



PAPIERS DE RECHERCHE

WORKING PAPERS

« Implication des acteurs dans le processus de contrôle de gestion : influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers »

Armelle GODENER, Mariana FORNERINO et Jocelyne
DEGLAINE

Groupe ESC Grenoble

SPR / WPS 02-010

Novembre 2002

Pour plus d'informations :

For further information:

Rahim BAH

Groupe ESC Grenoble

12 Rue Pierre Sémard

38003 Grenoble Cedex 01

rahim.bah@esc-grenoble.fr

**IMPLICATION DES ACTEURS DANS LE PROCESSUS DE
CONTROLE DE GESTION : INFLUENCE DES PRATIQUES DE
COMMUNICATION ORALE DES CONTROLEURS DE GESTION SUR
LES ATTITUDES ET COMPORTEMENTS DES MANAGERS.**

Armelle GODENER

Groupe ESC GRENOBLE
12, rue Pierre Sémard - BP 127
38003 Grenoble Cedex 01, France

Marianela FORNERINO

Groupe ESC GRENOBLE
12, rue Pierre Sémard - BP 127
38003 Grenoble Cedex 01, France

Jocelyne DEGLAINE

Groupe ESC GRENOBLE
12, rue Pierre Sémard - BP 127
38003 Grenoble Cedex 01, France

Novembre 2002

RESUME :

Le contrôle de gestion n'a de sens que dans la mesure où les informations et les analyses qu'il fournit sont effectivement utilisées par leurs destinataires. Dans l'article proposé, les auteurs montrent au travers d'une enquête menée à titre exploratoire auprès de 118 contrôleurs de gestion français que le regard que les managers portent sur le contrôle de gestion (leur attitude envers ce processus) influence leur degré de participation à ce même processus. Ils montrent d'autre part que cette attitude est significativement plus favorable lorsque le contrôleur de gestion met en pratique certaines techniques spécifiques de communication orale. Ces résultats mettent en évidence l'importance pour le contrôleur de gestion de gérer son image, notamment en adoptant des techniques de communication ouverte et en abandonnant le recours à des techniques de recours à la force. Des implications en termes de recrutement et de formation en découlent.

Mots clés : contrôle de gestion ; compétences ; communication ; entretien.

ABSTRACT :

KEY WORDS : Management control ; competencies ; communication ; interviews.

INTRODUCTION :

En tant que fonction support, le contrôle de gestion n'a de sens que s'il apporte une assistance à ses destinataires, à savoir s'il aide véritablement les membres de la direction et les managers de l'entreprise à prendre des décisions pertinentes en temps et en heure.

Pour ce faire, les informations et analyses fournies par les contrôleurs de gestion doivent sans contexte être pertinentes. Grâce au développement parallèle de nouveaux outils du contrôle de gestion et de nouveaux logiciels informatiques, l'étendue des possibles en matière de contrôle de gestion s'est considérablement enrichie ces vingt dernières années. Aux raisonnements traditionnels — comptabilité analytique en coûts complets ou partiels avec suivi des coûts par services, budgets, analyses d'écart, tableaux de bord — se sont ajoutés de nouveaux types d'analyses et de mises en perspective : les méthodes ABC et ABM (Lorino, 1991 ; Lebas, 1992 ; Mévellec, 1993) et le Balanced Scorecard (Kaplan et Norton, 1998 ; Mendoza et Zrihen, 1999) en sont des exemples. Les solutions informatiques modernes — data warehouse, progiciels de gestion intégrés, ou encore progiciels décisionnels — sont aujourd'hui capables de soutenir efficacement l'ensemble des raisonnements de contrôle de gestion, grâce à la révolution qu'elles apportent en termes de capacités de stockage, de traitement ou encore de collecte et de diffusion de l'information.

Cependant, la recherche dont nous rendons compte ici montre que, indépendamment de la puissance de ces outils et de la compétence technique des contrôleurs de gestion, le regard que les managers portent sur le contrôle de gestion — ce que nous avons appelé l'attitude des managers envers le contrôle de gestion — est dépendante des techniques de communication orale interpersonnelle utilisées, et que l'attitude des managers influence leur degré de participation au contrôle de gestion — que nous avons appelé leur comportement à l'égard du contrôle de gestion—. Du fait de la multiplicité des profils de poste de contrôleur de gestion, allant de celui traditionnel de fournisseur d'informations à celui plus large de conseiller, cette influence a été étudiée en distinguant les missions remplies par les contrôleurs de gestion.

Les implications managériales de nos conclusions sont importantes en termes de compétences nécessaires aux contrôleurs de gestion et donc de formation et recrutement. Tandis que la communication orale interpersonnelle est généralement considérée par les recruteurs comme relevant, pour les contrôleurs de gestion, du simple « sens relationnel », notre recherche révèle que la mise en œuvre des techniques spécifiques développées par les spécialistes en communication constitue un facteur clé de succès du contrôle de gestion.

Dans la première partie de cet article, nous nous employons à définir à partir de la littérature l'ensemble des missions que les contrôleurs de gestion sont susceptibles de remplir, tout en

mettant en évidence les liens pouvant exister entre l'appréciation du contrôle de gestion par les managers – c'est-à-dire leur attitude -, les comportements que ces derniers adoptent face au processus de contrôle de gestion et les techniques de communication orale utilisées par les contrôleurs de gestion.

Puis, 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 différentes variables et qui mettent en évidence les liens qui unissent les unes aux autres. Les résultats obtenus sont progressivement exposés.

Nos principales observations sont alors discutées dans une perspective managériale – comportement des contrôleurs de gestion, recrutement et formation -.

1. Cadre conceptuel :

1.1. La finalité des missions du contrôleur de gestion :

Avant d'être une fonction, le contrôle de gestion est communément défini comme un processus dont les acteurs principaux sont les managers de l'entreprise. Anthony (1965) a d'abord énoncé qu'il s'agit du « processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation ». Dans les années 80, de fortes critiques sont apparues telles que : outils en vigueur trop tayloristes et inadaptés à la complexité des organisations (Johnson et Kaplan, 1987) et à l'instabilité de l'environnement (Simons, 1990), non prise en compte de la multiplicité des représentations ayant cours au sein d'une même organisation (Bescos *et alii*, 1995, p.36). Le contrôle de gestion est alors redéfini comme « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988, p.10) ou comme l'ensemble des « processus et [] procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » (R. Simons, 1995, p.5).

Du fait sans doute de cette évolution somme toute récente, mais aussi de la complexité des environnements existants et de la multiplicité des postes de contrôleurs de gestion disponibles au sein d'une même entreprise, le rôle du contrôleur de gestion au sein du processus (classique ou élargi) de contrôle de gestion n'est pas une donnée universelle. Dans la réalité française, Chiapello (1990) montre combien la conception que les contrôleurs de gestion ont

de leur métier est peu homogène. Elle observe ainsi une « opposition quasi totale entre les contrôleurs centrés sur la technique et les contrôleurs centrés sur le conseil et l'aide à la décision ». Les premiers se focalisent sur le fonctionnement des outils existants, la création de nouveaux outils, la fiabilité des données et l'analyse des résultats. Les seconds comprennent avant tout leur mission comme une mission de conseil auprès de la direction générale et auprès des opérationnels. Ils ont également un rôle d'incitation à préparer l'avenir et un rôle de formation des managers.

Mais quelle que soit la conception du processus et du métier retenue, la finalité de tout poste de contrôleur de gestion est de soutenir les managers dans leur participation à ce processus en définissant un système de gestion approprié : détermination de la nature, de la forme des informations requises, organisation de leur circulation au travers de procédures et de calendriers, définition des comparaisons régulières à effectuer. En même temps, ils doivent s'assurer que les managers respectent les procédures établies et enfin, *a minima*, ils doivent les informer de la situation propre de leur centre de responsabilité (Bescos *et alii*, 1995, p.95). Johnson et Kaplan (1987, p.262) se sont bruyamment insurgés contre une dérive possible, transposable au contrôle de gestion, selon laquelle les comptables construiraient et feraient vivre à leur seule intention un système de comptabilité analytique. La raison d'être de tout contrôleur de gestion est au contraire de faire en sorte que les acteurs de l'entreprise « participent » pleinement au processus de contrôle de gestion. Cela suppose d'une part que le contrôleur de gestion incite l'ensemble des responsables et détenteurs d'informations à « jouer véritablement le jeu » (Bescos *et alii*, 1995, p.97), c'est-à-dire à s'impliquer dans l'établissement des prévisions, et à fournir une information fiable. La pertinence des informations traitées en dépend. Cela suppose, d'autre part, que ces mêmes responsables prennent en considération l'information restituée par le système de gestion avant de prendre leurs décisions.

Notre travail vise à mieux comprendre les facteurs influençant les dimensions du comportement des managers face au contrôle de gestion : degré d'implication dans la transmission d'information et la participation aux échanges et analyses, degré de prise en considération des informations reçues.

1.2. L'acceptation du contrôle de gestion par les managers

La participation des managers de l'entreprise au processus de contrôle de gestion n'est pas naturelle *a priori*, ni en termes de transmission systématique d'informations fiables et complètes, ni en termes de prise en considération des informations proposées.

