



PAPIERS DE RECHERCHE

WORKING PAPERS

**RATTACHEMENT HIERARCHIQUE DU
CONTROLEUR DE GESTION, PERCEPTION DU
CONTROLE DE GESTION ET QUALITE DES
RELATIONS CONTROLEURS – MANAGERS :
*UNE ETUDE EXPLORATOIRE***

**Armelle Godener
Marianela Fornerino**

Grenoble Ecole de Management

SPR / WPS 04-02

Février 2004

Pour plus d'informations :
For further information:

Rahim BAH
Grenoble Ecole de Management
12 Rue Pierre Sémard
38003 Grenoble Cedex 01
rahim.bah@grenoble-em.com

***RATTACHEMENT HIERARCHIQUE DU CONTROLEUR
DE GESTION, PERCEPTION DU CONTROLE DE
GESTION ET QUALITE DES RELATIONS
CONTROLEURS – MANAGERS : UNE ETUDE
EXPLORATOIRE***

Armelle Godener,

Enseignant-chercheur, Grenoble Ecole de Management, 12 rue Pierre-Sémard, BP127, 38003
Grenoble Cedex 1, (33) +4 76 70 60 37, Godener@grenoble-em.com

Marianela Fornerino,

Enseignant-chercheur, Grenoble Ecole de Management, 12 rue Pierre-Sémard, BP127, 38003
Grenoble Cedex 1, (33) +4 76 70 64 26, Fornerino@ grenoble-em.com

Résumé : La recherche proposée étudie le lien existant entre le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et la perception du contrôle de gestion par les directeurs de l'entité pour laquelle travaille le contrôleur ainsi que par les opérationnels, ainsi que le lien rattachant cette perception et la qualité des relations contrôleurs / directeurs et contrôleurs / opérationnels.

Mots-clés : contrôle de gestion ; métier ; perception ; relations.

Introduction

Quelle est l'image du contrôle de gestion auprès des managers ? Peut-on influencer cette image au travers du positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme ? Quelle relation existe-t-il entre la qualité des relations contrôleurs de gestion – managers et l'image du contrôle de gestion dans une entité donnée ? Notre recherche vise à répondre à ces questions fondamentales relatives à l'acceptation du contrôle de gestion.

A priori, la perception que les managers ont du processus de contrôle de gestion dépend en grande partie de la qualité des informations et analyses fournies par les contrôleurs de gestion. Face à l'instabilité et la complexité de l'environnement des entreprises, les spécialistes ont depuis une vingtaine d'années développé, perfectionné et diffusé avec succès de nouveaux outils techniques destinés à améliorer les apports du contrôle de gestion. Des raisonnements de comptabilité analytique de plus en plus sophistiqués comme la méthode ABC (Mévellec (1993), Lebas (1992), Lorino (1991)) permettent aujourd'hui d'affiner la compréhension de la formation des coûts. Le renouveau apporté aux outils d'alerte et d'analyse par le *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton (1998), Mendoza et Zrihen (1999)) constitue un autre exemple de cette évolution. L'essor parallèle du potentiel informatique a soutenu l'adoption de ces techniques nouvelles en démultipliant les possibilités de collecte, traitement et stockage des données et en facilitant leur transmission. Globalement, l'étendue des possibles en matière de contrôle de gestion s'est ainsi considérablement enrichie. Tout un pan de recherche – la perspective «*decision-facilitating*» (Langevin et Naro, 2003) – étudie quels sont les facteurs clé de succès de ces différents outils, leurs conditions d'applicabilité et les pratiques.

Mais il est probable que la perception des managers vis à vis du contrôle de gestion dépend également de variables exogènes à la qualité des prestations réalisées par les contrôleurs de gestion. Notre travail repose sur cette hypothèse. Il vise à appréhender dans quelle mesure le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, variable sur laquelle les responsables de ressources humaines sont susceptibles d'agir, influence la perception du contrôle de gestion, d'une part, par les directeurs de l'entité pour laquelle travaille le contrôleur et, d'autre part, par les opérationnels. Il s'attache également à étudier la relation entre cette perception et la qualité des relations entre les contrôleurs de gestion et les deux catégories de managers considérées.

La première partie de cet article est consacrée à notre revue de littérature et à la construction progressive du modèle proposé. Nous nous employons d'abord à définir la variable «perception du contrôle de gestion par les managers». Nous explicitons alors les relations envisageables entre «la perception du contrôle de gestion» et «la qualité des relations entre contrôleurs et directeurs» et «entre contrôleurs et opérationnels». Les liens envisagés entre la perception du contrôle de gestion par les managers et le rattachement hiérarchique sont ensuite présentés.

En seconde partie, nous présentons la méthodologie mise en œuvre. Le mode d'élaboration du questionnaire utilisé et ses modalités de passation sont décrits. Nous expliquons les traitements statistiques qui valident l'instrument de mesure des différents concepts et qui mettent en évidence les liens les unissant les uns aux autres.

Les résultats obtenus sont progressivement exposés dans la troisième partie et nos principales observations discutées dans une perspective managériale.

1 Cadre conceptuel

Nous présentons dans cette partie quelques éléments de réflexion personnelle et/ou issus de la littérature concernant la perception du contrôle de gestion par les managers, l'attachement hiérarchique du contrôle de gestion et la qualité des relations entre contrôleurs et managers. Un modèle, reliant l'ensemble de ces variables est ensuite proposé et sert de base à notre étude exploratoire des relations ainsi envisagées.

1.1 La perception du contrôle de gestion par les managers

Selon Bouquin (1997), « un facteur essentiel du succès du contrôleur de gestion local est qu'il amène les opérationnels à l'accepter, à tenir compte de ses opinions ». La perception du contrôle de gestion est a priori un facteur clé de succès du contrôleur de gestion.

La perception du contrôle de gestion par les managers n'a été à notre connaissance que très peu étudiée. Nous n'avons en effet trouvé qu'une enquête menée par Eve Chiapello (1990) dont « l'objectif de départ [...] était de mesurer si l'image de la fonction Contrôle de gestion est aussi médiocre que les confusions habituelles de langage sur le mot « contrôle » (permettant d'assimiler le contrôleur à un inspecteur) le laissent penser ». Ses observations sont de prime abord très positives avec un taux de 83% des directeurs généraux jugeant le contrôle de gestion mis en place dans leur entité comme « très utile » et une image du contrôleur qualifiée de « très bonne » (41% des réponses). Ce plébiscite est cependant à ne retenir qu'avec circonspection, ces mêmes directeurs ayant la responsabilité du processus et n'étant de ce fait peut-être pas très objectifs dans leurs jugements. De leur côté, 55% des opérationnels interrogés ont effectivement opté pour le « très utile », mais 45% d'entre eux ont préféré la réponse moins avantageuse de « utile partiellement ». Et 31% seulement considèrent que l'image du contrôleur de gestion est « très bonne », 50% la trouvant « plutôt bonne » et 17% « moyenne ». Globalement, les réponses des directeurs sont donc très positives mais celles des opérationnels sont plus nuancées. Ces divergences d'opinion expliquent que nous ayons distingué dans notre modèle d'une part les perceptions des directeurs vis à vis du contrôle de gestion, et d'autre part celles des opérationnels vis à vis du même processus. Par ailleurs, nous envisageons que ces deux perceptions ne sont pas indépendantes entre elles, et nous nous proposons d'explorer les liens qui les unissent.

