



HAL
open science

INFLUENCE DES PRATIQUES DE COMMUNICATION ORALE DES CONTROLEURS DE GESTION SUR LES ATTITUDES ET COMPORTEMENTS DES MANAGERS

Armelle Godener, Mariana Fornerino, Jocelyne Deglaine

► **To cite this version:**

Armelle Godener, Mariana Fornerino, Jocelyne Deglaine. INFLUENCE DES PRATIQUES DE COMMUNICATION ORALE DES CONTROLEURS DE GESTION SUR LES ATTITUDES ET COMPORTEMENTS DES MANAGERS. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, France. pp.CD-Rom. halshs-00582781

HAL Id: halshs-00582781

<https://shs.hal.science/halshs-00582781v1>

Submitted on 4 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

INFLUENCE DES PRATIQUES DE COMMUNICATION ORALE DES CONTROLEURS DE GESTION SUR LES ATTITUDES ET COMPORTEMENTS DES MANAGERS

Armelle Godener,

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

Mariana Fornerino

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

Jocelyne Deglaine

Enseignant-chercheur, Ecole Supérieure de Commerce de Grenoble, 12 rue Pierre-Sémard, BP127, 38003 Grenoble Cedex 1, (33) +4 76 70 60 28, Deglaine@em-grenoble.fr

Résumé : Au travers d'une enquête, les auteurs montrent 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.

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

Abstract : *Through an inquiry, authors show that the opinion managers have of management control (their attitude) influences their degree of participation to the management control process. They also show that this attitude is significantly more favorable when their controllers use specific techniques of interpersonal oral communication.*

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 conteste être appropriées à la situation et aux besoins des décideurs. 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. 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. Le développement parallèle de l'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. Cependant, aucun de ces outils ne peut vivre de façon satisfaisante sans le concours des managers et acteurs de l'entreprise. L'adaptation de ces outils aux besoins et à la situation propre de chaque organisation, voire de chaque service, ainsi que les analyses qui seront produites, doivent être issues de collaborations avec les destinataires des informations. De plus, leur fonctionnement exige ensuite qu'ils soient régulièrement renseignés de la façon la plus riche possible par les multiples détenteurs d'informations. Enfin, les analyses éventuellement réalisées par le contrôleur de gestion ne peuvent se faire à partir de ces seules données chiffrées : elles doivent également s'adosser à la compréhension et l'interprétation des faits par les décideurs et acteurs de l'entreprise.

La participation des managers au contrôle de gestion, à savoir à la fois leur implication dans la transmission d'information (condition pour que les informations et analyses soient pertinentes) et leur prise en considération des informations produites (raison d'être du contrôle de gestion), est une variable essentielle au processus lui-même. Or, notre travail montre que le degré de participation des managers au contrôle de gestion — leur « comportement » à l'égard de ce processus — dépend du regard qu'ils lui portent — mesuré par leur « attitude » envers le contrôle de gestion —. Elle montre également que cette attitude est positivement influencée par les techniques de communication orale interpersonnelle utilisées par les contrôleurs de gestion. Ces influences ont été étudiées en distinguant les missions remplies par les contrôleurs de gestion.

Les implications managériales des conclusions qui en découlent sont importantes en termes de compétences nécessaires aux contrôleurs de gestion et donc de formation et de recrutement. En effet, si, comme le montre la lecture des petites annonces, la communication orale interpersonnelle est généralement considérée par les recruteurs comme relevant pour les contrôleurs de gestion d'un 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 mettre en évidence les liens pouvant exister entre l'appréciation du contrôle de gestion par les managers — c'est-à-dire leur attitude —, les comportements qu'ils 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 différents concepts et qui mettent en évidence les liens les unissant 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. L'implication des managers dans le processus de contrôle de gestion :

Avant d'être un métier, le contrôle de gestion est communément défini comme un processus dont les acteurs principaux sont les managers de l'entreprise.

Dans la première définition à avoir fait référence en la matière, Anthony (1965) a énoncé que « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, effectivement et efficacement, pour atteindre les objectifs de l'organisation ». Les managers sont encore au cœur de la définition qu'il propose en 1988 suite aux nombreuses critiques formulées à l'encontre du contrôle de gestion traditionnel : le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988). R. Simons (1995) va dans le même sens lorsqu'il précise qu'il s'agit de 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 ». La mission clé du contrôle de gestion est ainsi explicitement reconnue comme une mission de support aux managers qui en sont les utilisateurs. La non prise en considération des informations et analyses proposées rendrait illégitime et dénuerait de valeur le processus en place.