La tentation d'aménager les informations détenues avant de les transmettre aux contrôleurs de gestion est parfois trop forte. Citons par exemple le cas d'ingénieurs d'affaires ou de consultants qui, pour ne pas faire apparaître de *malus* sur leurs réalisations, affectent certaines consommations sur une affaire *a priori* capable de les absorber discrètement plutôt que sur l'affaire à laquelle elles se rapportent (Bouquin, 2000). Rappelons aussi que les responsables impliqués dans l'élaboration du budget sous-évaluent parfois leur potentiel de réalisation et/ou exagèrent au contraire leurs besoins de moyens, en vue de maximiser leurs chances d'atteindre les objectifs qui leur seront fixés (Merchant, 1985 ; Dunk, 1990).

Vraisemblablement, les managers ne seront tentés d'utiliser les informations produites et transmises par le contrôleur de gestion que s'ils les jugent pertinentes et aptes à les aider dans leur mission. Tout jugement négatif ou réticence vis à vis du processus en général pourrait constituer un frein à l'utilisation des données.

Nous allons chercher une explication à ces phénomènes dans les concepts de motivations, attitudes et comportements développés en psychologie sociale.

De nombreuses définitions ont été données au concept d'attitude. L'une des plus anciennes et plus connues est celle d'Allport (1935). Pour lui, l'attitude est une tendance psychologique fondée sur l'expérience et exerçant une influence directe et/ou dynamique sur le comportement à l'égard d'un objet. Il s'agit selon lui d'une prédisposition à se comporter, à évaluer ou à répondre à un stimulus. La plupart des chercheurs en psychologie sociale, comme English et English (1968), suggèrent que cet état est fondé sur un apprentissage des caractéristiques de l'objet et de ses conséquences. De cette définition nous retiendrons la notion de tendance psychologique et le rôle attribué à l'attitude dans l'explication du comportement.

Eagly et Chaiken (1993) considèrent l'attitude comme une évaluation de l'objet. Pour eux, l'attitude est une tendance psychologique exprimée par le fait d'évaluer une entité particulière avec un certain degré de faveur ou de défaveur. Ici c'est la nature évaluative de l'attitude qui

est mise en exergue et qui paraît tout particulièrement pertinente pour notre recherche sur l'acceptation du contrôle de gestion.

Il ressort de ces définitions que l'état interne évoqué pour caractériser l'attitude n'est pas directement observable. Pour mesurer l'attitude, on utilise généralement un ensemble de réponses évaluatives supposées en être les indicateurs.

Smith (1947) s'est intéressé à « l'anatomie » des attitudes. Ce faisant, il a distingué deux types d'indicateurs : ce que ressentent les individus à l'égard de l'objet (composante affective de l'attitude), ce qu'ils en pensent (composante cognitive de l'attitude). A ces deux composantes, une troisième a été ajoutée plus tard, la composante comportementale, ou conative, qui a trait aux comportements ou aux intentions de comportement à l'égard de l'objet. Cette catégorisation des composantes de l'attitude a été reprise dans la plupart des travaux de recherche traitant des attitudes. Cependant peu d'études mesurent indépendamment les trois composantes de l'attitude : la mesure d'une attitude envers un objet est faite au travers d'une évaluation globale. De façon similaire, nous avons étudié l'attitude des managers envers le contrôle de gestion d'une manière globale.

Lorsqu'on s'intéresse au concept d'attitude, on se pose également la question de savoir comment les motivations interviennent dans la formation des attitudes. Cette problématique a été étudiée dans les années quarante sous la désignation « d'approche fonctionnelle » des attitudes. Après avoir étudié l'anatomie des attitudes, Smith (1947) s'est intéressé à leur physiologie, c'est-à-dire aux différentes fonctions qu'elles peuvent remplir pour l'individu. L'approche fonctionnelle de l'étude des attitudes est fondée sur l'hypothèse suivante : les attitudes ne se résument pas à des évaluations gratuites des objets auxquels elles s'appliquent, mais remplissent des fonctions précises qui servent aux individus à atteindre certains buts, comme les besoins de cohérence, de satisfaction, de reconnaissance, entre autres. L'ensemble de ses valeurs et besoins constituent les motivations.

En somme, une attitude pourrait se résumer, selon l'approche fonctionnelle, à une évaluation de l'objet avec un certain degré de faveur ou de défaveur en fonction des motivations particulières de l'individu. A travers les apports de la psychologie sociale, nous pouvons supposer que les managers ont un comportement positif, en terme de prise en considération des informations reçues et en terme d'implication dans la transmission d'information et les échanges, seulement s'ils se forment une attitude favorable vis-à-vis du contrôle de gestion.

Cette attitude ne sera favorable que si le contrôle de gestion répond aux motivations des managers, c'est-à-dire s'il les aide à atteindre leurs objectifs. Ces conclusions nous amènent à formuler nos premières hypothèses :

Hypothèse 1a : Plus les attitudes favorables des managers vis à vis du contrôle de gestion sont fortes, plus les comportements positifs envers le contrôle de gestion seront forts.

Hypothèse 1b : Plus les attitudes favorables des managers vis à vis du contrôle de gestion sont fortes, moins les comportements négatifs envers le contrôle de gestion seront forts.

Hypothèse 2a : Plus les attitudes défavorables des managers vis à vis du contrôle de gestion sont fortes, plus les comportements négatifs envers le contrôle de gestion seront forts.

Hypothèse 2b : Plus les attitudes défavorables des managers vis à vis du contrôle de gestion sont fortes, moins les comportements positifs envers le contrôle de gestion seront forts.

Mais le contrôleur de gestion peut-il avoir une influence sur l'attitude des managers ? Notre travail a pour ambition d'étudier à titre exploratoire en quoi les techniques de communication orale adoptées par le contrôleur de gestion ont une influence sur l'attitude des managers.

1.3. Les techniques de communication orale et l'attitude des managers envers le contrôle de gestion

Dans le cadre de l'enquête menée par E. Chiapello (1990), 58 % des contrôleurs de gestion interrogés ont estimé que les qualités de communication sont « indispensables » dans l'exercice du métier, 38% les ont jugées « très importantes », les 4 % restant les déclarant « importantes ». C'est un véritable plébiscite qui place cette qualité en tête de leurs préoccupations majeures. Nobre (1998) précise d'ailleurs que les petites annonces qu'il a étudiées mettent plus souvent en avant la nécessité d'avoir des compétences en matière de communication que celles de rigueur et de capacités d'analyse. Ces observations sont cohérentes avec les conclusions de Bescos *et alii* (1995, p. 98), de Halgand (1999) ou encore de Danziger (2000) qui écrivent que « pour garantir le bon fonctionnement du système établi, les capacités de communication du contrôleur de gestion sont au moins aussi importantes que ses compétences techniques », car dans son rôle d'animateur du processus de contrôle de gestion, le contrôleur de gestion doit former, inciter, convaincre, comprendre ... Déjà en 1976, Khemakhen défendait (p. 548) que « le contrôleur de gestion n'a pas d'autorité hiérarchique,

en dehors de son propre département. Il est donc essentiel qu'il soit capable de convaincre, de former, d'entraîner tous les responsables ».

Parmi les divers moyens de communication disponibles, nous nous sommes focalisées sur la communication orale dont le potentiel en matière de formation, de persuasion et de compréhension des représentations des managers est reconnu. Mintzberg (1972) souligne d'ailleurs que le contact direct et la communication verbale sont plus efficaces que le recours aux systèmes d'information car ils permettent aux dirigeants (et nous pouvons extrapoler cette remarque à tout interlocuteur du contrôleur de gestion) de profiter des expressions du visage, du ton, des gestes ainsi que d'échanger en temps réel. Les contrôleurs de gestion utilisent d'ailleurs de plus en plus le contact direct dans le cadre de leurs fonctions : H. Jordan (1998) montre ainsi que 72%¹ des contrôleurs de gestion d'entreprises de plus de 500 personnes déclarent rencontrer les opérationnels qui relèvent de leurs activités plusieurs fois par mois, pour seulement 46% dans une précédente enquête datant de 1990.

Nous pensons que du déroulement de ces rencontres dépend l'attitude des managers envers le contrôle de gestion. Si le contrôleur de gestion n'obtient pas l'information manquante dans les délais ou n'obtient qu'une information peu fiable ou incomplète, la qualité du suivi des réalisations, du reporting ou du budget en sera affectée et leur utilisation possible réduite. De même, s'il ne parvient pas à saisir la teneur des représentations et des besoins des managers, les analyses qu'il mènera et les outils qu'il développera ne seront pas pleinement satisfaisants et utiles aux acteurs de la firme. Par exemple, faute de bonne coopération entre le contrôleur de gestion et un manager, les indicateurs retenus dans le tableau de bord de ce manager risqueraient de ne pas être pertinents ou tout au moins pas assez adaptés à leur destinataire (Bescos *et alii*, 1995, p.356 ; Kaplan et Norton, 1998, p.304). Enfin, il est du devoir du contrôleur de gestion de convaincre les managers de l'utilité et de la valeur des raisonnements et outils utilisés ainsi que des règles de gestion instaurées et de les y former (Dupuy & Rolland, 1991 ; Bescos et alii, 1995 ; Bessire, 1995 ; Dupuy, 1999).