Nous avons choisi d'appréhender cette perception du contrôle de gestion au travers du concept d'attitude, développé en psychologie sociale. L'une des définitions les plus anciennes et les plus connues de ce concept est celle d'Allport (1935) pour qui l'attitude envers un objet est une tendance psychologique fondée sur l'expérience et exerçant une influence directe et/ou dynamique sur le comportement à l'égard de cet objet. La nature évaluative de l'attitude

a été tout particulièrement mise en exergue par Eagly et Chaiken (1993), qui l'appréhendent comme une tendance psychologique exprimée par le fait d'évaluer un objet donné avec un certain degré de faveur ou de défaveur. Cette définition de l'attitude explique que nous ayons considéré que la variable centrale de notre recherche, à savoir la perception du contrôle de gestion par les managers, constitue une attitude. Il s'agit bien d'une opinion vis à vis d'un objet, susceptible d'exercer une influence sur le comportement à l'égard de cet objet.

Or, que nous apprend la psychologie sociale sur la formation d'une attitude ? De quoi pourrait dépendre la perception du contrôle de gestion par les managers ?

1.2 Le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion

Pour la plupart des chercheurs en psychologie sociale comme English et English (1968), l'attitude est fondée sur un apprentissage des caractéristiques de l'objet et de ses conséquences. L'attitude pourrait donc être influencée par l'expérience que les managers ont du contrôle de gestion : apports positifs – par exemple soutien pour la réalisation des objectifs – et/ou retombées négatives – telles que budgets demandés refusés ou sanctions pour non réalisation des objectifs fixés –. Mais l'attitude pourrait également dépendre de caractéristiques de l'objet exogènes aux *outputs* du contrôle de gestion. Notre travail s'est attaché à étudier en quoi une caractéristique du contrôle de gestion comme le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion influence la perception des managers de l'entité vis à vis de ce processus.

Un rapide examen de petites annonces ou une lecture des passages consacrés à cette question dans la plupart des manuels indique que le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion est une problématique abordée de façon différente selon les entreprises. En 1990, Chiapello mettait en évidence que le responsable du contrôle de gestion « central » était rattaché hiérarchiquement à la Direction Financière de l'entreprise dans 55% des cas et à la Direction Générale de la firme à hauteur de 41%. En 1998, ces ratios étaient respectivement de 62% et 32% dans les entreprises de plus de 500 personnes (Jordan, 1998). Pour leur part, les contrôleurs de gestion « décentralisés » étaient rattachés en 1990 à hauteur de 75% au directeur de l'unité opérationnelle pour laquelle ils travaillaient contre 62% en 1998. Cette évolution s'est faite au profit d'un rattachement plus fréquent des contrôleurs de gestion décentralisés au contrôle de gestion central : 38% en 1998 selon l'enquête de Jordan contre 13% en 1990 selon celle de Chiapello. L'analyse de petites annonces menée par Nobre (1998) est cohérente avec ces observations.

Ces différentes pratiques traduisent le fait que chaque mode de rattachement a des intérêts et des limites. Ainsi, au niveau central comme à celui d'une entité opérationnelle, l'intérêt d'un rattachement à la direction financière est double. Il tient d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les services comptables. D'autre part, ce rattachement favorise l'objectivité dont il est plus facile de faire preuve lorsqu'on ne dépend pas des décideurs concernés par les suivis et analyses réalisés (Giraud *et al.*, 2002). De son côté, un rattachement hiérarchique à la Direction Générale ou à la Direction de l'entité pour laquelle travaille le contrôleur de gestion décentralisé permet d'être en prise directe avec la stratégie et les besoins de la direction (Giraud *et al.*, 2002) et favorise des préoccupations plus large que dans le cas d'un rattachement à la Direction financière (Bouin et Simon, 2000). Pour le contrôleur de gestion décentralisé, le rattachement à la Direction Générale renforce la

légitimité du contrôleur de gestion qui n'a pas de pouvoir hiérarchique sur les managers de l'entité pour laquelle il travaille (Bouin et Simon, 2000) et favorise, tout comme un rattachement à la direction financière du siège, une plus grande indépendance et objectivité (Bescos *et al.* (1995), Giraud *et al.* (2002)).

L'influence de ce rattachement sur la perception du contrôle de gestion par les managers pourrait constituer un argument supplémentaire décisif pour le choix d'un positionnement ou d'un autre dans l'organigramme. L'idée de ce lien est présente par bribes dans la littérature destinée aux praticiens. Giraud *et al.* (2002) estiment ainsi, comme Bescos *et al.* (1995), que les contrôleurs de gestion «décentralisés» qui dépendent du contrôleur de gestion siège sont inévitablement «perçus comme des surveillants ou des censeurs mandatés par la direction générale». De plus, ils risquent de devoir adopter des systèmes de contrôle standardisés qui ne sont pas forcément les plus pertinents dans l'entité pour laquelle ils travaillent (Giraud *et al.*), ce qui pourrait renforcer la perception négative du contrôle de gestion par les managers. Ce lien n'a cependant pas été démontré à notre connaissance et notre recherche vise à combler cette lacune.

1.3 La qualité des relations entre contrôleurs et managers

Nous nous sommes également intéressées au lien qui unit la perception que les directeurs et les opérationnels ont du contrôle de gestion et la qualité des relations qu'ils entretiennent avec leur contrôleur.

Comme indiqué précédemment, le concept d'attitude développé par les chercheurs en psychologie sociale est défini comme une opinion vis à vis d'un objet qui influence directement le comportement vis à vis de cet objet (Allport, 1935). Une relation de ce type a été démontrée par Godener *et al.* (2003) dans le cadre du contrôle de gestion, puisque ces auteurs ont mis en évidence un lien entre, d'une part, l'attitude des managers vis à vis du contrôle de gestion et, d'autre part, leur implication dans la transmission d'informations au contrôleur.

La perception du contrôle de gestion pourrait également influencer la qualité des relations. Si les managers ont une opinion défavorable du contrôle de gestion, ils devraient se montrer réticents dans les relations avec le contrôleur de gestion et peu coopératifs. Bouin (2001) suggère un tel lien lorsqu'il déclare qu'une étiquette de type «inspection pour le compte de la direction» attachée au contrôle de gestion est préjudiciable aux rapports contrôleur de gestion - opérationnels. De son côté, un rattachement à la direction financière «peut rendre plus difficile ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il sera à la fois juge et partie» (Bouin et Simon, 2000). Si les managers sont en revanche convaincus de l'intérêt de ce processus, de bonnes relations devraient être plus faciles à entretenir. Ainsi, l'attitude des managers vis à vis du contrôle de gestion influencerait sur leurs comportements.

Réciproquement, la qualité des relations établies entre contrôleurs de gestion et managers pourrait constituer, au même titre que le rattachement hiérarchique, une caractéristique de l'objet «contrôle de gestion» susceptible d'avoir une influence sur l'attitude des managers. De bonnes relations correspondent en effet à un certain niveau d'écoute et un certain niveau de transmission d'informations de part et d'autre. La valeur des

informations et analyses proposées aux managers et des outils développés, en un mot la pertinence du contrôle de gestion, devrait gagner à la qualité des échanges. De bonnes relations devraient également augmenter les chances de convaincre les décideurs réticents du bien fondé des raisonnements et procédures proposés. Et l'attitude des managers vis à vis du contrôle de gestion devrait en bénéficier.

Suite à cette discussion, nous nous proposons d'explorer les liens existant entre la perception du contrôle de gestion par les directeurs et les opérationnels et la qualité des relations entre ces différents acteurs et le contrôleur de gestion de leur entité. L'enjeu de la question est important du point de vue managérial, le caractère central de la qualité des relations étant mis en exergue par les définitions du rôle des contrôleurs de gestion qui s'inscrivent dans le cadre du courant de la coordination (Bollecker 2002) : « personne de liaison entre la direction et les cadres, grâce à son rôle de dialogue, de coordination et d'appui » (Dew & Gee, 1973, cités par Bollecker, 2002).