Les managers et acteurs de la firme jouent également un rôle déterminant en matière de qualité de l'information véhiculée et traitée dans le cadre du processus. Pour définir la conduite à tenir dans une situation donnée, les décideurs ont souvent besoin d'informations détenues par leurs collaborateurs ou leurs collègues d'autres départements. Par exemple, un écart sur le coût des matières premières consommées sur un mois peut avoir pour des origines diverses : une erreur de manipulation, un manque de motivation des opérateurs, un dysfonctionnement des machines sur lesquelles ces matières sont travaillées, une qualité des matières non conforme à la qualité requise... Pour qu'un tel écart soit correctement interprété et que des voies de progrès soit identifiées, il est essentiel que le chef d'équipe, le responsable de la maintenance et le responsable des achats (se) communiquent leurs observations de la réalité. De même, le manager ou le contrôleur de gestion chargé d'évaluer un projet doit avoir compris ses tenants et aboutissants, ce qui requiert souvent de connaître les différentes « visions » qu'en ont chacun des différents acteurs potentiellement concernés.

Ainsi, la participation des acteurs de l'entreprise dans le processus de contrôle de gestion — tant comme fournisseur d'informations que comme utilisateur de l'information — est indissociable du succès du processus de contrôle de gestion.

Notre travail vise à mieux appréhender dans quelle mesure certains facteurs influencent les dimensions du comportement des managers face au contrôle de gestion, à savoir d'une part leur degré d'implication dans la transmission d'information et dans la participation aux échanges et analyses, et d'autre part leur degré de prise en considération des informations reçues.

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

A priori, la participation des managers de l'entreprise au processus de contrôle de gestion n'est naturelle 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 ou aux managers est parfois trop forte. Un exemple classique de ce phénomène est celui d'ingénieurs d'affaires ou de consultants qui, pour ne pas faire apparaître de *malus* sur leurs réalisations, affectent les consommations excédentaires sur une affaire capable de les absorber discrètement plutôt que sur celle à laquelle elles se rapportent (Bouquin, 2000). De même, les responsables impliqués dans l'élaboration du budget sous-évaluent parfois leur potentiel de réalisation ou surestiment au contraire les ressources nécessaires à la réalisation de leurs objectifs, en vue de maximiser leurs chances de respecter leur budget futur (Merchant, 1985 ; Dunk, 1990). Manifestement, le comportement du manager est influencé par ses aspirations personnelles et sa perception de ce que le processus lui apportera (éclairage, ressources ou contraintes).

Par ailleurs, vraisemblablement, les managers ne sont 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 leurs missions. Tout jugement négatif, toute réticence vis à vis du processus en général devraient constituer un frein à l'utilisation des données. Tout jugement positif devrait favoriser au contraire leur prise en considération.

Ainsi, la participation des acteurs au processus de contrôle de gestion — transmission d'informations de qualité et utilisation des informations et analyses produites — n'est pas naturellement acquise et pourrait dépendre de la perception que les managers ont de ce processus et de leurs intérêts.

Un parallèle peut être fait avec les concepts d'attitude et de comportement développés par les spécialistes en psychologie sociale. L'une des définitions les plus anciennes et les plus connues de l'attitude est celle d'Allport (1935). Pour lui, 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. Il s'agit d'une prédisposition à évaluer, à répondre à un stimulus, puis *in fine* à adopter un comportement donné.

Le premier élément essentiel contenu dans la définition de l'attitude est qu'elle est une opinion vis à vis d'un objet qui influence directement le comportement vis à vis de cet objet. Ce lien générique entre attitude et comportement soutient l'hypothèse d'une relation entre la perception que les managers ont du contrôle de gestion et leur comportement — implication dans la transmission d'information et prise en considération de l'information reçue — dans le cadre de ce même processus.

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 une entité donnée avec un certain degré de faveur ou de défaveur. Cette définition de l'attitude explique que nous ayons choisi de désigner l'idée de « perception du contrôle de gestion par les acteurs de la firme » par l'expression « attitude vis à vis du contrôle de gestion ». La plupart des chercheurs en psychologie sociale, comme English et English (1968), suggèrent que l'attitude est fondée sur un apprentissage des caractéristiques de l'objet et de ses conséquences. Ce que chaque manager ou acteur de la firme a perçu ou expérimenté précédemment du contrôle de gestion (apports positifs et négatifs) influence

directement son attitude, i.e. sa perception favorable ou défavorable du processus, et par là son comportement.

