décembre 2024.

Afin d'assurer la cohérence et la pertinence du corpus, des critères d'inclusion et d'exclusion ont été définis en amont et appliqués de manière systématique à l'ensemble des articles identifiés. Cette démarche vise à garantir la qualité scientifique des sources retenues ainsi que leur adéquation avec l'objet de la recherche.

Les critères d'inclusion reposent sur plusieurs exigences. Tout d'abord, seuls les articles publiés dans des revues à comité de lecture ont été retenus, afin d'assurer un niveau de qualité académique suffisant. Ensuite, la période de publication a été limitée à l'intervalle compris entre janvier 2000 et décembre 2024, ce qui permet de couvrir à la fois les travaux fondateurs et les contributions les plus récentes du champ. Par ailleurs, les articles sélectionnés devaient traiter explicitement du contrôle de gestion ou du rôle du contrôleur, de manière à garantir leur pertinence thématique. Une attention particulière a également été portée aux travaux abordant le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion et la perception des managers de cette fonction, ces deux dimensions constituant le cœur de la problématique étudiée. Enfin, seuls les articles apportant une contribution théorique ou empirique clairement identifiable ont été retenus.

Les articles ne répondant pas à ces critères ont été exclus de l'analyse, notamment lorsqu'ils abordaient le contrôle de gestion de manière périphérique ou sans lien direct avec les questions de rattachement hiérarchique et de perception des managers.

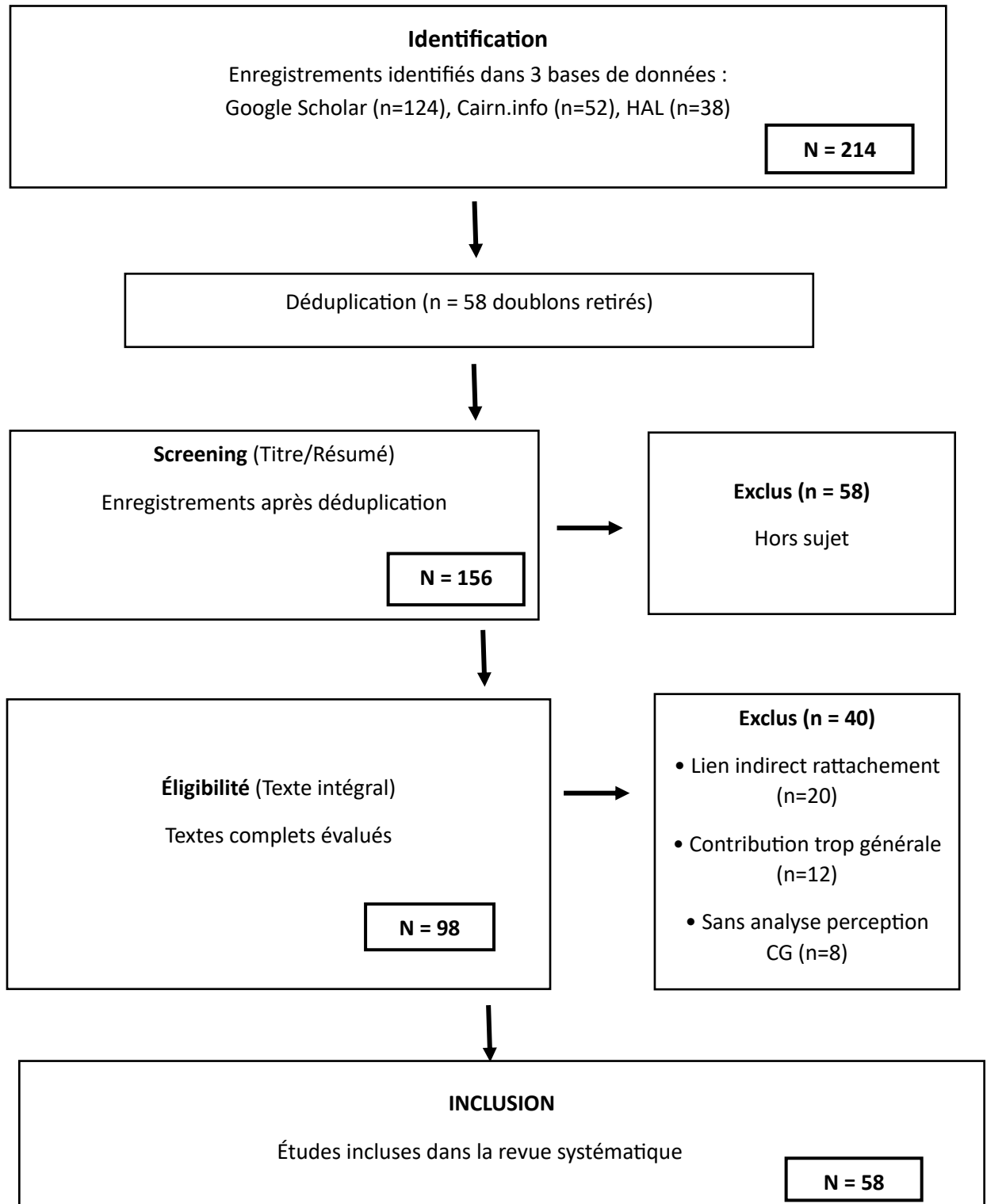
Le processus de sélection des articles a été conduit en suivant les différentes étapes du protocole PRISMA 2020, afin d'assurer la transparence et la rigueur de la démarche. Au total, 214 articles ont été identifiés lors de la phase initiale de recherche. Une première étape de tri a permis d'éliminer 58 doublons ainsi que des documents ne relevant pas directement du champ étudié, ce qui a conduit à un corpus de 156 articles pour la phase de criblage.

La lecture des titres et des résumés a ensuite permis d'écarter 58 articles jugés insuffisamment pertinents au regard de la problématique de recherche. À l'issue de cette étape, 98 articles ont été retenus pour une analyse plus approfondie. Ces derniers ont fait l'objet d'une lecture intégrale, permettant d'évaluer plus précisément leur alignement thématique et leur apport scientifique. Cette phase a conduit à l'exclusion de 40 articles supplémentaires, notamment en raison d'un lien trop indirect avec la question du rattachement hiérarchique, d'une contribution jugée trop générale, ou encore de l'absence d'analyse explicite de la perception du contrôle de gestion par les managers.