1.4 Le modèle proposé

L'ensemble des relations envisagées et décrites dans les paragraphes précédents peut être représenté par le modèle suivant :

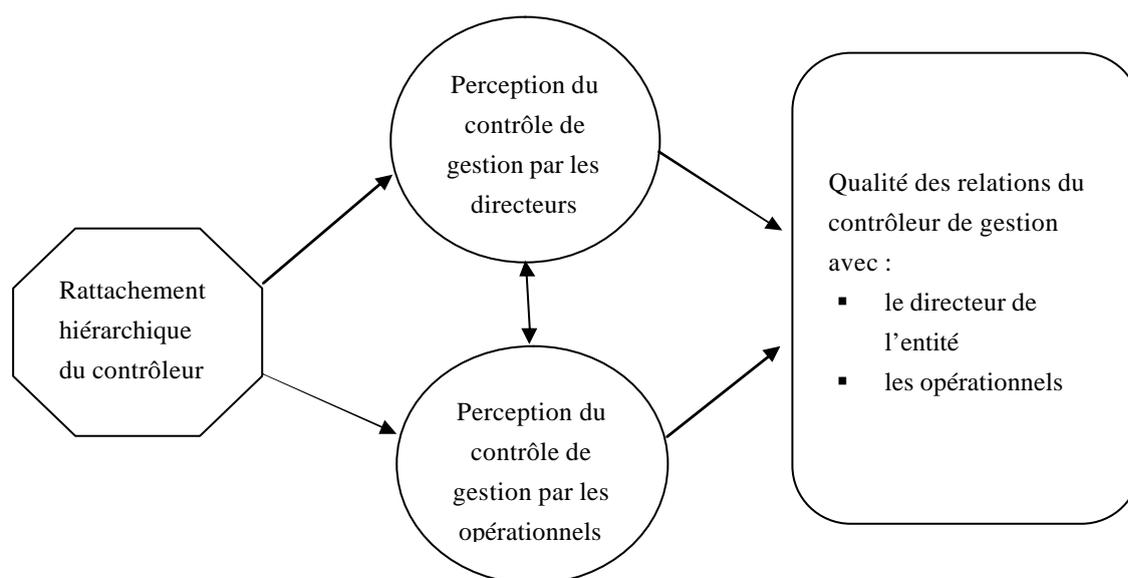


Figure 1 – Le modèle proposé

2 La méthodologie retenue :

Afin d'explorer les relations synthétisées dans notre modèle, nous avons conduit une enquête exploratoire avec d'abord une étude qualitative au travers d'entretiens semi-directifs, puis une étude quantitative à partir d'un questionnaire administré par voie postale.

La première étape de notre enquête terrain a consisté en la conduite d'entretiens avec cinq contrôleurs de gestion en exercice dans des entreprises de taille et de secteurs d'activité

divers. Ces cinq entretiens semi-directifs, intégralement retranscrits et d'une durée moyenne de deux heures, nous ont d'abord permis de valider l'intérêt suscité par notre recherche auprès des professionnels. Ils ont également permis de valider la liste des différents rattachements hiérarchiques existants et de constituer une liste des perceptions possibles du contrôle de gestion par les managers. Sur ce point, il est apparu que le contrôle de gestion est à la fois perçu comme un processus et comme une fonction. Ils nous ont de plus permis d'identifier l'intérêt, pour appréhender la qualité des relations, de distinguer parmi les opérationnels les responsables de service et les fournisseurs d'information.

Le questionnaire quantitatif a été élaboré en utilisant les résultats de ces entretiens qualitatifs. Après avoir été testé auprès de quatre contrôleurs de gestion, il a été envoyé par voie postale à 1 187 contrôleurs de gestion identifiés à partir de deux bases de données : celle du Kompass et celle de l'annuaire des diplômés d'une école supérieure de commerce. D'évidentes raisons de faisabilité expliquent pourquoi nous avons choisi de soumettre exclusivement ce questionnaire à des contrôleurs de gestion et non à la fois à des contrôleurs de gestion et des managers avec lesquels les contrôleurs / répondants travaillent. Les variables ont donc été mesurées à partir de la perception qu'en ont les contrôleurs de gestion. Après relance téléphonique, 160 réponses nous sont parvenues, soit un taux de réponses d'environ 13,5%. Certaines étant incomplètes, les résultats statistiques ont été élaborés à partir de 145 questionnaires.

La première étape des traitements statistiques que nous avons opérés a eu pour objet de mesurer les variables figurant dans notre modèle.

Le « rattachement hiérarchique » a été mesuré à partir d'une question fermée à plusieurs catégories. Conformément à nos attentes, les pratiques en matière de rattachement hiérarchique sont apparues comme diversifiées. En revanche, contrairement aux observations de Chiapello (1990), Jordan (1998) et Nobre (1998), le rattachement à la direction générale est le plus fréquent puisqu'il concerne 44% de nos répondants. Viennent ensuite le rattachement à la direction administrative et financière (33% des répondants) et le rattachement à la direction de l'entité pour laquelle travaillent les contrôleurs de gestion (20%). Seuls 3% des répondants sortent de ce schéma classique. Du fait de ce petit effectif, nous ne les avons pas intégré dans l'étude de la relation entre le positionnement hiérarchique et la perception du contrôle de gestion par les managers.

Les variables « qualité des relations avec le directeur de l'entité », « qualité des relations avec les responsables de service » et « qualité des relations avec les fournisseurs d'information » ont été appréhendées directement à partir d'une question spécifique à chacune. La qualité des relations entre les contrôleurs de gestion et les trois types de managers considérés a été mesurée au travers d'une échelle en 5 points, allant de toujours difficiles à toujours faciles.

Les variables « Perception du contrôle de gestion par les directeurs » et « Perception du contrôle de gestion par les opérationnels » ont été mesurées quant à elles au travers de sept questions concernant les directeurs et huit questions concernant les opérationnels. Les répondants étaient ainsi invités à indiquer sur une échelle en cinq points (allant de « pas du tout d'accord » à « tout à fait d'accord ») comment ils pensaient que le contrôle de gestion était perçu par ces deux types de décideurs : Comme un organe de surveillance ?, Comme un carcan imposé par la hiérarchie ?, Comme un conseiller attaché à la direction ?, Comme un

conseiller partagé par les responsables de service et managers ?, Comme un analyste de gestion ?, Comme un fournisseur d'informations ? ou Comme un service fonctionnel ayant peu besoin d'interactions avec les autres services de l'entité ? Pour les opérationnels, une question supplémentaire proposait un contrôle de gestion perçu comme une force d'argumentation au service des opérationnels face à la direction. En vue d'identifier les diverses dimensions constituant les perceptions du contrôle de gestion par les managers d'une part, et par les opérationnels d'autre part, nous avons effectué des analyses en composantes principales portant sur l'ensemble des réponses à ces questions. Nous avons retenu les questions dont le poids factoriel et la communauté sont supérieurs à 0,5. Ensuite nous avons réalisé une rotation Varimax avec normalisation de Kaiser pour faciliter l'interprétation des facteurs. Les facteurs retenus possèdent une valeur propre supérieure à 1.

Concernant les perceptions des directeurs (Tableau 1), trois facteurs ont pu être retenus. Le facteur que nous avons choisi d'appeler « Fournisseur d'informations analysées » correspond à une perception où le contrôleur de gestion est compris comme un fournisseur d'information susceptible de fournir également des analyses. Dans le cadre du facteur suivant, le contrôleur de gestion est perçu comme le représentant d'un « Carcan peu intégré dans l'entité ». Enfin, le contrôleur de gestion peut être perçu par les directeurs comme un conseiller à leur propre service, ce qui intègre une mission de surveillance de l'ensemble des acteurs de l'entité. Dans la suite de cet article, nous faisons référence à cette perception du contrôle de gestion sous l'intitulé « Conseiller à leur propre service et organe de surveillance ». Ces trois facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 et expliquent 59,8 % de la variance totale cumulée.