Clairement, la qualité des raisonnements du contrôleur de gestion est une condition *sine qua non* à la réussite de sa mission en général et de ces entretiens en particulier. Mais l'étude des

¹ Parallèlement, 52% des contrôleurs de gestion d'entreprises de plus de 500 personnes déclarent rencontrer le dirigeant de leur entreprise ou de leur division plusieurs fois par mois et 9% tous les jours.

conseils fournis par les spécialistes de la communication orale nous conduit à penser que la façon dont le contrôleur de gestion communique (i.e. la façon selon laquelle il demande les informations dont il a besoin et/ ou présente sa proposition) constitue également une condition à remplir. Or, pour savoir communiquer, la bonne volonté ne suffit pas : en 1990, 51% des contrôleurs de gestion interrogés déclaraient souhaiter développer leurs qualités de communication.

Mais avant de discuter des techniques observées en matière de communication orale, nous devons préciser que nous avons limité notre travail à la situation de l'entretien, définie par Jacques Salomé (1993)² comme « une situation provisoire d'interactions et d'inter-influences essentiellement verbales, entre deux personnes en contact direct, avec un objectif préalablement posé ». La réunion, qui correspond à l'introduction d'au moins une tierce personne, introduit en effet des phénomènes de groupe que nous n'avons pas abordés dans le cadre de cette recherche.

Les spécialistes en communication indiquent que toute personne en situation d'entretien opte schématiquement entre deux grands types de comportements possibles : l'usage de la force ou l'adoption d'un comportement de communication ouverte. L'usage de la force correspond à des comportements où l'un des protagonistes pousse son interlocuteur à adopter une attitude donnée sans chercher à le convaincre sur le fond de la pertinence de cette attitude, il abuse de sa force, par exemple mettant en avant une position hiérarchique déséquilibrée (Myers & Myers, 1984). Le recours à la hiérarchie, à la menace ou à d'autres tactiques de manipulation en sont les exemples classiques. Pour sa part, le comportement de communication ouverte consiste à écouter activement dans un premier temps pour mieux s'affirmer dans un second temps au travers de propositions formulant les besoins du contrôleur de gestion et de l'entreprise tout en respectant les perceptions de l'interlocuteur.

Dans d'autres contextes d'entretien que celui du contrôle de gestion, notamment lors d'un conflit entre deux personnes, ces mêmes auteurs ont démontré que le recours à des pratiques se rapprochant de l'un ou de l'autre de ces comportements type a une influence positive ou négative sur l'issue de l'entretien et les relations ultérieures entre les deux parties. Ainsi, il est

² p.16.

reconnu que faire appel à la hiérarchie ou « faire jouer le bâton » aboutit à une relation gagnant / perdant tandis que la communication ouverte est en toutes circonstances plus adaptée, car elle favorise l'instauration de relations gagnant / gagnant sur le long terme (Myers & Myers, op.cit, Touzard, 1977, Watzlawick, 1981). Si cette loi est également pertinente aux situations propres au contrôle de gestion, l'usage de la force risquerait d'entraîner chez l'opérationnel concerné une connotation négative envers le contrôleur de gestion, de renforcer ses résistances et de perturber les relations à venir entre les deux protagonistes et par là, de réduire l'évaluation favorable et la participation de l'opérationnel au contrôle de gestion. Cette hypothèse est cohérente avec la remarque de Khemakhen (1976, p.548) qui conseille aux contrôleurs de gestion de ne pas paraître comme des « censeurs » afin d'améliorer leur force de conviction et d'entraînement. A contrario, le recours à la communication ouverte serait souhaitable, bien évidemment dès lors que le contrôleur de gestion cherche à comprendre ce qu'on attend de lui dans le cadre d'une analyse, mais aussi lorsque le contrôleur de gestion a pour objectif d'obtenir, malgré les freins existants, la coopération de son interlocuteur ou de le convaincre de la pertinence de ses résultats.

Mais autant l'usage de la force est une pratique naturelle, autant le recours à l'ouverture nécessite la maîtrise de techniques qui s'acquièrent. Certains traits de personnalité innés, plus présents chez certains sujets que chez d'autres (Jung, 1983), peuvent aider, mais ne suffisent pas. Comme le souligne Rogers (1997, p.188), « la communication ne commence pas par se faire sur la recherche d'un accord mais sur la mise en évidence des différences » et les seules connaissances qui puissent influencer le comportement d'un individu sont celles qu'il découvre lui-même et qu'il s'approprie.

Nous déduisons de cette discussion deux hypothèses :

Hypothèse 3a : Plus les contrôleurs de gestion mettent en œuvre des techniques de communication orale ouvertes, plus les attitudes favorables des managers seront fortes.

Hypothèse 3b : Plus les contrôleurs de gestion mettent en œuvre des techniques de communication orale ouvertes, plus les attitudes défavorables seront faibles.

Hypothèse 4a : Plus les contrôleurs de gestion mettent en œuvre des techniques de communication orale liées à l'usage de la force, plus les attitudes favorables des managers seront faibles.

Hypothèse 4b : Plus les contrôleurs de gestion mettent en œuvre des techniques de communication orale liées à l'usage de la force, plus les attitudes défavorables seront fortes.

1.4. Le rôle de l'orientation du poste du contrôleur de gestion :

Du fait de la diversité des postes de contrôleurs de gestion dans les entreprises, nous pensons intéressant d'étudier cette relation en tenant compte des différentes missions remplies par les contrôleurs de gestion. On peut en effet imaginer que le contrôleur de gestion – conseiller pourrait bénéficier d'une attitude plus favorable que le contrôleur de gestion – technicien, ce qui pourrait réduire l'importance des techniques de communication adoptées. Il pourrait au contraire être confronté à plus de situations sensibles que son homologue technicien, ce qui au contraire majorerait l'importance de communiquer au mieux. De même, l'usage de la force pourrait être mieux compris (et par là mieux accepté) venant d'un contrôleur que venant d'un conseiller. Cette discussion nous amène à penser que l'orientation du poste est une variable modératrice des relations existantes d'une part entre les techniques de communication et l'attitude des managers vis à vis du contrôle de gestion et, d'autre part, entre les attitudes et les comportements des managers vis-à-vis du contrôle de gestion. En conséquence, nous allons tester le modèle proposé (synthétisé figure 1) pour chaque profil de postes rencontré.



Figure 1 : Le modèle proposé reliant les techniques de communication orale employées par le contrôleur de gestion, l'attitude des managers envers le contrôle de gestion et leurs comportements vis-à-vis de du processus de contrôle de gestion. Ces relations sont modérées par la nature du poste occupé par le contrôleur de gestion.

2. Méthodologie

2.1. La collecte des données

Devant l'absence de publications en la matière, 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.

La première étape de notre enquête terrain a consisté en la conduite d'entretiens préalables avec cinq contrôleurs de gestion en exercice dans des entreprises de taille et de secteurs d'activité divers. Ces entretiens semi-directifs nous ont d'abord permis de valider l'intérêt suscité par notre recherche auprès des professionnels. Ils ont également permis de détecter quelques situations d'entretien jugées par les professionnels comme pouvant être délicates et donc susceptibles de justifier une maîtrise des techniques de communication orale efficaces. En outre, nous avons identifié les pratiques de communication que nos répondants pensent utiliser face à ces situations, et nous nous en sommes servi dans l'élaboration du questionnaire quantitatif.

Ce questionnaire quantitatif, destiné à des contrôleurs de gestion, a été élaboré en confrontant la littérature et le résultat de nos entretiens qualitatifs.

Une première partie se rapporte aux orientations sous-jacentes à quatre missions coutumières du contrôle de gestion que sont (1) le suivi des réalisations, (2) l'élaboration du budget, (3) l'adaptation des systèmes de gestion et (4) les études ponctuelles d'aide à la décision. Pour chacune de ces missions, le répondant doit s'exprimer au travers d'une échelle en 5 points (allant de pas du tout d'accord à tout à fait d'accord) ou parfois en 7 points (de jamais à toujours)³ sur diverses propositions relatives à leurs attributions (ex : informer la Direction, informer les opérationnels, analyser, proposer des recommandations, construire un plan d'actions, ...). Par ces questions, nous avons pu classer les répondants en fonction de l'orientation de leur poste.

La deuxième partie du questionnaire s'intéresse aux pratiques de communication que le répondant estime adopter dans les trois situations suivantes d'entretien avec un décideur réticent à (1) fournir des informations qu'il est le seul à détenir, (2) utiliser un nouveau

tableau de bord, puis (3) respecter les procédures définies. Les questions ont été élaborées à partir des conclusions de l'étude qualitative que nous avons confrontées à un outil d'analyse des comportements en communication interpersonnelle (Chalvin, 2000) et aux techniques de conduite d'entretien (Mucchielli, 2000, Bellenger, 1992). Elles permettent de positionner les répondants par rapport aux pratiques de communication retenues (volonté de comprendre, volonté d'orienter, appel à la hiérarchie, ...). Pour chaque question, les répondants doivent s'exprimer au moyen d'une échelle allant de « jamais » à « toujours ».

Après avoir été testé auprès de quatre contrôleurs de gestion, le questionnaire ainsi construit 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 ce questionnaire à des contrôleurs de gestion et non à des managers qui auraient sans doute été plus directement à même de s'exprimer sur leurs propres attitudes et comportements vis à vis du contrôle de gestion. Un biais en résulte : les attitudes et comportements des managers sont mesurés par la perception que les contrôleurs de gestion en ont et ne sont donc pas mesurés directement.

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 118 questionnaires.