Au terme de ce processus, le corpus final se compose de 58 articles, qui constituent la base de la revue systématique et de l'analyse thématique présentée dans la Section 4.

Figure 2 : Diagramme de flux PRISMA 2020 (Rattachement hiérarchique du CG, perception et performance managériale)

Protocole de recherche systématique (PRISMA)



Source : Nous-même

Tableau 4 : Phases structurées du protocole de revue (PRISMA 2020) (Page et al., 2021)

Étape	Phase PRISMA	Description	Nombre d'articles
1	Identification	Recherche sur Google Scholar, Cairn.info et HAL à partir des mots-clés prédéfinis (titres, résumés, mots-clés auteurs ; 2000–2024)	214
2	Élimination des doublons	Suppression des doublons inter-sources et exclusion des documents non évalués par les pairs (thèses, rapports, actes de conférence non indexés)	156
3	Sélection	Lecture des titres et résumés ; exclusion des articles non pertinents au regard de la problématique centrale (rattachement et/ou perception du CG)	98
4	Éligibilité	Lecture intégrale ; vérification de l'alignement thématique et de la rigueur méthodologique ; exclusion des articles sans ancrage organisationnel explicite	98
5	Inclusion	Corpus final retenu pour la revue systématique et l'analyse thématique	58

Source : Nous-même

Conformément aux exigences du protocole PRISMA 2020 et aux standards des revues systématiques en sciences de gestion (Tranfield et al., 2003 ; Page et al., 2021), une grille d'évaluation de la qualité a été appliquée à l'ensemble des 98 articles éligibles ayant fait l'objet d'une lecture intégrale. Cette grille, inspirée de la démarche adoptée par Tranfield et al., (2003), comprend dix critères d'évaluation (QA1 à QA10), chacun noté de 0 à 2 selon le degré de satisfaction. Seuls les articles ayant obtenu un score supérieur ou égal à 14 sur 20 ont été retenus dans le corpus final, garantissant ainsi la rigueur méthodologique et la pertinence thématique de la revue.

Tableau 5 : Grille d'évaluation de la qualité des articles inclus

Critère	Question d'évaluation	Score
QA1	Le rattachement hiérarchique est-il clairement défini ou opérationnalisé dans l'étude ?	
QA2	L'article traite-il explicitement du contrôle de gestion ou du contrôleur de gestion ?	
QA3	La perception des managers est-elle un sujet central ou secondaire de l'article ?	
QA4	L'article met-il en évidence un lien entre rattachement et perception ou performance ?	
QA5	Le cadre théorique est-il clairement positionné (agence, intendance, contingence, etc.) ?	
QA6	La méthodologie est-elle rigoureuse et justifiée (empirique, qualitative ou quantitative) ?	
QA7	Les résultats sont-ils appuyés sur des données collectées (entretiens, questionnaires, etc.) ?	
QA8	L'article identifie-t-il des variables modératrices ou médiatrices de la relation étudiée ?	
QA9	L'étude propose-t-elle des implications concrètes pour la pratique du contrôle de gestion ?	
QA10	Les résultats sont-ils généralisables et contribuent-ils à la littérature existante ?	

Source : Nous-même

L'application systématique de cette grille a conduit à l'exclusion de 40 articles supplémentaires, soit : 20 articles présentant un lien trop indirect avec la question du rattachement hiérarchique

(QA1 et QA4 insuffisants), 12 articles dont la contribution est jugée trop générale au regard de la problématique (QA2 et QA5 insuffisants), et 8 articles ne comportant aucune analyse explicite de la perception du contrôle de gestion par les managers (QA3 insuffisant). Le corpus final retenu est ainsi composé de 58 articles.

Plusieurs précautions ont été prises afin de garantir la rigueur et la fiabilité de la démarche. Les critères d'inclusion et d'exclusion ont été définis en amont et appliqués de manière systématique à l'ensemble des articles identifiés. L'analyse thématique a été menée de façon itérative, en alternant entre les données et les catégories construites, afin d'assurer la cohérence et la pertinence de l'interprétation. Par ailleurs, la formalisation des différentes étapes du protocole PRISMA contribue à renforcer la transparence et la reproductibilité de la revue.

Par ailleurs, il convient de noter qu'en l'absence d'un double codage indépendant, la rigueur analytique a été renforcée par une démarche itérative de confrontation des catégories thématiques aux données, conformément aux recommandations de Tranfield et al. (2003) pour les revues systématiques en sciences de gestion. L'absence de fiabilité inter-codeurs formelle constitue une limite de la présente étude, signalée à titre de transparence méthodologique.

Néanmoins, certaines limites doivent être soulignées. Le choix de se concentrer sur trois sources documentaires, Google Scholar, Cairn.info et HAL peut conduire à ne pas intégrer certaines contributions pertinentes présentes dans des bases de données plus spécialisées. De plus, la période d'analyse retenue (2000–2024) exclut, par construction, des travaux antérieurs à l'an 2000, dont certains sont pourtant fondateurs du champ, notamment ceux de Sathe (1983) ou d'Anthony (1988). Ces références restent toutefois mobilisées dans le cadre théorique, en tant que bases conceptuelles indispensables à la compréhension du contrôle de gestion. Par ailleurs, conformément aux exigences du protocole PRISMA 2020, il convient d'identifier explicitement les principaux biais susceptibles d'affecter la présente revue. D'une part, un biais de publication est à envisager : les travaux produisant des résultats significatifs ou confirmant l'influence du rattachement hiérarchique sont davantage publiés que ceux aboutissant à des résultats non concluants, ce qui peut conduire à surestimer la force de la relation étudiée. D'autre part, un biais de sélection de base de données est présent du fait de l'absence d'autres bases, qui auraient pu élargir la couverture internationale de la revue, notamment pour les contributions anglophones récentes.