Tableau 1 – Qualité de la représentation de la variable « Perception des directeurs du contrôle de gestion ».

Facteur	Avant rotation			Après rotation		
	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	Valeur propre	% de la variance	% cumulés
Fournisseur d'informations analysées	1,914	23,930	23,930	1,624	20,298	20,298
Carcan peu intégré dans l'entité	1,748	21,845	45,775	1,585	19,809	40,107
Conseiller à leur propre service et organe de surveillance	1,120	13,999	59,774	1,573	19,667	59,774

Pour les opérationnels (Tableau 2), deux facteurs seulement ont été retenus. Le premier est spécifique à cette catégorie de managers. Il correspond à une perception où le contrôle de gestion est compris comme un « Soutien aux opérationnels », à la fois en tant que fournisseur d'information et en tant que force d'argumentation au service des opérationnels face à la direction. Le second facteur est quant à lui similaire au troisième facteur identifié chez les directeurs à savoir « Conseiller de la direction et organe de surveillance ». La valeur propre de chacun de ces deux facteurs est supérieure à 1 et au total, ils expliquent 67% de la variance totale cumulée.

Tableau 2 – Qualité de la représentation de la variable « Perception des opérationnels du contrôle de gestion ».

Facteur	Avant rotation			Après rotation		
	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	Valeur propre	% de la variance	% cumulés
Soutien aux opérationnels	1,436	35,899	35,899	1,428	35,695	35,695
Conseiller de la direction et organe de surveillance	1,263	31,570	67,469	1,271	31,774	67,469

Une fois nos quatre variables précisées, nous avons procédé à l'exploration des relations proposées dans le modèle.

Nous avons d'abord étudié les corrélations existantes entre les perceptions des managers et celles des opérationnels.

Les relations entre le rattachement hiérarchique (variable nominale) et les perceptions des managers et des opérationnels (variables continues) ont été explorées à l'aide d'une analyse de variance multivariée (MANOVA). Cette méthode permet de tester le pouvoir explicatif de la variable nominale sur l'ensemble des dimensions de chacune des deux variables de perception. Par la suite, des tests de Scheffé (tests de comparaisons multiples *a posteriori*) ont été effectués, une fois montré que l'effet de la variable « rattachement hiérarchique » est significatif. Nous avons ainsi identifié les modalités de cette variable qui conduisent à des moyennes significativement différentes des autres.

Enfin, la relation entre la perception des managers et des opérationnels sur la qualité des relations entre le contrôleur de gestion et les différents acteurs a été explorée par des analyses de corrélation.

3 Résultats

Nous allons présenter les résultats de l'étude exploratoire menée concernant les relations existantes observées entre les différentes variables constituant le modèle proposé.

3.1 La qualité des relations entre le contrôleur de gestion et les divers acteurs

La moyenne de la qualité des diverses relations est bonne (supérieure à 3) pour les trois interlocuteurs du contrôleur de gestion retenus dans notre étude. La moyenne la plus élevée est observée pour la qualité des relations des contrôleurs avec les directeurs.

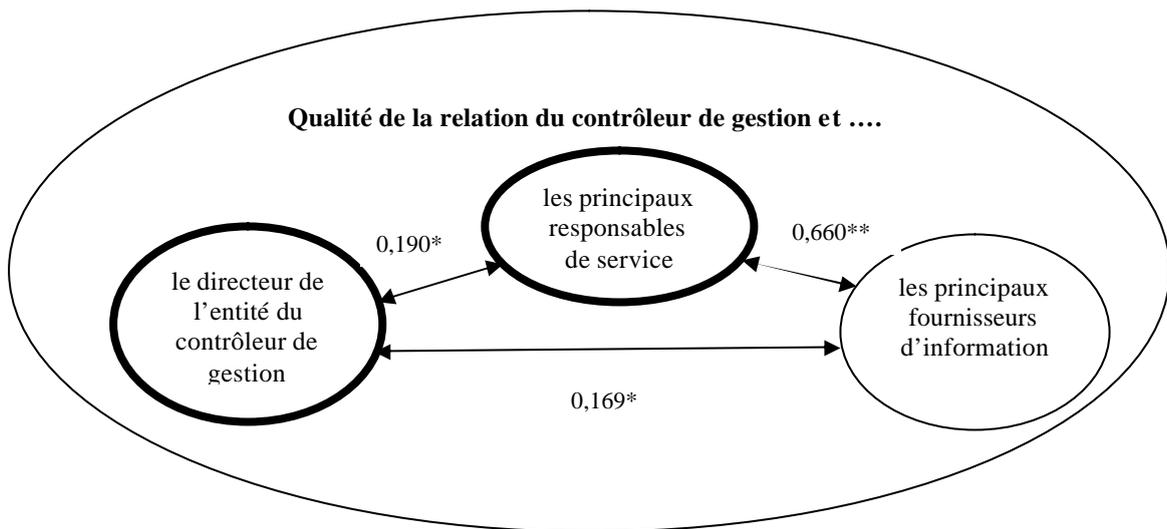
Nous avons voulu tester, à titre exploratoire, s'il existe un écart significatif entre les qualités des relations estimées par le contrôleur de gestion avec chacun de ces différents acteurs. Ainsi, nous avons réalisé des tests appariés sur les écarts deux à deux de ces estimations. Il n'existe pas d'écart significatif entre la qualité des relations avec les directeurs de l'entité et les principaux responsables des services. En revanche, il existe un écart significatif (même si cet écart est faible) entre la qualité des relations avec les fournisseurs d'information et, d'une part, la qualité des relations avec les directeurs, et d'autre part, celle des relations avec les responsables de service, la qualité de la relation étant toujours estimée moins bonne avec les fournisseurs d'information.

Par ailleurs, la figure 2 montre que les qualités de ces relations sont toujours corrélées entre elles. La corrélation entre la qualité de la relation avec les principaux responsables des services et la qualité de la relation avec les fournisseurs d'information est assez importante et atteint 0,66.

Figure 2 : Corrélations entre les qualités des relations du contrôle de gestion avec les divers managers .

** : La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

* : La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)



3.2 Relations entre les perceptions du contrôle de gestion par les directeurs et les perceptions du contrôle de gestion par les managers