2.2. Les dimensions sous-jacentes des variables

En vue de tester le modèle proposé, nous avons commencé par des analyses en composantes principales en vue d'identifier les divers facteurs constituant chacune des quatre variables étudiées : « Orientation du poste du contrôleur de gestion », « Pratiques de communication orale », « Attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion » et « Comportement des managers vis à vis du contrôle de gestion ». Ensuite, une analyse typologique a été réalisée sur les dimensions identifiées de la variable « Orientation du poste du contrôleur de gestion », en vue de détecter les groupes de contrôleurs de gestion menant des missions aux contours significativement différents. Le modèle proposé (cf figure 1) a alors été testé pour chaque groupe de contrôleurs de gestion identifié. Pour chacun, deux analyses canoniques ont été menées : la première vise à tester l'influence des « Pratiques de

³ Lors du pré test de notre questionnaire avec des échelles homogènes à 5 points pour toutes les questions, les répondants n'ont pas utilisé les points extrêmes « jamais » et « toujours ». Cela nous a conduit à définir une

communication » sur l' « Attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion »; la deuxième sert à mettre en évidence l'influence de l' « Attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion » sur leur « Comportement vis-à-vis du contrôle de gestion ».

2.2.1. L'orientation des postes de contrôleur de gestion :

Afin de définir des groupes de contrôleurs de gestion aux contours de postes similaires, nous avons procédé en deux temps.

Une analyse en composantes principales a d'abord été réalisée sur les réponses aux questions relatives aux actions assurées par le contrôleur de gestion (questions 1 à 32). Cinq facteurs dont la variance expliquée cumulée est de 66,1 % ont pu être retenus. Tous ces facteurs possèdent une valeur propre supérieure à 1. Les questions à faible pouvoir explicatif par rapport à leur facteur associé ont été enlevées, et les questions expliquant chaque facteur (communautés et poids factoriel supérieur à 0,5) sont présentées dans le tableau A1 présenté en annexe. Nous avons ensuite réalisé une rotation Varimax avec normalisation de Kaiser pour faciliter l'interprétation des facteurs. La fiabilité de chaque facteur est mesurée par l'alpha de Cronbach, dont les valeurs sont toutes supérieures à 0,64. Ces résultats sont présentés dans le tableau A2. Ces facteurs ont été interprétés comme représentant respectivement : (1) le « conseil opérationnel », correspondant à des actions de conseil aux cadres et opérationnels dans le cadre du suivi des réalisations ; (2) le « conseil stratégique » c'est-à-dire les actions de conseil et assistance aux cadres et opérationnels dans le cadre de l'élaboration du budget ainsi que les actions de conseil à la Direction dans le cadre du suivi des réalisations ; (3) la « définition du système de gestion et le contrôle du respect des procédures », (4) le « traitement des données budgétaires », et (5) « l'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels et assistance ».

A partir de ces dimensions, nous avons réalisé une analyse typologique par la méthode des nuées dynamiques. Cette analyse nous a conduit à l'identification de deux groupes dont les caractéristiques ont été évaluées au travers d'une analyse discriminante. Le tableau 1 montre les valeurs des moyennes et écart types de chaque facteur de la variable « missions » pour chacun des groupes. Le tableau 2 montre les résultats des comparaisons des moyennes pour les deux groupes ainsi obtenus. Il est possible d'observer que le groupe 1 présente un faible niveau de conseil, tant stratégique qu'opérationnel, tandis que le groupe 2 présente au contraire un fort niveau de conseil opérationnel et stratégique (les moyennes sont

échelle plus fine, à 7 points, pour les questions utilisant ce type de proposition.

significativement différentes à un niveau de signification inférieur à 0,0001 %). Les deux groupes ne présentent pas de différence significative au niveau des autres missions, comme l'indique le tableau 2. En conséquence, nous avons choisi d'appeler le groupe 1 « Contrôleurs de gestion - techniciens » et le groupe 2 « Contrôleurs de gestion - conseillers ».

Tableau 1 - Les caractéristiques, en terme de missions, de chacun des deux groupes de contrôleurs de gestion : les techniciens et les conseillers

Dimension de la mission	Moyenne		Ecart-type	
	Techniciens N=39	Conseillers N=72	Techniciens N=39	Conseillers N=72
Conseil opérationnel	-1,009	0,4887	1,062	0,457
Conseil stratégique	-0,6473	0,3134	1,100	0,778
Définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures	-0,1787	0,0865	1,139	0,919
Adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels	-0,1100	0,0533	1,026	0,988
Traitement des données budgétaires	-0,0015	0,0008	0,978	1,015

Tableau 2 - Analyse discriminante - Tests d'égalité des moyennes des groupes

	Lambda de Wilks	F	ddl1	ddl2	Signification
Conseil opérationnel	0,503	137,195	1	139	0,000
Conseil stratégique	0,796	35,693	1	139	0,000
Définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures	0,984	2,198	1	139	0,140
Adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels	0,994	0,826	1	139	0,365
Traitement des données budgétaires	1,000	0,000	1	139	0,990

2.2.2. Les pratiques de communication :

La méthodologie suivie pour l'analyse de la variable « Pratiques de communication orale » est identique à celle suivie pour la variable « Orientation des postes de contrôleur de gestion ». A partir d'une analyse en composantes principales portant sur les questions 57 à 98, huit facteurs ont pu être retenus : « la volonté de comprendre », « l'explication », « l'appel à la raison », « l'appel à l'amitié, à l'affectif », « la réclamation », « l'appel à la hiérarchie », « la volonté d'orienter » et « la proposition d'échange ». Ces huit facteurs expliquent 74,4 % de la variance totale cumulée, et leur fiabilité est mesurée par des Alphas de Cronbach supérieurs à 0,62. Les tableaux A3 et A4 donnés en annexe rendent compte des résultats obtenus. Les deux premiers de ces huit facteurs correspondent à des techniques de communication ouverte, dans

le sens où le contrôleur de gestion cherche à véritablement convaincre son interlocuteur du bien fondé de sa demande. Les six suivants relèvent au contraire de l'usage de la force puisque c'est en jouant sur un autre registre que sur le fond de sa demande que le contrôleur de gestion tente d'obtenir gain de cause.

Nous devons souligner que parmi les questions qui ont été exclues de l'analyse du fait des critères statistiques se trouvent toutes celles qui correspondent à un véritable refus de la discussion puisqu'il s'agit des techniques de type « vous les exigez [...] » ou « vous imposez [...] ». Tous les autres types de pratiques proposées figurent en revanche dans notre analyse. De plus, quatre des sept items portant sur le mode de conduite d'entretien ont dû être retirés afin d'améliorer les qualités de l'analyse. Seuls les items liés au démarrage de l'entretien ont pu être retenus.

2.2.3. L'attitude des managers envers le contrôle de gestion :

A partir d'une analyse en composantes principales portant sur les questions 40 à 56, quatre facteurs ont pu être retenus : « Organe de surveillance », « Conseil / soutien », « Fournisseur d'information », et « Carcan ». Ces quatre facteurs expliquent 66,14 % de la variance totale cumulée, et leur fiabilité est mesurée par des Alphas de Cronbach supérieurs à 0,568. Les tableaux A5 et A6 donnés en annexe rendent compte des résultats obtenus.

Nous considérons que deux facteurs ont une connotation favorable car ils reconnaissent une utilité du contrôle de gestion pour le manager — « Conseil / soutien » et « Fournisseur d'information » — tandis que les deux autres — « Organe de surveillance » et « Carcan » — correspondent à une attitude défavorable car ils comportent plutôt une idée de contrainte.

2.2.4. Le comportement des managers envers le contrôle de gestion :

A partir d'une analyse en composantes principales portant sur les questions 33 à 39, trois facteurs ont pu être retenus : « Implication dans la transmission et l'interprétation d'informations », « Indifférence », et « Prise en considération par les managers des informations reçues ». Ces trois facteurs expliquent 70,46 % de la variance totale cumulée, et leur fiabilité est mesurée par des Alphas de Cronbach supérieurs à 0,55. Les tableaux A7 et A8 rendent compte des résultats obtenus.

Les facteurs « Implication dans la transmission et l'interprétation d'informations » et « Prise en considération des informations reçues » correspondent à des comportements positifs. En effet, le premier rend compte de la qualité des informations transmises par les managers et du degré selon lequel ces mêmes managers participent aux analyses de gestion réalisées par le

contrôleur de gestion. Le second indique dans quelle mesure les informations fournies par le contrôle de gestion sont utilisées par les managers pour prendre leurs principales décisions.

En revanche, le facteur « Indifférence » témoigne d'une non-intégration des informations reçues dans les raisonnements des managers et est donc considéré comme négatif.

2.3. Test du modèle proposé :

Nous avons testé le modèle proposé (cf. figure 1), d'une part chez les contrôleurs de gestion Techniciens et d'autre part chez les contrôleurs de gestion Conseillers. Pour chaque groupe, nous avons réalisé deux analyses canoniques : la première cherche à tester l'influence des techniques de communication orale utilisées sur l'attitude des managers envers le contrôle de gestion, et la deuxième teste l'influence de l'attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion sur les comportements adoptés. Les résultats de ces deux modèles sont présentés dans les figures 2 et 3. Par la suite, nous commentons en détail les relations mises en évidence entre les différentes variables.