4. Résultats

a. Analyse descriptive du corpus

Le corpus final, composé de 58 articles, couvre une période allant de 2000 à 2024. L'analyse met en évidence une concentration particulièrement marquée des publications entre 2003 et 2015. Cette période correspond à la fois à une phase de production soutenue des travaux de Godener et Fornerino et à un développement plus large des approches comportementales dans le champ du contrôle de gestion.

Sur le plan géographique, la littérature analysée est dominée par des contributions issues de deux principaux espaces académiques : les travaux francophones et les recherches anglo-saxonnes, principalement nord-américaines et britanniques. Cette double influence reflète la structuration internationale du champ, tout en soulignant l'importance des apports francophones dans l'étude du contrôle de gestion.

D'un point de vue méthodologique, le corpus présente une diversité significative. Les approches qualitatives représentent environ 42 % des articles, reposant notamment sur des études de cas, des entretiens ou des démarches ethnographiques. Les approches quantitatives constituent près de 38 % du corpus, avec le recours à des enquêtes, des modèles d'équations

structurelles ou des analyses de régression. Enfin, environ 20 % des travaux adoptent une approche conceptuelle ou de revue de littérature. Cette diversité méthodologique témoigne de la richesse du champ et de la complémentarité des approches mobilisées pour appréhender le contrôle de gestion.

b. Distribution thématique du corpus

L'analyse thématique qualitative du corpus a permis d'identifier six grands thèmes structurants. Ces thèmes ne sont pas exclusifs les uns des autres : un même article peut s'inscrire dans plusieurs catégories, en fonction de ses objectifs et de ses résultats. Leur identification repose sur une lecture approfondie des contributions et reflète les principaux axes de recherche qui structurent le champ.

Tableau 6 : Distribution thématique du corpus (58 articles, 2000–2024)

Thème identifié	Nombre d'articles	Période dominante	Principaux auteurs représentatifs
Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion	14	2000–2015	Sathe (1983) ; Godener & Fornerino (2004) ; Lambert & Sponem (2012)
Perception et image du contrôleur de gestion	16	2003–2024	Fornerino & Godener (2006) ; Goretzki et al. (2013) ; Järvinen (2016)
Participation des managers et performance managériale	10	2005–2020	Godener & Fornerino (2005) ; Godener, Fornerino & Ray (2008) ; Ahrens & Chapman (2004)
Rôle stratégique et identité professionnelle du contrôleur	9	2010–2024	Goretzki et al. (2013) ; Järvinen (2016) ; Emsley (2005)
Théories organisationnelles appliquées au CG	5	2000–2015	Otley (1980) ; Chenhall (2003) ; DiMaggio & Powell (1983) ; Davis et al. (1997)
Communication, relations et comportements contrôleur–manager	4	2002–2015	Godener, Fornerino & Deglaine (2003) ; Ahrens & Chapman (2004) ; Merchant (1985)

Source : Nous-même

L'analyse de la distribution thématique met en évidence la place centrale de la perception du contrôleur de gestion, qui constitue le thème le plus représenté du corpus avec 16 articles. Ce résultat souligne l'importance accordée, dans la littérature, à la dimension subjective du contrôle de gestion et à la manière dont il est perçu par les acteurs organisationnels.

Le rattachement hiérarchique apparaît comme le deuxième thème le plus étudié, avec 14 articles. Cette proximité en termes de fréquence confirme le rôle structurant de ces deux variables et renforce la pertinence de la problématique retenue, qui vise précisément à analyser leurs interactions.

Le thème de la participation des managers et de la performance managériale, présent dans 10 articles, occupe une position intermédiaire. Il met en évidence l'intérêt porté aux conséquences comportementales et opérationnelles de la perception du contrôle de gestion, notamment en termes d'engagement des managers et d'efficacité organisationnelle.

Les thèmes relatifs au rôle stratégique et à l'identité professionnelle du contrôleur (9 articles), aux cadres théoriques mobilisés (5 articles) ainsi qu'aux relations et modes de communication entre contrôleurs et managers (4 articles) viennent compléter ce panorama. Ensemble, ils contribuent à enrichir la compréhension du contrôle de gestion en intégrant des dimensions organisationnelles, relationnelles et conceptuelles.

c. Principaux résultats thématiques

i. Rattachement hiérarchique et perception

Le premier enseignement majeur de cette revue réside dans la mise en évidence d'une relation entre le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et la perception que les managers développent à l'égard de cette fonction. Plusieurs travaux empiriques convergent vers ce constat. L'étude exploratoire de Godener et Fornerino (2004) constitue à cet égard une référence fondatrice : elle montre que le rattachement du contrôleur à la Direction Générale est associé à une perception nettement plus favorable de la fonction, tant par les directeurs d'entité que par les managers opérationnels.

Ces résultats sont confirmés par des travaux ultérieurs. Lambert et Sponem (2012), notamment, mettent en évidence que les contrôleurs rattachés à la Direction Générale bénéficient d'une légitimité plus forte et sont davantage impliqués dans les décisions stratégiques. Cette proximité avec les centres de décision contribue à renforcer leur rôle perçu et leur utilité aux yeux des managers.

Les mécanismes qui sous-tendent cette relation peuvent être appréhendés à travers deux dimensions complémentaires. D'une part, un rattachement à un niveau hiérarchique élevé offre au contrôleur un accès privilégié à l'information stratégique. Cette position lui permet de produire des analyses plus pertinentes et mieux adaptées aux besoins des managers, ce qui renforce son image de partenaire utile et compétent. D'autre part, ce positionnement lui confère un statut institutionnel plus élevé, qui renforce sa légitimité organisationnelle. Cette légitimité est susceptible d'influencer positivement la perception des managers, indépendamment même des caractéristiques individuelles du contrôleur. Ces résultats méritent toutefois d'être nuancés à la lumière d'une recherche empirique conduite auprès des sociétés cotées à la Bourse des Valeurs de Casablanca (Damou, 2024). Cette étude n'a pas mis en évidence de lien statistiquement significatif entre le rattachement hiérarchique du système de contrôle de gestion qu'il soit rattaché à la direction centrale ou à la direction administrative et financière et l'image perçue de ce système par les managers. Ce résultat, obtenu dans un contexte institutionnel spécifique, suggère que la relation entre rattachement et perception n'est pas universelle et peut être modérée par des facteurs contextuels tels que la culture organisationnelle, les techniques de communications orales, ou les pratiques de gouvernance propres aux entreprises cotées en marchés émergents. Cela confirme l'importance d'une approche contingente dans l'analyse du rattachement hiérarchique, conformément aux préconisations de la théorie de la contingence (Otley, 1980 ; Chenhall, 2003), et invite à ne pas généraliser les conclusions issues de contextes européens à d'autres environnements institutionnels (Damou, 2024).