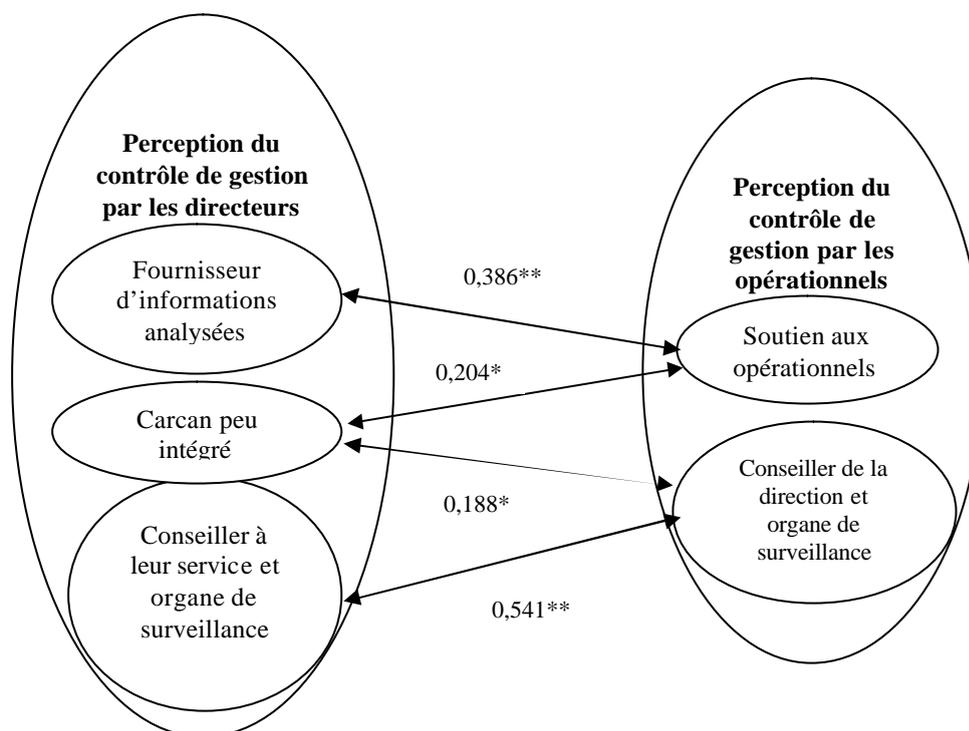
Les tests de corrélation réalisés montrent que les perceptions du contrôle de gestion par les directeurs d'une part et par les opérationnels d'autre part sont liées entre elles (Figure 3). Les relations mises en évidence sont les suivantes :

- plus les directeurs perçoivent le contrôleur de gestion comme un «Fournisseur d'informations analysées », plus les opérationnels le comprennent comme un « Soutien aux opérationnels » ;
- plus les directeurs perçoivent le contrôleur de gestion comme un « Carcan peu intégré dans l'entité », plus les opérationnels perçoivent le contrôleur de gestion comme un « Soutien aux opérationnels » et comme « Conseiller de la direction et organe de surveillance »;
- plus les directeurs perçoivent le contrôleur de gestion comme un «Conseiller à leur service et organe de surveillance », plus les opérationnels perçoivent le contrôleur de gestion comme un « Conseiller de la direction et organe de surveillance ».

Ainsi, directeurs d'entité et opérationnels ne partagent pas systématiquement une même vision de la fonction contrôle de gestion. Cependant, leurs visions respectives sont bien liées les unes aux autres.

Figure 3 : Corrélations entre les perceptions des directeurs et des opérationnels concernant le contrôle de gestion. ** : La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

* : La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).



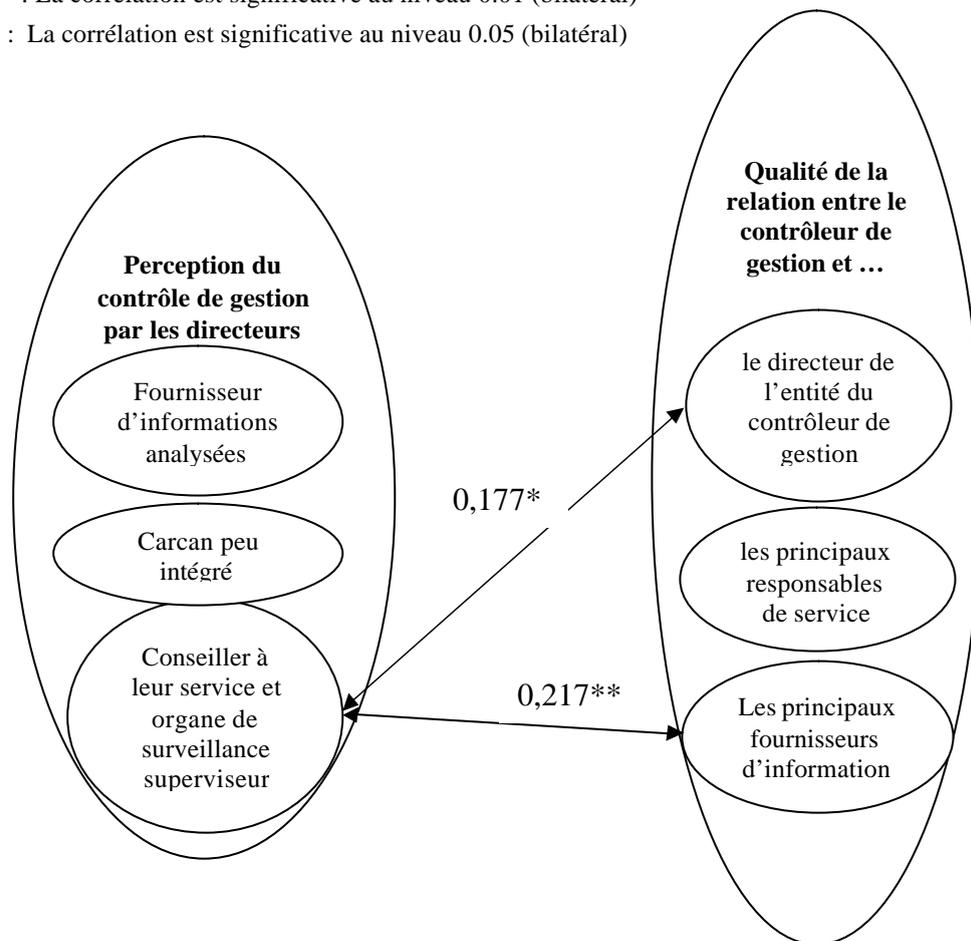
3.3 Relations entre les perceptions du contrôle de gestion (par les directeurs et par les opérationnels) et la qualité des relations entre le contrôleur de gestion et ces mêmes managers.

Nous avons testé les relations entre les perceptions du contrôle de gestion et la qualité des relations du contrôleur de gestion avec les managers à l'aide des corrélations de Pearson. Concernant les perceptions du contrôle de gestion par les directeurs (figure 4), il existe une corrélation positive significative entre la perception du contrôle de gestion comme « Conseiller de la direction et organe de surveillance » et la qualité de la relation du contrôleur de gestion avec ce même directeur, c'est-à-dire que plus le directeur de l'entité perçoit le contrôle de gestion comme un conseiller à son service remplissant entre autres une mission continue de supervision des décideurs et opérationnels de l'entité, plus les relations avec le contrôleur de gestion seront de bonne qualité. De même, il existe une corrélation positive significative entre la perception du contrôle de gestion comme « Conseiller de la direction et organe de surveillance » et la qualité de la relation du contrôleur de gestion avec les fournisseurs d'information, c'est-à-dire que plus le directeur de l'entité perçoit le contrôle de gestion comme un conseiller à son service remplissant entre autres une mission continue de supervision des décideurs et opérationnels de l'entité, plus les relations avec les fournisseurs d'informations sont de bonne qualité. En revanche, la perception des directeurs n'a pas d'influence significative sur la qualité des relations du contrôleur avec les responsables de service. De la même façon, il n'existe pas de relation significative entre les perceptions du directeur comme un « fournisseur d'informations analysées » et comme un « carcan peu intégré dans l'entité » sur les qualité des différentes relations testées.

Figure 4. Corrélations entre la perception du contrôle de gestion par les directeurs et la qualité des relations entre le contrôleur de gestion et les managers.