2.3.1. Le modèle proposé dans le groupe de Contrôleurs de Gestion Techniciens :

Au travers de l'analyse canonique réalisée entre les techniques de communication orale adoptées par les contrôleurs de gestion et l'attitude des managers envers le contrôle de gestion, il apparaît cinq relations significatives dans le groupe des Techniciens :

- plus le contrôleur de gestion montre une volonté de comprendre ses interlocuteurs en posant des questions ouvertes, moins le contrôle de gestion est perçu comme un « Carcan » ; ce résultat valide partiellement l'hypothèse 3b.
- plus le contrôleur de gestion réclame les informations souhaitées ou réitère sa demande dès le début de l'entretien (recours à « la réclamation »), plus il est perçu comme un « Organe de surveillance » ; plus il a recours à « l'appel à la raison » (« Voyons, soyez raisonnable, vous savez bien qu'il faut que ... »), plus le contrôle de gestion est considéré comme un « Carcan » ; ces deux résultats valident partiellement l'hypothèse 4b.
- En revanche, contrairement à ce que nous attendions, plus le contrôleur de gestion fait « Appel à l'amitié, à l'affectif », plus il est compris comme étant un « Fournisseur d'information » et moins le contrôle de gestion est perçu comme un « Carcan ». Nous avons classé cette pratique de communication comme relevant de l'usage de la force car elle correspond à une manipulation lorsqu'il s'agit de demander au manager d'obtempérer non par conviction mais pour rendre service ou pour faire plaisir au contrôleur de gestion. Dans ce cas, la relation observée est contraire aux hypothèses 4a et 4b. Au vu des résultats, nous nous interrogeons sur la compréhension de la question par les répondants : si « Jouer l'amitié, l'affectif » a été compris comme l'établissement de véritables relations

affectives avec les managers, alors il n'y a pas usage de la force, et on peut comprendre au contraire qu'un climat de confiance favorable au contrôle de gestion en résulte. Cette possibilité de double interprétation est une faiblesse de notre questionnaire et en l'état, il ne nous est pas possible de statuer.

Pour sa part, l'hypothèse 3a n'est pas validée.

Les coefficients canoniques correspondant à ces relations sont indiqués dans le Tableau 3.

Tableau 3 – Les coefficients canoniques β entre les pratiques de communication adoptées par les contrôleurs de gestion et l'attitude des managers envers le contrôle de gestion ainsi que le pouvoir explicatif de la première sur la seconde

Groupe des contrôleurs de gestion – Techniciens.

Attitudes des managers à l'égard du Contrôle de Gestion	Les pratiques de communication								Test de prédictibilité	
	Volonté de comprendre	L'appel à l'amitié,	La volonté d'orienter	L'appel à la hiérarchie	L'appel à la raison	L'explication	L'échange	La réclamation	F-Statistiques	Probabilité
Organe de surveillance	0,021	0,041	0,073	0,064	-0,062	0,266	-0,016	<u>0,592**</u>	<u>3,135</u>	<u>0,011</u>
Conseil / soutien	0,006	0,396	0,254	-0,192	-0,204	0,001	0,162	-0,121	0,995	0,460
Fournisseur d'information	0,272	<u>0,394*</u>	0,015	-0,149	0,097	0,029	0,224	-0,094	1,291	0,285
Carcan	<u>-0,349*</u>	<u>-0,376*</u>	0,208	0,125	<u>0,406*</u>	0,317	-0,106	-0,253	<u>2,440</u>	<u>0,037</u>
									Pouvoir explicatif $R^2 = 0,821$	

* : Significatif au niveau inférieur à 5% ;

** : Significatif au niveau inférieur à 1%.

Pour tester notre hypothèse concernant l'influence de l' « Attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion » sur leur « Comportement vis-à-vis du contrôle de gestion », nous avons réalisé une analyse canonique. Dans le cas des Techniciens, seule une relation entre une composante de la variable « Comportement » et une composante de la variable « Attitude » est significative : plus le contrôleur de gestion est perçu comme un « Carcan », plus les managers pratiquent l'« Indifférence », c'est-à-dire moins ils intègrent les informations fournies par le contrôle de gestion dans leurs raisonnements. L'hypothèse 2b est ainsi partiellement validée. Les coefficients canoniques de ces relations sont donnés dans le tableau 4 et la figure 2 synthétise le modèle validé dans le cadre des Techniciens.

Tableau 4 – Les coefficients canoniques β entre les attitudes des managers à l'égard du contrôle de gestion et leur comportement vis-à-vis du contrôle de Gestion ainsi que le pouvoir explicatif de la première variable sur la seconde.

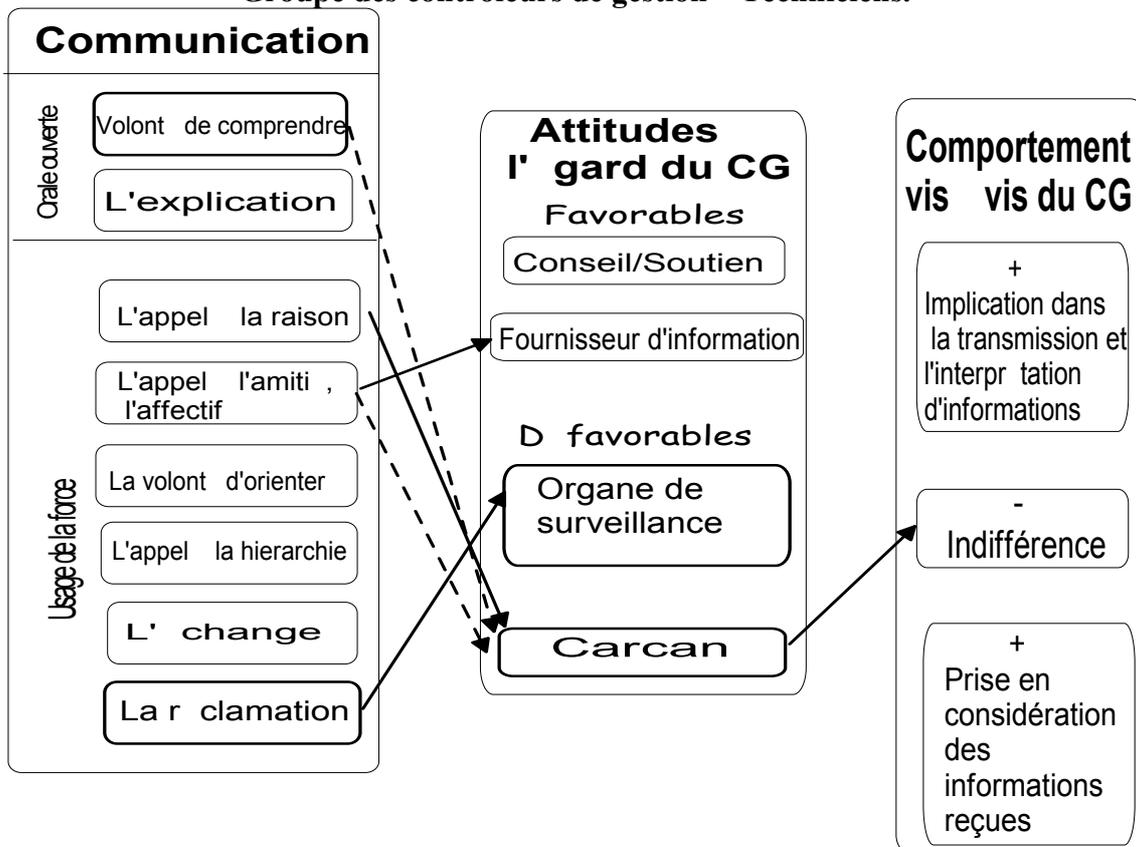
Groupe des contrôleurs de gestion – Techniciens.

Dimensions du comportement vis-à-vis du contrôle de gestion	Attitudes des managers à l'égard du contrôle de gestion				Test de prédictibilité	
	Organe de surveillance	Conseil / soutien	Fournisseur d'informations	Carcan	F- Statistiques	Probabilités
Implication dans la transmission et l'interprétation d'informations	0,260	0,105	-0,169	-0,167	1,834	0,144
Indifférence	-0,013	-0,201	0,043	0,394**	2,391	0,069
Prise en considération des informations reçues	0,034	0,245	0,086	0,016	0,603	0,663
					Pouvoir explicatif $R^2 = 0,373$	

** : Significatif au niveau inférieur à 1% ;

Figure 2 : Relations entre la variable « Pratiques de Communication » des contrôleurs de gestion et la variable « Attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion » et relations de cette dernière avec la variable « Comportement ».

Groupe des contrôleurs de gestion – Techniciens.



N.B : Les flèches indiquent les corrélations significatives avec en trait plein les corrélations positives et en pointillés les corrélations négatives.

2.3.2. Test du modèle proposé dans le groupe de Contrôleurs de Gestion Conseillers :

Dans le cas des Conseillers, les relations significatives entre, d'une part, les « Techniques de communication orale adoptées par les contrôleurs de gestion » et l'« Attitude des managers envers le contrôle de gestion » et, d'autre part, l'« Attitude des managers envers le contrôle de gestion » et leur « Comportement » ne sont pas les mêmes que pour les Techniciens. De plus, les coefficients R^2 pour les deux analyses canoniques réalisées pour les Conseillers (cf. tableau 5) sont plus faibles que ces mêmes coefficients obtenus pour les Techniciens (cf. tableau 3). Ces résultats valident notre décision de tester notre modèle de façon distincte pour les conseillers et les techniciens.