ii. La communication comme variable modératrice

Un second résultat important concerne le rôle des pratiques de communication du contrôleur de gestion dans la relation entre rattachement hiérarchique et perception. Les travaux de Godener et Fornerino (2003) mettent en évidence que la manière dont le contrôleur interagit avec les managers constitue un facteur déterminant dans la formation des perceptions.

Plus précisément, les contrôleurs qui adoptent des pratiques de communication ouvertes caractérisées notamment par l'écoute active, la prise en compte des besoins des interlocuteurs

et une formulation adaptée des informations sont généralement perçus de manière plus favorable par les managers, quel que soit leur positionnement hiérarchique. À l'inverse, le recours à des modes de communication plus coercitifs, notamment via l'appui de la hiérarchie comme levier de pression, est associé à des perceptions plus négatives. Cette pratique, plus fréquente lorsque le contrôleur dispose d'une légitimité limitée liée à un rattachement hiérarchique subordonné, tend à renforcer l'image d'un contrôle contraignant et bureaucratique.

Ces résultats soulignent que la relation entre rattachement et perception ne peut être envisagée de manière mécanique. Si le positionnement hiérarchique crée des conditions plus ou moins favorables, il ne détermine pas à lui seul la manière dont le contrôle de gestion est perçu. Les pratiques relationnelles du contrôleur jouent un rôle essentiel dans la construction de cette perception. Autrement dit, un rattachement élevé peut faciliter l'émergence d'une image positive, mais celle-ci dépend également de la capacité du contrôleur à instaurer une relation de confiance et de coopération avec les managers.

iii. De la perception à la performance managériale

Le troisième résultat majeur de cette revue concerne le lien entre la perception du contrôle de gestion et la performance managériale. Les travaux empiriques analysés montrent que cette relation s'inscrit dans un enchaînement de mécanismes successifs.

Godener et Fornerino (2005) mettent en évidence un premier maillon de cette chaîne en montrant qu'une perception favorable du contrôle de gestion favorise une plus grande implication des managers dans le processus. Cette implication se traduit à la fois par une participation accrue à la transmission d'informations vers le contrôleur et par une utilisation plus active des analyses produites. Ce niveau d'engagement contribue à améliorer la qualité de l'information disponible et, par conséquent, la pertinence des décisions managériales.

Les travaux de Godener et Fornerino (2008) prolongent cette analyse en établissant un lien direct entre la perception du contrôle de gestion et la performance des managers. À partir d'un modèle d'équations structurelles testé sur un échantillon de 185 managers, les auteurs montrent que la satisfaction des managers à l'égard du contrôle de gestion est fortement influencée par leur perception de la fonction, ce qui constitue un déterminant significatif de leur performance.

Ce résultat permet de compléter la chaîne causale mise en évidence dans cette revue : le rattachement hiérarchique influence la perception du contrôle de gestion, cette perception conditionne la satisfaction des managers, et cette satisfaction impacte à son tour leur performance. Cette dynamique souligne le rôle central de la perception comme variable intermédiaire dans le fonctionnement du contrôle de gestion.

Les résultats de Damou (2024) confirment l'existence d'un lien significatif entre la perception du contrôle de gestion et la performance managériale : les managers qui manifestent une perception favorable du contrôle de gestion tendent à afficher une performance managériale plus élevée, tandis que ceux qui en ont une perception défavorable présentent une performance managériale moins satisfaisante. Cette convergence entre les résultats de la revue et les données empiriques issues d'un contexte émergent renforce la robustesse de la chaîne causale identifiée, tout en soulignant que la variable de perception constitue un levier actionnable indépendamment du contexte institutionnel.

iv. Analyse des configurations organisationnelles et facteurs de contingence

Au-delà des trois résultats principaux identifiés, l'analyse thématique du corpus révèle un quatrième enseignement important : l'effet du rattachement hiérarchique sur la perception du contrôle de gestion n'est pas uniforme. Il est modulé par des variables de contingence

organisationnelle, conformément aux prédictions de la théorie de la contingence (Otley, 1980 ; Chenhall, 2003).

Plusieurs travaux du corpus montrent que la taille de l'organisation constitue une variable modératrice significative. Dans les grandes organisations dotées de structures fonctionnelles complexes, un rattachement à la Direction Générale génère un effet de légitimité institutionnelle plus prononcé, car les distances hiérarchiques y sont plus marquées et la visibilité du contrôleur dépend davantage de son positionnement formel (Lambert & Sponem, 2012 ; Goretzki et al., 2013). En revanche, dans les organisations de taille intermédiaire, les interactions informelles entre le contrôleur et les managers peuvent partiellement compenser un rattachement moins favorable (Järvenpää, 2007 ; Byrne & Pierce, 2007).

Par ailleurs, le secteur d'activité apparaît comme un facteur de contingence déterminant. Les études portant sur le secteur public — encore peu nombreuses dans le corpus — suggèrent que le rattachement hiérarchique y revêt une dimension particulièrement stratégique, dans la mesure où les logiques d'accountability et de contrôle externe y sont plus prégnantes (Burns & Baldvinsdottir, 2005 ; Méric, 2003). Dans ce contexte, un rattachement élevé confère au contrôleur une autorité symbolique renforcée, susceptible d'améliorer significativement sa crédibilité auprès des managers opérationnels.