** : La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

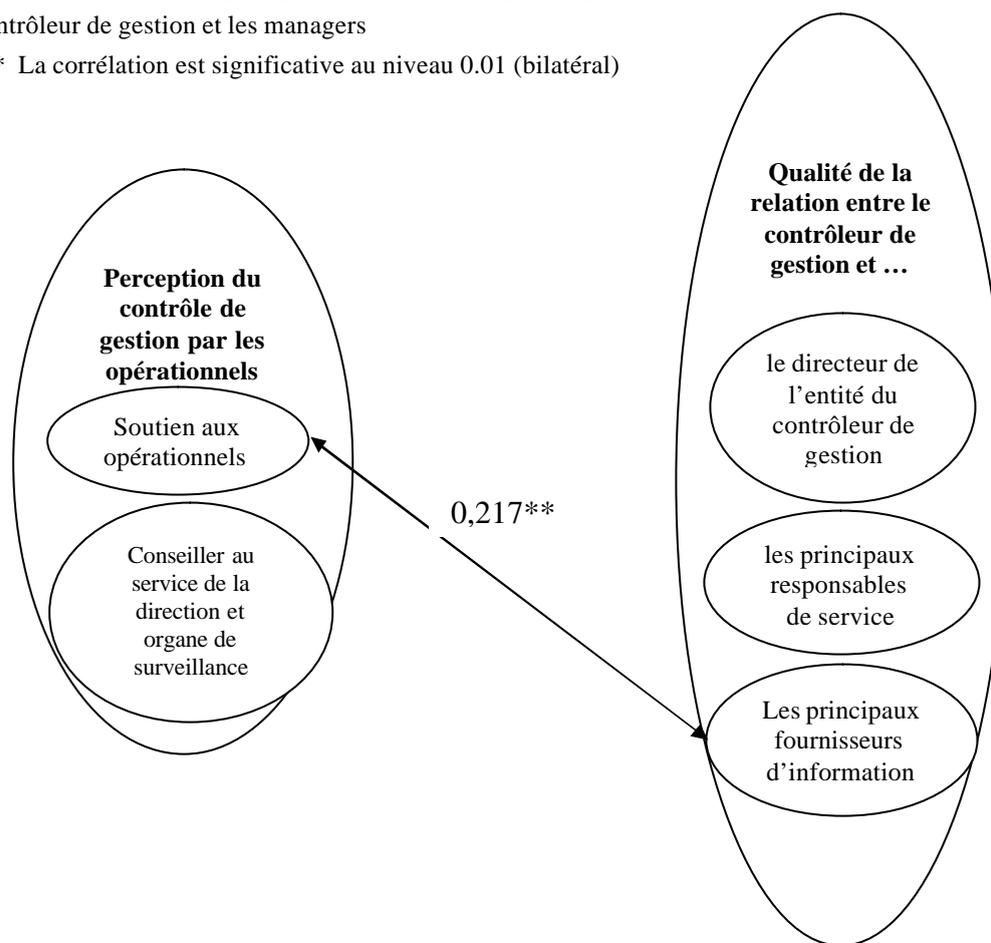
* : La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)



Par ailleurs, nous avons testé les relations entre la variable « Perception du contrôle de gestion par les opérationnels » et la variable « Relations du contrôleur de gestion avec les managers » (Figure 5). Seule une corrélation est apparue significative entre la perception « Soutien aux opérationnels » et la qualité des relations entre le contrôleur de gestion et les fournisseurs d'information : plus l'intensité de cette perception est forte chez les opérationnels, plus les relations « contrôleur de gestion – fournisseur d'information » sont bonnes. En revanche, les tests réalisés ne montrent pas l'existence d'une relation significative entre le facteur « Conseiller de la direction et organe de contrôle » et la qualité des relations avec les fournisseurs d'information. De même, aucune influence n'a été établie entre la perception du contrôle de gestion par les opérationnels et la qualité des relations du contrôleur avec les responsables de service ou les directeurs.

Figure 5 Corrélations entre la perception du contrôle de gestion par les opérationnels et la qualité des relations entre le contrôleur de gestion et les managers

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)



3.4 Influence du rattachement hiérarchique du contrôle de gestion sur les perceptions du contrôle de gestion par les directeurs et sur les perceptions du contrôle de gestion par les managers.

En ce qui concerne l'influence du rattachement hiérarchique sur la perception du contrôle de gestion par les directeurs, le test de Manova nous montre que le rattachement hiérarchique explique globalement d'une façon significative les perceptions du contrôle de gestion puisque le Lambda de Wilks et la Trace de Hotelling sont significatifs (Tableau 3). En fait, il existe une différence significative de l'intensité moyenne accordée à la dimension « Conseiller à leur propre service et organe de surveillance » par les directeurs, selon les modalités de rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion. (Tableau 4). Les tests *a posteriori* de comparaisons deux à deux réalisés nous indiquent que cette dimension est plus forte quand le contrôle de gestion est rattaché à la direction générale que quand il est rattaché à la direction administrative et financière. En revanche, il n'existe pas de différence significative entre l'intensité moyenne accordée à cette dimension quand le contrôle de gestion est attaché à la direction administrative et financière et l'intensité accordée quand le contrôle de gestion est attaché à la direction de l'entité pour laquelle le contrôleur de gestion. Ces résultats sont illustrés par la figure 6.

Tableau 3 – Influence du rattachement hiérarchique sur la perception du contrôle de gestion par les directeurs - Tests multivariés

Effet		Valeur	F	Signification
Rattachement hiérarchique	Lambda de Wilks	0,843	2,714	0,005
	Trace de Hotelling	0,179	2,723	0,004

Tableau 4 – Influence du rattachement hiérarchique sur la perception du contrôle de gestion par les directeurs - Tests des effets inter-sujets : Modèle corrigé

Variable dépendante : Perception du contrôle de gestion par les directeurs	R ²	Somme des carrés de type III	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Fournisseur d'informations analysées	0,05	7,135	3	2,378	2,450	0,066
Carcan peu intégré dans l'entité	0,02	2,876	3	0,959	0,942	0,422
Conseiller à leur propre service et organe de surveillance	0,093	13,548	3	4,516	4,790	0,003

Au niveau des tests relatifs à l'influence du rattachement hiérarchique sur la perception du contrôle de gestion par les opérationnels, le Lambda de Wilks et la Trace de Hotelling indiquent que la première variable explique significativement la deuxième (Tableau 5). Comme chez les directeurs, nous remarquons une différence significative entre les moyennes de la dimension «Conseiller de la direction et organe de surveillance » selon les différentes modalités du rattachement hiérarchique (Tableau 6). Enfin, la comparaison des moyennes deux à deux montre que, comme les directeurs, les opérationnels perçoivent en moyenne d'une façon plus forte le contrôleur de gestion comme un « Conseiller au service de la direction » lorsque la fonction contrôle de gestion est rattachée à la direction générale que quand elle dépend de la direction administrative et financière. En revanche, il n'existe pas de différence significative sur cette même dimension entre le rattachement à la direction administrative et financière et le rattachement à la direction de l'entité pour laquelle le contrôleur de gestion travaille, pas plus qu'entre le rattachement à la direction de l'entité pour laquelle le contrôleur de gestion travaille et la direction générale. Ces résultats sont illustrés dans la figure 6.