En ce qui concerne les relations entre les Techniques de communication et l'Attitude des managers, nous observons les relations suivantes :

- Comme pour les Techniciens, plus le contrôleur de gestion montre une « Volonté de comprendre » par des questions ouvertes, moins le contrôle de gestion est perçu comme un « Carcan ». Pour les Conseillers, la volonté de comprendre est de plus liée positivement à la perception du contrôle de gestion comme un organe de « Conseil /soutien » ; les hypothèses 3b et 3a sont partiellement validées ;
- La « Volonté d'orienter » est positivement liée à la perception du contrôle de gestion comme à la fois un « Organe de surveillance » et un « Carcan » ; ce résultat valide partiellement l'hypothèse 4b ;
- L'« Appel à la hiérarchie » est lié négativement à la perception du contrôleur de gestion comme un « Conseil /soutien »... ce qui paraît particulièrement dommageable pour un Conseiller ; l'hypothèse 4a est ainsi partiellement validée.
- Enfin, la « Proposition d'échange » est négativement liée à une attitude percevant le contrôle de gestion comme un carcan. L'hypothèse 4b est ainsi validée.

Les coefficients canoniques de ces relations sont donnés dans le Tableau 5.

Tableau 5 – Les coefficients canoniques β entre les pratiques de communication adoptés par les contrôleurs de gestion et l’attitude des managers envers le contrôle de gestion ainsi que le pouvoir explicatif de la première sur la seconde.

Groupe des contrôleurs de gestion – Conseillers.

Attitudes des managers à l'égard du contrôle de	Les pratiques de Communication								Test de prédictibilité	
	La volonté de comprendre	L'appel à l'amitié,	La volonté d'orienter	L'appel à la hiérarchie	L'appel à la raison	L'explication	L'échange	La réclamation	F-Statistique	Probabilité
Gestion de surveillance	0,173	0,161	<u>0,258*</u>	-0,004	0,133	0,211	-0,109	-0,141	<u>2,261</u>	<u>0,034</u>
Conseil / soutien	<u>0,289*</u>	0,108	0,109	<u>-0,272*</u>	-0,117	0,120	0,009	-0,191	<u>2,258</u>	<u>0,034</u>
Fournisseur d'information	0,123	-0,074	0,041	-0,131	-0,082	0,072	0,042	0,130	0,593	0,780
Carcan	<u>-0,263*</u>	-0,104	<u>0,228*</u>	0,217	0,016	-0,149	<u>0,337**</u>	-0,034	<u>2,518</u>	<u>0,019</u>
									Pouvoir explicatif $R^2 = 0,576$	

* : Significatif au niveau inférieur à 5% ;

** : Significatif au niveau inférieur à 1%.

Au niveau des liens existant entre les « Attitude » et « Comportement » des managers envers le contrôle de gestion, nous observons les relations suivantes, dont les coefficients figurent dans le tableau 6 :

- plus les managers perçoivent le contrôle de gestion comme un « Conseil / soutien », plus ils s’impliquent dans la transmission d’informations de gestion ; l’hypothèse 1a est partiellement validée ;
- plus les managers comprennent le contrôle de gestion comme un « fournisseur d’information », moins ils adoptent un comportement d’« Indifférence » ; l’hypothèse 1b est partiellement validée.

Tableau 6 – Les coefficients canoniques β entre l'attitude des managers et leur comportement vis-à-vis du contrôle de Gestion ainsi que le pouvoir explicatif de la première variable sur la seconde.

Groupe des Contrôleurs de gestion - Conseillers.

Dimensions du comportement vis-à-vis du contrôle de gestion	Attitudes des managers à l'égard du contrôle de gestion				Test de prédictibilité	
	Organe de surveillance	Conseil / soutien	Fournisseur d'information	Carcan	F-Statistiques	Probabilité
Implication dans la transmission et l'interprétation d'informations	-0,003	0,338**	0,027	-0,112	2,962	0,024
Indifférence	0,111	-0,052	-0,226*	0,028	1,454	0,224
Prise en considération des informations reçues	0,087	0,152	0,085	-0,066	0,913	0,460
					Pouvoir explicatif $R^2 = 0,253$	

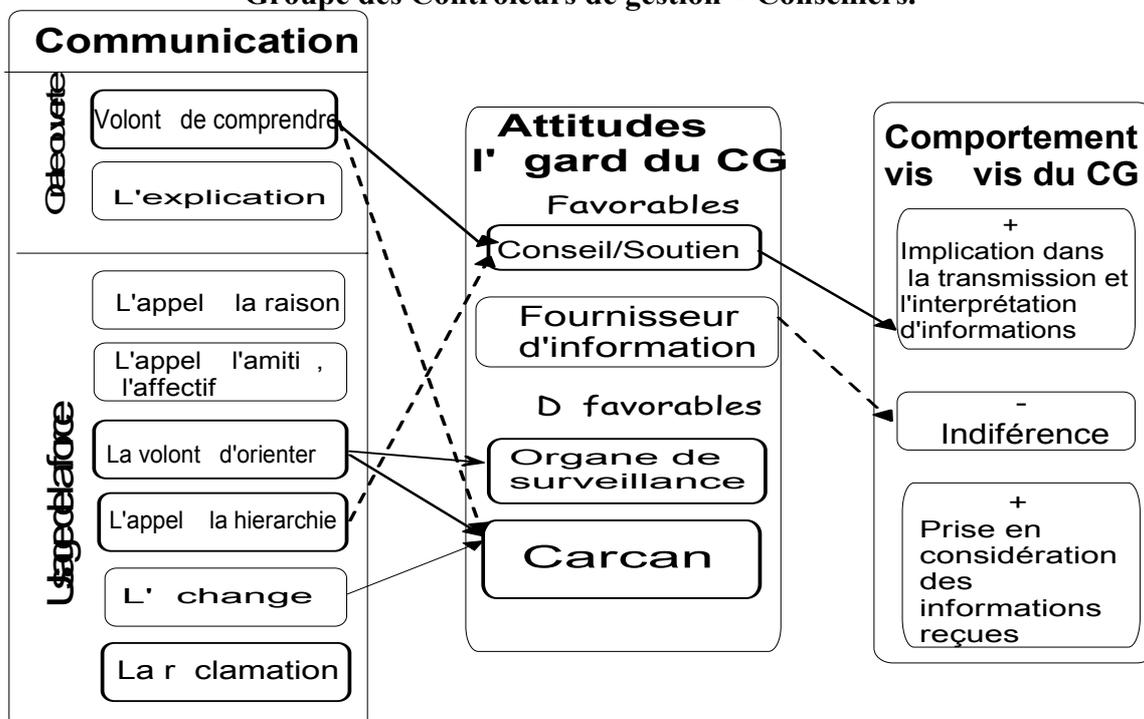
* : Significatif au niveau inférieur à 5% ;

** : Significatif au niveau inférieur à 1%.

L'ensemble de ces relations est synthétisé dans la Figure 3.

Figure 3. Relations entre la variable « Pratiques de Communication » des contrôleurs de gestion et la variable « Attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion » et les relations de cette dernière avec la variable « Comportement ».

Groupe des Contrôleurs de gestion - Conseillers.



N.B : Les flèches indiquent les corrélations significatives avec en trait plein les corrélations positives et en pointillés les corrélations négatives.

2.4. Comparaison des modèles appliqués aux contrôleurs de gestion Techniciens et Conseillers :

Les relations significatives entre la variable « Techniques de communication adoptées par le contrôleur de gestion » et la variable « Attitude des managers envers le contrôle de gestion », ainsi qu'entre les variables « Attitude » et « Comportement des managers à l'égard du contrôle de gestion » sont différentes dans les deux groupes de contrôleurs de gestion. En revanche, le pouvoir explicatif des modèles est plus fort dans le groupe des Techniciens (où $R^2 = 0,821$ entre les pratiques de communication et l'attitude des managers et $R^2 = 0,373$ entre l'attitude et le comportement des managers) que chez les Conseillers (respectivement $R^2 = 0,576$ et $R^2 = 0,253$). Cela veut dire que d'autres facteurs doivent avoir une influence sur la formation de l'attitude et sur le comportement résultant, et ce de façon plus importante chez les Conseillers que chez les Techniciens. Le simple bon sens peut conduire à envisager par exemple que la façon de raisonner et d'appréhender un problème, la disponibilité, ou encore des situations de communication différentes de l'entretien ont, chez les Conseillers, une influence plus importante que chez les Techniciens.