Enfin, le degré de maturité managériale de l'organisation — c'est-à-dire la culture de pilotage par la performance et l'ancienneté des pratiques de contrôle de gestion — modère également la relation étudiée. Dans les organisations où le contrôle de gestion est historiquement valorisé, les managers développent des représentations plus favorables de la fonction, indépendamment du positionnement hiérarchique du contrôleur (Adler & Borys, 1996 ; Malmi & Brown, 2008). Ces résultats soulignent l'importance d'une approche contextualisée dans l'analyse du rattachement hiérarchique et invitent à dépasser les lectures universalistes de la relation rattachement-perception.

v. Synthèse de la chaîne causale

L'ensemble des résultats thématiques converge vers un modèle intégrateur qui permet de formaliser la chaîne causale centrale de cette revue. Ce modèle s'articule autour de quatre maillons successifs dont la cohérence est progressivement établie par les travaux empiriques analysés.

Le premier maillon est constitué par le rattachement hiérarchique, qui détermine à la fois l'accès du contrôleur à l'information stratégique et son statut institutionnel au sein de l'organisation. Le deuxième maillon est la perception des managers, qui se construit à partir de ces conditions structurelles, mais aussi des pratiques relationnelles et communicationnelles du contrôleur. Le troisième maillon est la satisfaction des managers à l'égard du contrôle de gestion, qui découle de la qualité des interactions et de l'utilité perçue des informations produites. Le quatrième et dernier maillon est la performance managériale, validée empiriquement par Godener, Fornerino & Ray (2008) comme résultante directe de cette satisfaction.

Ce modèle intégrateur présente un double intérêt. Sur le plan théorique, il permet d'articuler des contributions jusqu'alors éparses et de proposer une lecture unifiée de la relation entre positionnement organisationnel et efficacité du contrôle de gestion. Sur le plan pratique, il offre aux dirigeants un cadre d'action opérationnel en identifiant les leviers d'intervention disponibles à chaque maillon de la chaîne causale, qu'il s'agisse du choix du rattachement hiérarchique, du développement des compétences relationnelles du contrôleur, ou de la qualité des informations produites.

d. Synthèse des articles les plus significatifs

Le tableau suivant présente une synthèse des articles les plus significatifs du corpus. Ces contributions ont été sélectionnées en raison de leur lien direct avec la problématique de la revue, ainsi que de leur apport théorique ou empirique à la compréhension de la relation entre rattachement hiérarchique, perception du contrôle de gestion et performance managériale.

Tableau 7 : Synthèse des articles les plus significatifs du corpus

Titre	Auteurs	Méthode	Principaux résultats
Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du CG et qualité des relations contrôleurs–managers	Godener & Fornerino (2004)	Étude exploratoire qualitative, entretiens semi-directifs	Le rattachement conditionne la perception : un positionnement élevé est associé à une image plus favorable et à de meilleures relations contrôleurs–managers
Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion	Godener & Fornerino (2005)	Enquête par questionnaire, analyse statistique descriptive	La perception favorable du CG augmente significativement la participation des managers, à la fois dans la transmission et l'utilisation des informations de gestion
Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller	Fornerino & Godener (2006)	Enquête empirique auprès de contrôleurs et managers, analyse typologique	Deux profils identifiés (conseiller / technicien) ; le CG est fréquemment perçu comme carcan ou organe de surveillance malgré l'évolution du métier
Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs sur les attitudes et comportements des managers	Godener, Fornerino & Deglaine (2003)	Enquête quantitative, analyses de corrélations	La communication ouverte réduit l'image de carcan ; le recours à la hiérarchie dégrade significativement la perception du CG par les managers
La satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale	Godener, Fornerino & Ray (2008)	Questionnaire auprès de 185 managers, modèle d'équations structurelles (SEM)	La satisfaction envers le CG est une variable explicative robuste de la performance managériale, la qualité de l'information et l'accompagnement sont les leviers principaux
Classifying management accountants by strategy	Lambert & Sponem (2012)	Étude qualitative, 47 entretiens semi-directifs	Quatre archétypes identifiés, le rattachement à la DG favorise le rôle de partenaire et une perception positive de la part des managers
The changing roles of management accountants	Goretzki et al. (2013)	Étude de cas longitudinale, approche ethnographique	L'identité de business partner est rendue possible par un rattachement hiérarchique élevé qui ouvre des espaces d'interaction stratégique
La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie	Lambert & Sponem (2009)	Étude conceptuelle et empirique, entretiens et analyse typologique	La dualité DG/DAF détermine le style du contrôleur, rattachement DG élargit le rôle décisionnel et améliore la perception
Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants	Byrne & Pierce (2007)	Étude qualitative, 52 entretiens semi-directifs, analyse thématique	Le positionnement hiérarchique conditionne l'étendue du rôle, la proximité DG favorise l'orientation business partner

An institutional perspective of accountants' new roles	Burns & Baldvinsdottir (2005)	Étude longitudinale de cas , approche néo-institutionnelle	Le rattachement hiérarchique est un vecteur institutionnel clé , les contrôleurs proches de la DG adoptent plus facilement le rôle de business partner
Towards increasing business orientation in the finance function	Granlund & Lukka (1998)	Revue de littérature et étude de terrain	Transition du bean counter vers le business partner documentée , le rattachement organisationnel est un facteur déterminant de cette évolution
Two types of bureaucracy: Enabling and coercive	Adler & Borys (1996)	Étude conceptuelle et analyse empirique comparée	Le contrôle habilitant génère engagement et perception positive , le contrôle coercitif produit résistance et rejet
Backstage and frontstage interactions in management accountants' identity work	Goretzki & Messner (2019)	Ethnographie organisationnelle , observation participante et entretiens approfondis	L'identité de business partner se construit en coulisses via des interactions stratégiques, rendues possibles par un rattachement hiérarchique élevé
Making business partners: A critical examination of the qualifying process	Järvenpää (2007)	Étude de cas longitudinale , 32 entretiens semi-directifs	Le rattachement à la direction est nécessaire mais non suffisant , la culture organisationnelle et les compétences relationnelles jouent un rôle déterminant
The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation	Friedman & Lyne (2001)	Étude qualitative , analyse de discours , entretiens auprès de managers et contrôleurs	Le stéréotype est socialement construit et renforcé par l'isolement hiérarchique , un rattachement élevé réduit cette stigmatisation et améliore la perception

Source : Nous-même

5. Discussion

a. Interprétation des résultats

Les résultats issus de cette revue systématique confirment globalement la proposition centrale de cette recherche : le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion constitue un déterminant organisationnel clé de la perception qu'en ont les managers. Cette influence s'exerce à travers plusieurs mécanismes complémentaires, notamment la légitimité institutionnelle du contrôleur, son accès à l'information stratégique et la construction de son identité professionnelle au sein de l'organisation.