Tableau 5 - Influence du rattachement hiérarchique sur la perception du contrôle de gestion par les opérationnels : Tests multivariés

Effet		Valeur	F	Signification
Rattachement hiérarchique	Lambda de Wilks	0,857	3,663	0,002
	Trace de Hotelling	0,163	3,694	0,002

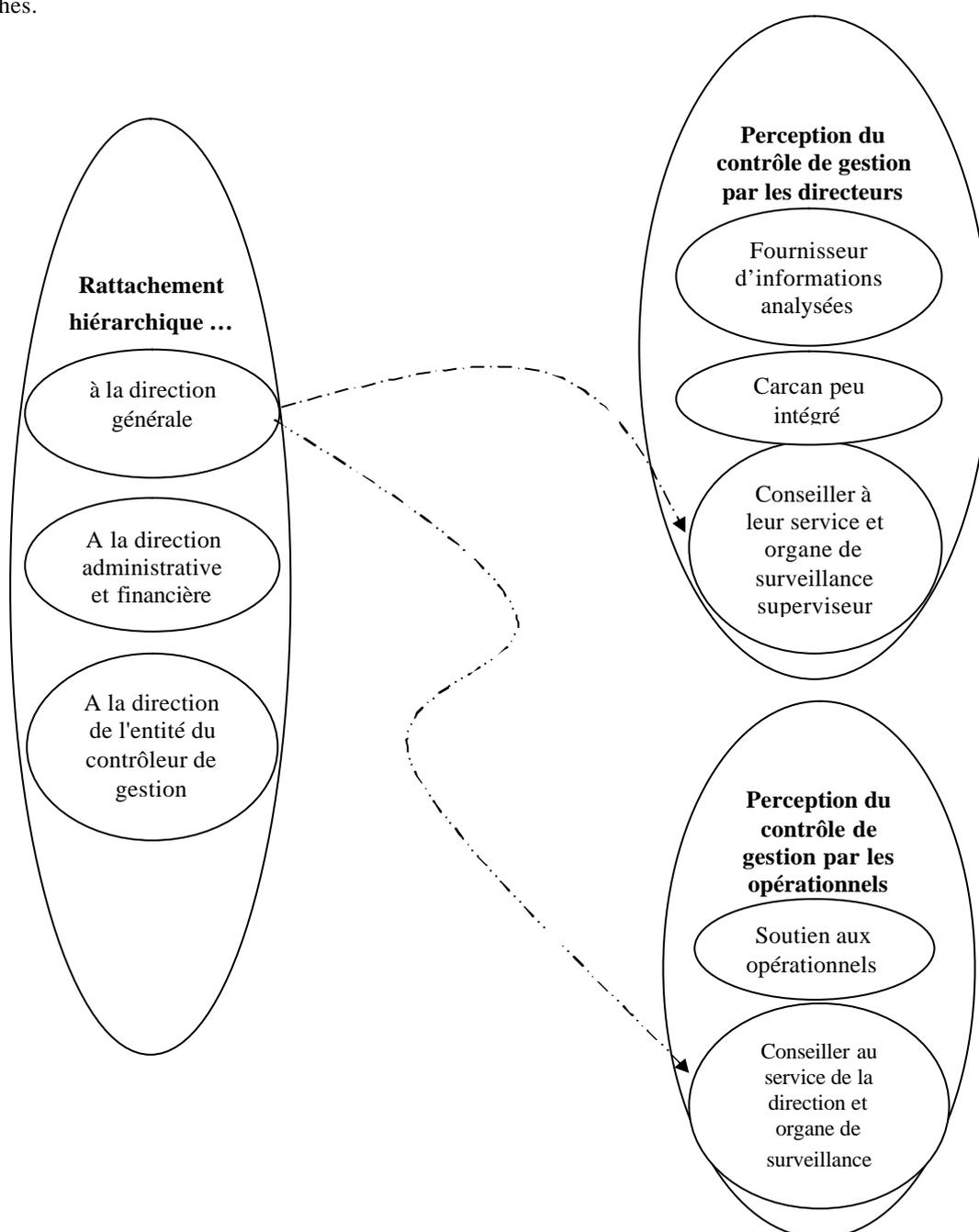
Tableau 6 - Influence du rattachement hiérarchique sur la perception du contrôle de gestion par les opérationnels - Tests des effets inter-sujets : Modèle corrigé

Variable dépendante Perception du contrôle de gestion par les opérationnels	R ²	Somme des carrés de type III	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Soutien aux opérationnels	0,044	6,278	3	2,093	2,136	0,099
Conseiller de la direction et organe de surveillance **	0,101	14,405	3	4,802	5,184	0,002

Figure 6 – Résultats de l'étude exploratoire: les relations significatives du modèle proposé

Notes :

Les flèches à lignes non droites partent de la modalité pour laquelle la moyenne de la dimension de la perception où la flèche arrive est significativement plus élevée que pour les modalités qui ne sont pas liées par des flèches.



4 Discussion

La recherche présentée ici repose sur la perception que les contrôleurs de gestion ont de l'image du contrôle de gestion auprès des managers et de la qualité des relations qu'ils entretiennent avec eux. Il aurait été intéressant de croiser ces perceptions avec celles des managers, ce que nous n'avons pas fait en raison de la difficulté de collecte des données. Cela peut être considéré comme une limite des résultats obtenus. De même, la représentativité de l'échantillon constitué n'a pas pu être établie. Du fait de ces limites et du manque de références académiques sur lesquelles fonder notre modèle théorique, notre recherche doit être considérée comme exploratoire et nos observations comme des propositions à tester à plus grande échelle auprès de contrôleurs de gestion et de managers.

De plus, l'enquête de Chiapello (1990) a montré que sur le terrain la notion de rattachement hiérarchique est plus ambiguë qu'il n'y paraît. En croisant les réponses de contrôleurs de gestion, de managers et de directeurs des entités évoluant dans la même organisation, des contradictions sont apparues qui montrent que les opérationnels et, dans une moindre mesure, les directeurs ne sont pas toujours bien renseignés sur la position de leur contrôleur de gestion dans l'organigramme. Il serait donc intéressant d'étudier la relation « positionnement perçu par les managers / perception du contrôle de gestion par les mêmes managers » afin de compléter notre analyse.

Enfin, la variable « Qualité des relations avec ... » a été appréhendée au travers d'une question unique par type de manager. Du fait de la complexité et de la subjectivité de cette variable, elle méritera dans une recherche future d'être mesurée sous divers angles.

Un premier apport de notre recherche est d'avoir explicité les dimensions des variables « Perception du contrôle de gestion par les directeurs » et « Perception du contrôle de gestion par les opérationnels » et d'avoir étudié les relations qui lient ces variables.

Une première observation est que directeurs d'entité et opérationnels ne partagent pas systématiquement une même vision de la fonction contrôle de gestion en place, mais des liens peuvent être établis entre chaque dimension de la perception des uns avec au moins une dimension de la perception des autres.

Deux des relations établies correspondent à une vision cohérente du contrôle de gestion des directeurs et des opérationnels. Ainsi, les perceptions « Fournisseur d'informations analysées » (directeurs) et « Soutien aux opérationnels » (opérationnels) sont corrélées entre elles. Derrière ces deux attitudes apparaissent une vision positive d'un contrôle de gestion où le contrôleur rend service à la fois aux opérationnels et aux directeurs. De même, plus les directeurs perçoivent le contrôleur de gestion comme un « Conseiller à leur propre service et un organe de surveillance », plus les opérationnels assimilent le contrôleur de gestion à « un Conseiller au service de la direction et un organe de surveillance ». On peut penser que pour les directeurs, cette vision est positive, tandis qu'elle génère plus de réticence chez les opérationnels.