3. Discussion :

Au regard des résultats, nous pouvons conclure à l'existence d'un lien entre, d'une part, les techniques de communication et de persuasion et, d'autre part, l'attitude des managers envers le contrôle de gestion ainsi que, par voie de conséquence, sur leur comportement. Conformément à ce que nous attendions, il ressort des questionnaires étudiés que la pratique de la communication ouverte par des questions ouvertes destinées à véritablement comprendre la perception de la réalité de ses interlocuteurs pour ensuite construire sa position et l'argumenter en s'adaptant à son interlocuteur conduit à une évaluation plus favorable du contrôle de gestion par les managers. Le risque d'être perçu comme un « Carcan » est alors bien moindre, et ce pour les Techniciens comme pour les Conseillers. Pour ces derniers, la propension à être perçu comme un véritable « Conseil / soutien » est également plus importante lorsque des techniques de communication ouverte témoignant de la « Volonté de comprendre » sont adoptées. A l'inverse, le recours à certaines pratiques relevant de l'usage de la force, tel que en particulier l'appel à la hiérarchie, a tendance à réduire les chances d'être compris dans son rôle de « Conseil / soutien », ce qui réduit d'autant la « Prise en considération par les managers des informations reçues ». De même, lorsque les contrôleurs de gestion - conseillers font usage de la force au travers de questions directives visant à imposer leur volonté aux managers (« volonté d'orienter ») ou de réflexions visant à les

influencer sans discuter du fond de la question (« appel à la raison »), on observe une propension à la formation d'attitudes défavorables chez les managers. Ils perçoivent alors le contrôle de gestion comme un « Organe de surveillance » et un « Carcan ». Chez les Techniciens, il apparaît également que la « Réclamation » favorise une image d' « Organe de surveillance ». D'après notre enquête, seul « l'Appel à l'amitié, l'affectif » a, chez les Techniciens, une influence inverse à celle attendue sur l'attitude des managers envers le contrôle de gestion. Nous avons suggéré une mauvaise compréhension des questions relatives à ce facteur ; ainsi, les ressorts de cette pratique de communication, et notamment son influence sur la confiance établie entre les acteurs, seraient à ré-étudier et à approfondir dans une recherche ultérieure.

Mais il ressort également, comme on pouvait s'y attendre, que la communication orale n'est pas influente quelles que soient les situations. Ainsi, aucune pratique de communication n'apparaît dans notre étude comme corrélée significativement, pour les Techniciens, au statut de « conseil/ soutien ».

Par ailleurs, il apparaît que l'attitude des managers envers le contrôle de gestion influence leur comportement face au contrôle de gestion. Etre compris comme un « Conseil/ soutien » accroît pour les Conseillers les chances d'une bonne « Implication des managers dans la transmission et l'interprétation d'informations ». Etre perçu comme carcan accroît celles, pour les Techniciens, d'un comportement d'indifférence. L'image du contrôle de gestion gagne à être positive, et donc à être gérée. Le recours aux pratiques de communication orale et le renoncement aux pratiques plus aisées de l'usage à la force (notamment au travers de la hiérarchie) peuvent y aider. Cependant, aucune attitude n'apparaît comme reliée significativement, toujours chez les Techniciens, à une « implication des managers dans la transmission des données » ou, chez les Techniciens et les Conseillers, à la « Prise en considération par les décideurs des informations reçues ».

Aujourd'hui, toutes les pratiques existent, chez les Conseillers comme chez les Techniciens : communication ouverte ou usage de la force. Les implications managériales de ces résultats sont doubles. Pour les contrôleurs de gestion, notre étude montre que des pratiques de communication orale ouvertes sont plus efficaces que d'autres sur le long terme et méritent donc d'être adoptées systématiquement. Il ne s'agit pas seulement de se faire des amis en évitant de s'imposer par la force : il s'agit surtout de mieux remplir sa mission. Le recours à la force peut être immédiatement efficace pour obtenir de l'information, mais ce mode de

communication risque de laisser des traces et de gêner les relations futures entre le contrôleur de gestion et son interlocuteur. Il vaut mieux l'éviter. Pour les spécialistes des ressources humaines, rechercher des qualités relationnelles ou un bon sens du contact chez les contrôleurs de gestion postulants n'est pas suffisant : la maîtrise des techniques de communication orale devrait être testée lors des entretiens d'embauche, comme elle l'est pour d'autres corps de métiers. Bien évidemment, des sessions de formation prennent également tout leur sens pour les contrôleurs de gestion en exercice... comme pour les jeunes en formation initiale. Ces sessions pourraient être régulières, afin de favoriser le développement et la conservation des bonnes pratiques qui ne s'acquièrent pas en un jour. Le temps du contrôleur de gestion exerçant son autorité lorsque le besoin s'en fait sentir gagnerait à disparaître, au profit d'un contrôleur de gestion influant par son sens de l'écoute.

BIBLIOGRAPHIE

ALLPORT, « *Attitudes* », in *Handbook of social Psychology*, sous la direction de C. Murchison, Worcester, MA, Clark University Press, p.798-884, 1935.

ANTHONY R. N., « Planning and control systems, a framework for analysis », Boston : Division of research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.

ANTHONY R. N., *The Management Control Function*, Boston, Harvard University Press, 1988.

BELLENGER L., *Consulter, argumenter, réfuter*, Paris : ESF éditeur, 1992.

BESCOS P. L, DOBLER P., MENDOZA C. et NAULLEAU G., *Contrôle de gestion et management*, Paris : Montchrestien, 1995.

BESSIRE D., « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue française de gestion*, p.38-45, 1995.

BOUQUIN H., « Théorie des organisations et contrôle », in : *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, B. Colasse Ed., Paris : Economica, 2000, pp.1203-1210.

CHALVIN D., « L'affirmation de soi, mieux gérer ses relations avec les autres », Paris : Les Editions ESF, 10^{ème} édition, 2000.

CHIAPELLO E., « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction », *Echanges*, 4^{ème} trimestre 1990, n° 92, p.7-31.

DANZIGER R., « Contrôleur de gestion », in : *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, B. COLASSE, Ed., Paris : Economica, 2000, p.547-557.

DUNK A. S., « Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance : a research note », *Accounting, organizations and society*, vol.15, n° 3, 1990, p.171-178.

DUPUY Y. et ROLLAND G., *Manuel de contrôle de gestion*, Paris : Dunod, 1991.

DUPUY Y., « Faire de la recherche en contrôle de gestion ? », in : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris : Vuibert : Collection Fnege, 1999, p.1-8.

EAGLY A H. et CHAIKEN S. , *The Psychology of Attitudes*, Orlando : Harcourt Brace & Compagny, 1993.

ENGLISH H. B. et ENGLISH C. A., *A comprehensive Dictionary of Psychological and Psychoanalytic Terms : A Guide to Usage?*, New York, Mac Kay, 1968.

HALGAND N., « Au cœur du contrôle : les représentations », in : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris : Vuibert : Collection Fnege, 1999, p.31-50.

JOHNSON H. T. et KAPLAN R. S., *Relevance lost, the rise and fall of management accounting*, Boston : Harvard Business School Press, 1987, 269 p.

JORDAN H., « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », *Paris : Groupe HEC : Les Cahiers de recherche*, 1998, CR 644/1998.

JUNG C. G., *Types psychologiques*, 5ème édition, Genève : Librairie de l'Université Georg et Cie, 1983.

KAPLAN R. S. et NORTON D. P., *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'organisations, 1998, 311 p.

KHEMAKHEM A., *La dynamique du contrôle de gestion*, Paris : Dunod, 1976.

LEBAS M., « La comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue française de gestion industrielle*, n° 4, 1992.

LORINO Ph., *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Paris : Dunod, 1991.

MENDOZA C. et ZRIHEN R., « Du Balanced Scorecard au tableau de pilotage », *L'Expansion Management Review*, Décembre 1999, p.102-110.

MERCHANT KENNETH A., « Budgeting and the propensity to create budgetary slack », *Accounting, organizations and society*, vol.10, n° 2, 1985, p.201-210.

MEVELLEC P., « Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, 1993, n° 251, p.36-44.

MINZBERG H. (1972), « The myths of MIS », *California Management Review*, Vol.15, n° 1, automne 1972, p.92-97.

MUCCHIELLI R., *L'entretien de face à face dans la relation d'aide*, Paris : ESF éditeur, 2000.

MYERS G. E. & MYERS M. T., *Les bases de la communication interpersonnelle, une approche théorique et pratique*, Mac Graw-Hill, 1984, p. 225-230.

NOBRE T., « L'évolution du contrôle de gestion : analyse à partir de l'étude des offres d'emplois », *Cachan : XIXème Congrès de l'AFC*, 1998.

ROGERS C., *Le Développement de la personne*, Dunod, 1997.

SALOME J., *Relation d'aide et formation à l'entretien*, Presses universitaires de Lille, 1993.

SIMONS R., « The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol.15, n° 1/2, 1990, p.127-143.

SIMONS R., *Levers of Control*, Boston, Harvard Business School Press, 1995.

SMITH M. B., « The Personal Setting of Publics Opinions, A Study of Attitudes Toward Russia », *Public Opinion Quaterly*, 1947, 11, 508.

TOUZARD H., *La médiation et la résolution des conflits*, Paris : PUF, 1977.

WATZLAWICK P., *L'interaction*, Paris : Le Seuil, 1981.