L'un des apports majeurs de cette revue réside dans la mise en évidence d'une chaîne de relations cohérente, progressivement construite par les travaux de Godener et Fornerino sur près d'une décennie. Cette chaîne reliant rattachement, perception, satisfaction et performance n'avait pas été formalisée de manière explicite dans une synthèse d'ensemble. Sa mise en perspective permet de proposer un cadre d'analyse structuré et opérationnel. Elle met en évidence que le rattachement hiérarchique ne constitue pas une simple variable organisationnelle neutre, mais un véritable levier de pilotage, dont les effets peuvent, indirectement, se répercuter sur la performance managériale.

Par ailleurs, l'identification du rôle modérateur des pratiques de communication du contrôleur enrichit significativement l'analyse. Elle montre que la relation entre rattachement et perception ne peut être appréhendée de manière déterministe. Un positionnement hiérarchique moins favorable peut être partiellement compensé par des pratiques relationnelles fondées sur

l'écoute, la pédagogie et la coopération. À l'inverse, un rattachement élevé ne garantit pas, à lui seul, une perception positive si les interactions avec les managers sont perçues comme contraignantes ou coercitives. Ces résultats invitent ainsi à considérer conjointement les dimensions structurelles et comportementales du contrôle de gestion.

b. Mise en perspective avec la littérature antérieure

Les résultats de cette revue s'inscrivent dans le prolongement des travaux fondateurs tout en apportant des éléments d'enrichissement significatifs.

Dans la continuité des travaux pionniers de Sathe (1983), qui soulignaient déjà l'importance du positionnement organisationnel du contrôleur dans la définition de son rôle, cette revue montre que ce positionnement ne se limite pas à structurer les missions formelles. Il influence également les représentations et les perceptions des managers, qui constituent un déterminant central de l'efficacité du contrôle de gestion.

Par rapport à la typologie proposée par Lambert et Sponem (2012), cette revue de littérature apporte un éclairage plus dynamique sur le rôle du contrôleur de gestion. Alors que ces auteurs mettent en évidence des configurations relativement stabilisées de ce rôle, les résultats de notre analyse suggèrent que celles-ci peuvent évoluer en fonction des pratiques relationnelles et des interactions quotidiennes entre les acteurs organisationnels. Ainsi, le rôle du contrôleur de gestion apparaît moins figé qu'il ne pourrait le laisser penser et se construit, au moins en partie, au fil des interactions et des pratiques au sein de l'organisation.

Les travaux de Goretzki et al. (2013) sur l'identité professionnelle du contrôleur sont également prolongés. La présente revue met en évidence que la construction d'une identité de « business Partner » ne repose pas uniquement sur les interactions sociales, mais dépend aussi des conditions structurelles dans lesquelles celles-ci s'inscrivent. Un rattachement à la Direction Générale favorise l'accès à des espaces d'échange stratégique, propices à l'émergence de ce rôle. À l'inverse, un positionnement hiérarchique plus subordonné tend à limiter le contrôleur à des interactions plus opérationnelles, moins compatibles avec cette posture de partenaire.

Enfin, les résultats permettent d'enrichir les travaux portant sur la résistance au contrôle (Ahrens & Chapman, 2004 ; Naro, 1998). Si ces auteurs montrent que les dispositifs perçus comme des instruments de surveillance peuvent générer des comportements de résistance et dégrader la performance, la présente revue met en évidence l'un des facteurs organisationnels à l'origine de ces perceptions : le rattachement hiérarchique.

c. Implications théoriques

Sur le plan théorique, cette revue apporte deux contributions principales.

Premièrement, elle propose une lecture intégrée de la relation entre rattachement hiérarchique et perception du contrôle de gestion en mobilisant plusieurs cadres théoriques complémentaires à savoir la théorie de l'agence, la théorie de l'intendance, le néo-institutionnalisme et la théorie de la contingence. Cette approche permet de rendre compte de la complexité du phénomène étudié. La théorie de l'agence met en évidence les enjeux liés aux asymétries d'information et aux mécanismes de contrôle ; la théorie de l'intendance permet d'expliquer les situations dans lesquelles la coopération prévaut sur la surveillance, le néo-institutionnalisme éclaire les logiques de légitimation et les effets d'isomorphisme organisationnel et enfin, la théorie de la contingence rappelle que l'efficacité des configurations organisationnelles dépend du contexte dans lequel elles s'inscrivent.

Deuxièmement, cette revue permet de formaliser et de consolider le cadre conceptuel issu des travaux de Godener et Fornerino en lui conférant une assise théorique plus large. En articulant

ces différentes perspectives, elle propose un modèle d'analyse susceptible d'être mobilisé dans des contextes organisationnels variés, au-delà du cadre initialement étudié. Elle ouvre ainsi des perspectives de recherche comparatives, notamment dans des environnements institutionnels et culturels différents.

d. Implications managériales

Les résultats de cette recherche mettent en évidence plusieurs implications pratiques. Tout d'abord, ils invitent les dirigeants à dépasser une vision strictement administrative du rattachement du contrôle de gestion. Celui-ci apparaît plutôt comme un choix structurant, susceptible d'influencer durablement la culture managériale ainsi que la capacité de l'organisation à mobiliser l'information de gestion au service de la performance.

Ensuite, il ressort que le rattachement à la Direction Générale, bien qu'important, ne constitue pas à lui seul une garantie de perception positive. Cette configuration doit s'accompagner d'un effort particulier en matière de compétences relationnelles du contrôleur et de qualité des informations produites. Autrement dit, le rattachement crée un cadre favorable, mais son effet dépend de la manière dont il est concrètement mobilisé dans les pratiques quotidiennes.