En revanche, les deux autres liens établis ne correspondent pas à une image cohérente entre catégories de managers. Ainsi, les contrôleurs de gestion ont d'autant plus, aux yeux des directeurs, l'image d'un « Carcan peu intégré dans l'entité » qu'ils sont compris par les opérationnels comme un « Soutien aux opérationnels ». Cette situation révèle à nouveau un déséquilibre entre les services rendus aux opérationnels et les services perçus par les directeurs, cette fois au profit des opérationnels. Mais il est curieux que les directeurs aient

alors tendance à considérer que le contrôle de gestion est un service fonctionnel ayant peu besoin d'interactions avec les autres services de l'entité. Cette perception provient-elle d'une méconnaissance des services rendus aux opérationnels ? Ou très égoïstement, les directeurs tirant personnellement peu de profit du contrôle de gestion n'auraient plus d'yeux que pour les contraintes qu'il génère. La dernière relation établie montre que plus les opérationnels comprennent le contrôleur de gestion comme un « Conseiller au service de la direction et un organe de surveillance », plus les directeurs y voient un « Carcan peu intégré dans l'entité ». Opérationnels et directeurs se rejoignent alors sur une perception négative du contrôle de gestion. Les directeurs ressentent fortement les contraintes du processus tandis que les opérationnels éprouvent le sentiment d'être surveillés pour le compte de leur direction. Nous ne pouvons pas fournir d'explication solide à ce décalage de perception. Nous pouvons seulement avancer une interprétation qu'il conviendrait d'approfondir ultérieurement : les opérationnels comprendraient la surveillance dont ils ont le sentiment de faire l'objet comme étant effectuée à la demande et au profit du directeur, quand ce dernier n'y attacherait pas d'importance, voire ne serait pas le destinataire principal des observations faites par le contrôleur de gestion et se sentirait également mis sous tension par le processus.

Au regard des résultats, nous pouvons de plus conclure à l'existence d'un lien entre, d'une part, le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et, d'autre part, la perception du contrôle de gestion par les managers, i.e. à la fois les directeurs des entités pour lesquelles travaillent nos répondants et les opérationnels. Cependant, ce lien ne concerne qu'une composante de la perception du contrôle de gestion par les managers, à savoir la dimension commune aux directeurs et opérationnels – « Conseillers de la direction et organe de surveillance ». Ces deux composantes étant corrélées, il est logique que nous les retrouvions de concert à ce niveau. Ce double rôle de conseiller et d'inspecteur a d'autant plus de chances d'être perçue avec intensité, tant par les directeurs que par les opérationnels, que le contrôleur de gestion dépend hiérarchiquement de la Direction Générale de l'entreprise. Cette observation est cohérente avec la littérature qui souligne l'importance de l'implication de la Direction Générale pour que le contrôleur de gestion puisse remplir pleinement sa mission. Curieusement, le fait que le contrôleur de gestion soit rattaché à la direction de l'entité n'a en revanche pas plus d'influence sur cette dimension que lorsqu'il dépend de la direction administrative et financière. Pourtant, le directeur de l'entité devrait être bien placé pour orienter le contrôle de gestion à son bénéfice quasiment exclusif. Nous n'avons pas d'éléments permettant d'interpréter ce résultat qu'il serait intéressant d'approfondir ultérieurement.

Enfin, nous avons mis en évidence trois relations entre la perception du contrôle de gestion par les managers et la qualité des relations qu'ils entretiennent avec les contrôleurs de gestion. Il apparaît en effet que plus les directeurs perçoivent le contrôleur de gestion comme un « Conseiller à leur service et un organe de surveillance », plus les relations directeur – contrôleur sont bonnes, de même que plus les relations fournisseurs d'informations – contrôleur sont bonnes. De leur côté, plus les opérationnels voient le contrôleur de gestion comme un « Soutien » dans leur mission, plus les relations avec les fournisseurs d'informations sont bonnes. Nous pouvons noter que, pour les directeurs comme pour les opérationnels, la dimension ayant une influence sur la qualité des relations correspond à la dimension de la perception la plus favorable au contrôle de gestion aux yeux de chaque catégorie de managers. En revanche, les autres attitudes vis à vis du contrôle de gestion, y

compris celles que nous classerions sans hésitation comme étant des attitudes défavorables, n'ont pas d'impact sur la qualité des relations contrôleurs de gestion – managers. Enfin, nous noterons qu'aucune perception du contrôle de gestion n'a d'influence sur la qualité des relations avec les principaux responsables de services.

Ainsi, la qualité des relations entre contrôleurs de gestion et directeurs ainsi qu'entre contrôleurs de gestion et fournisseurs d'information est favorisée par le développement d'une perception du contrôle de gestion par les directeurs comme « un Conseiller à leur service et un organe de surveillance », dimension elle-même influencée par le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion à la direction générale de la firme. Nous avons donc mis en évidence une relation indirecte entre le rattachement à la direction générale et la qualité des relations avec les managers pour laquelle il travaille. Cependant, si le rattachement à la direction générale favorise également chez les opérationnels la perception du contrôleur de gestion comme un « Conseiller de la direction », nous n'avons pas mis en évidence de lien entre cette image du contrôle de gestion et la qualité des relations contrôleur – opérationnels. C'est peut-être que cette image du contrôle de gestion est diversement interprétée par les opérationnels selon les entreprises.

A ce stade de nos travaux, les implications managériales de ces résultats concernent la définition des organigrammes. Par le choix de l'organisation en vigueur, directeurs généraux et directeurs des ressources humaines ont un moyen d'action sur la perception du contrôle de gestion par les directeurs et, par là, sur la qualité des relations existantes entre les directeurs et les contrôleurs de gestion. Cette relation indirecte constitue donc un argument supplémentaire à prendre en compte au moment du choix du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion.

Notre recherche a également mis en évidence que les contrôleurs de gestion gagnent à développer une image de soutien aux opérationnels comme aux directeurs : leurs relations avec les directeurs et les fournisseurs d'informations en sont facilitées, ce qui a vraisemblablement un impact sur leur capacité à mener à bien leurs missions. Cependant, l'étude des liens entre les perceptions du contrôle de gestion par les directeurs et celles développées par les opérationnels a montré que l'image de « Soutien aux opérationnels » chez ces mêmes opérationnels n'a pas tendance à aller de pair avec celle de « Conseiller de la direction et organe de surveillance » chez les directeurs. Dans quelles conditions est-il possible de concilier les perceptions les plus favorables à la qualité des relations avec les directeurs et avec les opérationnels ? Cette question est une des nombreuses questions qu'il serait intéressant de travailler dans le cadre de recherches futures.

Bibliographie :

- Allport G. (1935), «Attitudes », in Handbook of social Psychology, C. Murchison ed., Worcester, Clark University Press, pp.798-884
- 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, Volume 2, pp.109-126.
- Bouin X., Simon F.-X. (2000), “Les nouveaux visages du contrôle de gestion”, Paris : Dunod, 292 p.
- Bouquin H. Le contrôle de gestion, Paris : PUF, 2^{ème} édition, 1997.
- Chiapello E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction », *Echanges*, n°92, pp.7-31
- Eagly A.H. et Chaiken S. (1993), *The Psychology of Attitudes*, Harcourt Brace & Compagny, Orlando
- English H.B. et English C.A. (1968), *A comprehensive Dictionary of Psychological and Psychoanalytic Terms: A Guide to Usage?*, Mac Kay, New York
- Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.-H. et Bescos P.-L. (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Paris : Gualino, 269 pages.
- Godener A., Fornerino M. et Deglaine J. (2003), «Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers », 23^{ème} Congrès de l'AFC : Louvain-la-Neuve.
- Jordan H. (1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », Groupe HEC : Les Cahiers de recherche, CR 644/1998, Paris
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'organisations, Paris, 311 pages
- Langevin p. et G. Naro (2003), « Contrôle et comportements : une revue de littérature anglo-saxonne », 23^{ème} Congrès de l'AFC, Louvains-la-Neuve.
- Lebas M. (1992), « La comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue française de gestion industrielle*, n°4
- Lorino Ph. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Dunod, Paris
- Mendoza C. et Zrihen R. (1999), « Du Balanced Scorecard au tableau de pilotage », *L'Expansion Management Review*, décembre, pp.102-110
- Mevellec P. (1993), « Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, n°251, pp.36-44.
- Nobre T. (1998), “L'évolution du contrôle de gestion : analyse à partir de l'étude des offres d'emplois”, Cachan : XIX^{ème} Congrès de l'AFC.