Annexes

Tableau A1 – Les facteurs de la variable « mission du contrôleur de gestion »

Nom donné au facteur	Questions		Poids factoriel	Commu- nautés
	No	Libellé		
Facteur 1 : Conseil opérationnel	Q4	Le suivi des réalisations a pour objectif de fournir des analyses à vos interlocuteurs	0,809	0,707
	Q2	Le suivi des réalisations a pour objectif d'informer les différents acteurs (cadres, opérationnels) concernés des écarts entre leurs réalisations et les normes	0,792	0,715
	Q6	Le suivi des réalisations a pour objectif de proposer des recommandations auprès des différents acteurs	0,778	0,783
	Q7	Le suivi des réalisations a pour objectif de construire avec vos interlocuteurs des plans d'actions	0,550	0,577
Facteur 2 : Conseil stratégique	Q30	Les études ponctuelles d'aide à la décision (ou analyses ponctuelles de gestion) que vous réalisez sont lancées de votre propre initiative	0,752	0,582
	Q17	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est d'être une force d'argumentation pour les projets soumis à la Direction Générale	0,662	0,540
	Q16	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est d'aider les décideurs dans leurs réflexions	0,590	0,561
	Q15	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est d'aider les décideurs dans leurs recherches d'informations	0,589	0,523
	Q5	Le suivi des réalisations a pour objectif de proposer des recommandations auprès de la Direction	0,559	0,618
Facteur 3 : Définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures	Q20	Dans le cadre de la mise en place et/ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à élaborer (ou mettre à jour) des procédures de gestion (ex : modalités de remboursement des frais de déplacement)	0,906	0,824
	Q21	Dans le cadre de la mise en place et/ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à vérifier l'application des procédures	0,794	0,561
	Q22	Dans le cadre de la mise en place et/ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à mettre en place (ou adapter) les outils de gestion existants	0,672	0,583
Facteur 4 : Traitement des données budgétaires	Q12	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est de chiffrer, traiter, consolider les données obtenues	0,876	0,776
	Q11.	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est de collecter des données	0,830	0,731
Facteur 5 : Adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels	Q24	Dans le cadre de la mise en place et/ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à assister les différents acteurs dans l'utilisation et l'évolution de leurs outils de gestion	0,864	0,751
	Q23	Dans le cadre de la mise en place et/ou de l'adaptation des systèmes de gestion, vous contribuez à sélectionner l'information la plus pertinente par rapport aux besoins des différents acteurs	0,729	0,662

Tableau A2 – Qualité de la représentation de la variable « Missions du contrôleur de gestion »

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

Tableau A3 - Les facteurs de la variable « Pratiques de communication »

Nom donné au facteur	Questions		Poids factoriel	Communautés
	No	Libellé		
Facteur 1 : La volonté de comprendre	Q75	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous posez des questions ouvertes pour mieux comprendre	0,856	0,777
	Q77	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous réfléchissez avec votre interlocuteur aux solutions possibles	0,828	0,730
	Q86	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous posez des questions ouvertes pour mieux comprendre	0,758	0,626
	Q60	En cas de difficultés pour obtenir des informations détenues exclusivement par une personne donnée, vous questionnez votre interlocuteur sur ses difficultés	0,730	0,568
	Q72	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous questionnez votre interlocuteur sur ses réticences	0,706	0,624
	Q83	Face à un interlocuteur réticent à respecter les procédures définies, vous questionnez votre interlocuteur sur ses difficultés	0,660	0,574
Facteur 2 : L'appel à l'amitié, à l'affectif	Q76	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous jouez l'amitié/ l'affectif	0,930	0,934
	Q87	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous jouez l'amitié/ l'affectif	0,902	0,867
	Q64	En cas de difficultés pour obtenir des informations détenues exclusivement par une personne donnée, vous jouez l'amitié/ l'affectif	0,885	0,832
Facteur 3 : La volonté d'orienter	Q78	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous utilisez des questions directives pour faire accepter votre point de vue	0,891	0,858
	Q89	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous utilisez des questions directives pour faire accepter votre point de vue	0,852	0,791

	Q66	En cas de difficultés pour obtenir des informations détenues exclusivement par une personne donnée, vous utilisez des questions directives pour faire accepter votre point de vue	0,840	0,745
Facteur 4 : L'appel à la hiérarchie	Q73	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous faites intervenir la hiérarchie concernée	0,896	0,827
	Q84	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous faites intervenir la hiérarchie concernée	0,888	0,803
	Q61	En cas de difficultés pour obtenir des informations détenues exclusivement par une personne donnée, vous faites intervenir la hiérarchie concernée	0,862	0,809
Facteur 5 : L'appel à la raison	Q62	En cas de difficultés pour obtenir des informations détenues exclusivement par une personne donnée, vous appelez à la raison	0,867	0,849
	Q85	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous appelez à la raison	0,849	0,841
	Q74	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous appelez à la raison	0,841	0,869
Facteur 6 : L'explication	Q70	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous lui expliquez en quoi cet outil lui sera utile	0,772	0,684
	Q69	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous lui expliquez en quoi cet outil est important pour l'entité	0,771	0,719
	Q81	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous lui expliquez en quoi cette procédure est importante	0,713	0,662
	Q93	En début d'entretien, vous rappelez la politique de l'entreprise	0,553	0,536
Facteur 7 : La proposition d'échange	Q71	Lorsque vous avez à faire face à un interlocuteur réticent à l'utilisation d'un nouveau tableau de bord, vous proposez en échange votre aide dans un autre domaine	0,885	0,806
	Q59	En cas de difficultés pour obtenir des informations détenues exclusivement par une personne donnée, vous proposez en échange votre aide dans un autre domaine	0,764	0,725
	Q82	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous proposez en échange votre aide	0,757	0,750
Facteur 8 : La réclamation	Q91	Dès le début d'entretien, vous rappelez votre besoin d'information	0,837	0,769
	Q92	Dès le début d'entretien, vous émettez des propositions destinées à obtenir ces informations	0,816	0,740

Tableau A4 – Qualité de la représentation de la variable « pratiques de communication ».

Facteur	Avant rotation			Après rotation			Alpha de Cronbach
	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	
1	6,5	23,1	23,1	4,3	15,5	15,5	0,90
2	3,5	12,5	35,7	2,8	9,9	25,4	0,94
3	3,0	10,8	46,4	2,6	9,4	34,8	0,87
4	2,3	8,2	54,6	2,5	8,9	43,7	0,91
5	1,9	6,9	61,5	2,5	8,9	52,6	0,87
6	1,4	4,9	66,4	2,4	8,5	61,1	0,84
7	1,2	4,2	70,6	2,2	7,9	69,1	0,67
8	1,1	3,8	74,4	1,5	5,4	74,4	0,62

Tableau A5 - Les facteurs de la variable « Attitude envers le contrôle de gestion »

Nom donné au facteur	Questions		Poids factoriel	Communautés
	No	Libellé		
Facteur 1 : Organe de surveillance	Q49	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un organe de surveillance	0,803	0,710
	Q40	La Direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un organe de surveillance	0,791	0,658
	Q50	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un conseiller attaché à la Direction	0,668	0,568
Facteur 2 : Conseil / soutien	Q43	La Direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un conseiller partagé par les responsables de service et les managers	0,783	0,634
	Q51	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un conseiller au service de tous	0,700	0,616
	Q42	La Direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un conseiller attaché à sa personne	0,607	0,604
	Q54	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme une force d'argumentation au service des opérationnels et face à la direction	0,578	0,608
Facteur 3 : Fournisseur d'information	Q53	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un fournisseur d'informations	0,849	0,756
	Q45	La Direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un fournisseur d'informations	0,763	0,611
Facteur 4 : Carcan	Q41	La Direction de l'entité pour laquelle vous travaillez considère généralement le contrôle de gestion comme un carcan imposé par la hiérarchie	0,862	0,757
	Q55	Les opérationnels de l'entité pour laquelle vous travaillez considèrent généralement le contrôle de gestion comme un carcan imposé par la hiérarchie	0,839	0,754

Tableau A6 – Qualité de la représentation de la variable « Attitude envers le contrôle de gestion ».

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

Tableau A7 - Les facteurs de la variable « Comportement des managers envers le contrôle de gestion »

Nom donné au facteur	Questions		Poids factoriel	Communautés
	No	Libellé		
Facteur 1 : Implication dans la transmission et l'interprétation d'informations	Q38	Même dans les situations sensibles, les opérationnels ou cadres vous fournissent les informations de qualité qu'ils détiennent lorsque vous leur en faites la demande	0,857	0,755
	Q39	Même dans des situations délicates, les opérationnels ou cadres comprennent généralement les contraintes que vous leur communiquez	0,856	0,763
	Q37	Lorsque le besoin s'en fait sentir, les opérationnels ou cadres participent activement aux analyses de gestion que vous réalisez	0,543	0,523
Facteur 2 : Indifférence	Q36	Les opérationnels ou cadres qui reçoivent des informations de votre part ne les intègrent pas dans leurs raisonnements	0,875	0,775
	Q35	La Direction regarde les informations que lui fournit le contrôle de gestion mais ne les intègre pas	0,801	0,762
Facteur 3 : Prise en considération des informations reçues	Q33	La Direction se sert des informations que le contrôle de gestion lui fournit comme d'un éclairage intéressant pour prendre ses principales décisions	0,882	0,783
	Q34	Les opérationnels ou cadres qui reçoivent des informations de votre part s'en servent comme d'un éclairage intéressant pour prendre leurs principales décisions	0,669	0,572

Tableau A8 – Qualité de la représentation de la variable « Comportement envers le processus de contrôle de gestion ».

Facteur	Avant rotation			Après rotation			Alpha de Cronbach
	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	Valeur propre	% de la variance	% cumulés	
1	2,523	36,039	36,039	1,809	25,844	25,844	0,6502
2	1,409	20,135	56,174	1,704	24,337	50,180	0,7487
3	1,000	14,288	70,462	1,420	20,282	70,462	0,5480