Troisièmement, les résultats montrent qu'un contrôleur rattaché à la Direction Générale devra prioritairement développer des compétences stratégiques et relationnelles (facilitation, communication pédagogique, médiation), tandis qu'un contrôleur rattaché à la Direction Administrative et Financière devra renforcer sa capacité à valoriser ses analyses auprès des managers opérationnels et à sortir d'une posture purement technique.

e. Lacunes et orientations futures

i. Limites méthodologiques

Le recours exclusif à trois bases de données implique un risque de biais de sélection : des contributions publiées dans des revues indexées par Scopus ou Web of Science, non couvertes par Google Scholar, Cairn et HAL, ont pu être omises. De plus, la restriction aux publications entre 2000 et 2024 exclut des travaux fondateurs antérieurs notamment Sathe (1983) et Anthony (1988) qui restent néanmoins mobilisés en tant que références conceptuelles.

L'absence de méta-analyse quantitative rendue impossible par la diversité des mesures et des designs mobilisés limite la précision des estimations d'effet. Par ailleurs, le biais de publication classique s'applique : les études produisant des résultats significatifs sont surreprésentées, ce qui peut conduire à surestimer la robustesse de la relation étudiée.

ii. Limites de validité

La majorité des travaux empiriques du corpus sont concentrés dans des contextes européens, en particulier français. Les économies émergentes restent largement sous-représentées, une seule étude à notre connaissance (Damou, 2024) a été réalisée dans le contexte des sociétés cotées à la bourse des valeurs de Casablanca, alors même que leurs spécificités institutionnelles pourraient modifier significativement la relation rattachement-perception. Les organisations publiques n'ont pas fait l'objet d'une analyse spécifique, ce qui constitue un angle mort important au regard des enjeux de gouvernance publique.

iii. Limites temporelles

Les recherches longitudinales restent rares, alors qu'elles permettraient de mieux comprendre l'évolution des perceptions lors de changements de rattachement, de réorganisations structurelles ou de transitions managériales. La nature transversale de la plupart des études limite la capacité à établir des relations causales solides.

iv. Orientations pour les recherches futures

Ces limites ouvrent plusieurs pistes de recherche prometteuses. En premier lieu, le contexte marocain offre un terrain particulièrement fécond pour approfondir l'analyse : si une première étude empirique menée auprès des sociétés cotées à la Bourse des Valeurs de Casablanca n'a pas confirmé le lien entre rattachement hiérarchique et perception, elle a en revanche validé le lien perception-performance (Damou, 2024). Ces résultats partiellement contrastés invitent à explorer plus finement les mécanismes spécifiques au contexte marocain : rôle de la culture organisationnelle, degré de professionnalisation du contrôle de gestion, influence des structures de gouvernance propres aux entreprises cotées. Des recherches ultérieures pourraient étendre l'analyse aux entreprises publiques et aux PME marocaines, afin de tester la généralisabilité des résultats au-delà des sociétés cotées. En deuxième lieu, des études longitudinales permettraient de mieux comprendre comment les perceptions évoluent dans le temps, notamment lors de changements de rattachement ou de réorganisations structurelles. En troisième lieu, l'impact de la transformation digitale sur les configurations de rattachement et les dynamiques de perception constitue un champ encore largement ouvert : l'automatisation des tâches de reporting et la montée des outils d'analytique avancée redéfinissent le rôle du contrôleur et, par conséquent, les perceptions managériales.

6. Conclusion

Cette recherche avait pour objectif de mieux comprendre un aspect encore relativement peu exploré dans la littérature en contrôle de gestion : le rôle du rattachement hiérarchique dans la manière dont les managers perçoivent cette fonction, et les conséquences de cette perception sur leur comportement et leur performance. À travers une revue systématique conduite selon le protocole PRISMA 2020, portant sur 58 articles publiés entre 2000 et 2024, cette étude a permis de mettre en évidence des mécanismes organisationnels souvent évoqués de manière intuitive, mais rarement analysés de façon structurée et intégrée.

Les résultats confirment tout d'abord que le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion ne constitue pas un simple choix organisationnel neutre. Il participe activement à la construction de la perception que les managers se font de cette fonction. Lorsqu'il est rattaché à la Direction Générale, le contrôle de gestion tend à être perçu comme un partenaire de la décision et un acteur légitime des processus stratégiques. À l'inverse, un rattachement plus subordonné, notamment à la Direction Administrative et Financière, est plus fréquemment associé à une image technique, voire coercitive, du contrôle de gestion, perçu comme un organe de surveillance ou un cadre contraignant. Ces résultats montrent que la position du contrôleur dans l'organisation influence directement la manière dont il est reconnu, sollicité et intégré dans les processus de décision.

Au-delà de ce premier constat, cette recherche met en évidence que le lien entre rattachement et perception n'est ni automatique ni déterministe. Le rôle du contrôleur ne se résume pas à sa position hiérarchique. Les pratiques relationnelles, et en particulier la manière de communiquer avec les managers, apparaissent comme un levier déterminant. Un contrôleur capable d'instaurer un dialogue ouvert, fondé sur l'écoute et la coopération, peut contribuer à construire une image positive de la fonction, même dans un contexte organisationnel moins favorable. À l'inverse, des pratiques perçues comme coercitives peuvent dégrader la perception du contrôle de gestion, y compris lorsque celui-ci bénéficie d'un rattachement hiérarchique élevé. Cette interaction entre structure et comportements souligne le caractère profondément social et relationnel du contrôle de gestion.

L'un des apports majeurs de cette étude réside également dans la mise en cohérence des travaux empiriques, en particulier ceux de Godener et Fornerino, qui permettent de retracer une chaîne

causale complète reliant le rattachement hiérarchique à la performance managériale. Cette chaîne du rattachement, perception, satisfaction et performance montre que les effets organisationnels du positionnement du contrôle de gestion ne s'arrêtent pas à la représentation de la fonction, mais se prolongent jusqu'aux résultats des managers. Une perception favorable favorise l'engagement des managers dans les processus de contrôle, améliore la qualité des informations échangées et, in fine, contribue à une meilleure performance. À l'inverse, une perception négative peut générer de la résistance, limiter la circulation de l'information et affaiblir l'efficacité des dispositifs de gestion.

Sur le plan théorique, cette recherche propose un cadre conceptuel intégrateur qui articule plusieurs approches complémentaires : la théorie de l'agence, la théorie de l'intendance, la théorie néo-institutionnelle et la théorie de la contingence afin de mieux comprendre la complexité du phénomène étudié. Cette articulation permet de dépasser les lectures partielles du contrôle de gestion et de mettre en évidence la multiplicité des mécanismes à l'œuvre : asymétries d'information, recherche de légitimité, pressions institutionnelles et adaptation aux contextes organisationnels. En ce sens, cette étude contribue à enrichir la compréhension du contrôle de gestion en tant que système à la fois technique, organisationnel et social.

Sur le plan managérial, les résultats invitent à porter un regard renouvelé sur le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation. Le rattachement hiérarchique ne doit pas être envisagé uniquement sous l'angle de la structure administrative, mais comme un véritable levier de gouvernance. Il envoie un signal fort sur le rôle attendu du contrôle de gestion et conditionne sa capacité à créer de la valeur pour l'organisation. Toutefois, ce levier ne peut produire ses effets que s'il est accompagné d'un investissement dans les compétences relationnelles des contrôleurs et dans la qualité des informations produites. Le positionnement et les pratiques doivent ainsi être pensés de manière complémentaire.

Enfin, cette recherche met en lumière plusieurs pistes pour de futurs travaux. La littérature reste largement centrée sur des contextes européens, en particulier français, laissant encore peu de place à l'analyse des économies émergentes. Par ailleurs, des recherches longitudinales seraient nécessaires pour mieux comprendre comment les perceptions évoluent dans le temps, notamment lors de changements organisationnels. Enfin, l'impact de la transformation digitale sur les rôles, les rattachements et les interactions entre contrôleurs et managers constitue un champ encore largement ouvert.

En définitive, cette étude met en évidence que le contrôle de gestion ne peut être appréhendé uniquement à travers ses outils ou ses techniques. Il s'inscrit également dans un ensemble de relations, de perceptions et de représentations qui influencent la manière dont il est compris et utilisé au sein des organisations. Prendre en compte ces dimensions permet non seulement d'enrichir les analyses académiques du contrôle de gestion, mais aussi d'aider les organisations à concevoir des dispositifs de contrôle perçus comme plus légitimes et mieux acceptés par les acteurs, ce qui peut, à terme, contribuer à améliorer la performance managériale.

7. Références

- Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1), 61–89.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271–301.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard Business School Press.

- Anthony, R. N. (1988). *The Management Control Function*. Harvard Business School Press.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion* (9e éd.). Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 5(3), 93–105.
- 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.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.
- Damou, S. (2024). *La perception du contrôle de gestion sur la participation des managers et sur la performance managériale : Cas des sociétés cotées à la bourse des valeurs de Casablanca*. Thèse de doctorat, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Fès.
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20–47.
- Dent, J. F. (1991). Accounting and organizational cultures : A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8), 705–732.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: The role of play in management accountants' identities. *Management Accounting Research*, 16(2), 157–177.
- Fornerino, M., & Godener, A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie*, 9(1), 187–208.
- Fornerino, M., Godener, A., & Ray, D. (2010). La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(3), 101–126.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (2001). The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4), 423–451.
- Godener, A., & Fornerino, M. (2004). Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs–managers : une étude exploratoire. Working Paper, Grenoble École de Management. HAL : hal-00451665.
- Godener, A., & Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 11(1), 121–140. <https://doi.org/10.3917/cca.111.0121>
- Godener, A., Fornerino, M., & Deglaine, J. (2003). Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers. Actes du 23e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain-la-Neuve.

- Godener, A., Fornerino, M., & Ray, D. (2008). La satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale. Actes du Congrès de l'AFC : La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité. HAL : halshs-00525349.
- Goretzki, L., & Messner, M. (2019). Backstage and frontstage interactions in management accountants' identity work. *Accounting, Organizations and Society*, 74, 1–16.
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41–63.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation in the finance function: Drivers and implications. *Management Accounting Research*, 9(4), 319–345.
- Haddaway, N. R., Page, M. J., Pritchard, C. C., & McGuinness, L. A. (2022). PRISMA2020 : An R package and Shiny app for producing PRISMA 2020-compliant flow diagrams. *Campbell Systematic Reviews*, 18(2), e1230.
- Järvenpää, M. (2007). Making business partners: A critical examination of the qualifying process of the qualified management accountant. *European Accounting Review*, 16(1), 99–142.
- Järvinen, J. T. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 861–886.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2019). Socialization mechanisms and goal congruence. *Accounting, Organizations and Society*, 76, 83–100.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15(2), 113–144.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: A multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565–589.
- Lambert, R. A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1–3), 3–87.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package — Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- Merchant, K. A. (1985). *Control in Business Organizations*. Ballinger.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (4th ed.). Pearson.
- Méric, J. (2003). Le contrôle de gestion entre légitimité institutionnelle et rationalité instrumentale. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9(2), 69–89.
- Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 4(2), 45–69.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428.

- Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D. Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. *The BMJ*, 372, n71.
- Rieg, R. (2018). Tasks, interaction and role perception of management accountants: Evidence from Germany. *Journal of Management Control*, 29(2), 183–220.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31–48.
- Simon, H. A., Kozmetsky, G., Guetzkow, H., & Tyndall, G. (1954). Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department. *Controllershship Foundation*.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Teece, D. J. (2007). Explicating dynamic capabilities: The nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. *Strategic Management Journal*, 28(13), 1319–1350.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171–185.
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14(3), 207–222.
- Vaivio, J., & Kokko, T. (2006). Counting big: Re-examining the concept of the bean counter controller. *The Finnish Journal of Business Economics*, 55(1), 49–74.
- Verstegen, B. H. J., De Loo, I., Mol, P., Slagter, K., & Geerkens, H. (2007). Classifying controllers by activities: An exploratory study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5(2), 9–32.