Selon l'approche fonctionnelle développée sous l'impulsion de Smith (1947), cette attitude ne se résume pas à une évaluation gratuite de l'objet auquel elle se rapporte. Elle remplit des fonctions précises qui servent à ce que l'individu atteigne certains buts, comme les besoins de cohérence, de satisfaction, de reconnaissance.

En somme, nous pouvons supposer, en nous appuyant sur les concepts de la psychologie sociale, que les managers n'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, que s'ils se forment une attitude favorable vis-à-vis du contrôle de gestion. Ces conclusions nous amènent à formuler notre première proposition :

Proposition 1 : Il existe une relation entre attitude et comportement des managers à l'égard du contrôleur de gestion.

Le fait que l'on puisse observer des attitudes favorables et défavorables, ainsi que des comportements positifs et négatifs, et que la relation entre ces types d'attitudes et les comportements n'a toujours pas le même signe, nous conduit à décliner cette proposition en quatre hypothèses, comme suit :

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.

Si effectivement un lien peut être établi entre l'attitude des managers et leur comportement à l'égard du contrôle de gestion, l'attitude des managers apparaît comme un facteur clé de succès du contrôle de gestion sur lequel il convient d'agir. Or, le contrôleur de gestion a, entre autre prérogatives, le devoir 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). Autrement dit, il est de sa responsabilité de gérer l'acceptation du contrôle de gestion par les managers. Mais comment doit-il agir afin de favoriser le développement d'une perception positive du contrôle de gestion, susceptible d'entraîner une participation active des managers ?

Nous avons choisi d'étudier, dans le cadre de cette recherche, les relations existantes entre la pratique de communication orale adoptée par les contrôleurs de gestion et l'attitude des managers.

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

De très nombreux auteurs, tels que Dupuy et Rolland (1991), Halgand (1999), Danziger (2000) insistent sur la nécessité que le contrôleur de gestion possède de solides capacités de communication. Bescos *et alii* (1995, p. 98) précisent même 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...

Une enquête menée par E. Chiapello (1990) montre que les contrôleurs de gestion placent les qualités de communication en tête de leurs préoccupations majeures, 58 % d'entre eux les estimant « indispensables » dans l'exercice du métier, les 38% et 4% restants les jugeant respectivement « très importantes » et « importantes ». Nobre (1998) confirme ce plébiscite : les petites annonces qu'il a étudiées mettent plus souvent en avant la nécessité d'avoir des compétences en matière de communication que le besoin de faire preuve de rigueur et de capacité d'analyse.

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 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 (Chiapello). De plus, 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.

Nous pensons que le déroulement des rencontres entre managers et contrôleurs de gestion influence l'attitude des acteurs de la firme envers le contrôle de gestion. Les rencontres de face à face sont pour le contrôleur de gestion l'occasion d'obtenir des informations de la meilleure qualité possible et de comprendre les représentations et les besoins des acteurs afin de s'y adapter. De l'issue de ces entretiens dépend ainsi souvent la valeur des informations et analyses proposées aux managers et des outils développés, en un mot, la pertinence du contrôle de gestion. Par exemple, une bonne coopération entre le contrôleur de gestion et un manager augmente considérablement les chances que le tableau de

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.

² p.16.

bord mis en place pour ce manager corresponde à ses besoins et soit perçu comme pertinent (Bescos *et alii*, 1995, p.356 ; Kaplan et Norton, 1998, p.304). Ces entretiens sont également l'occasion de convaincre les décideurs réticents du bien fondé des raisonnements et procédures proposés. L'attitude des managers envers le contrôle de gestion peut ainsi évoluer au travers des rencontres successives avec le contrôleur de gestion dont le travail peut gagner en qualité et être mieux expliqué aux acteurs de la firme.

Mais l'extrapolation au contrôle de gestion de ce que les spécialistes de la communication orale ont montré dans d'autres contextes suggère 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 un facteur clé de succès à la réussite de ces entretiens de face-à-face. Dans cette hypothèse, de la bonne volonté et de bonnes compétences techniques de contrôle de gestion ne suffiraient pas pour venir à bout de la rétention d'information et comprendre les besoins de ses interlocuteurs. Un certain savoir-faire serait à maîtriser. En 1990, 51% des contrôleurs de gestion interrogés déclaraient d'ailleurs souhaiter développer leurs qualités de communication (Chiapello, 1990).

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 en 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 des 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. Cette pratique s'appuie sur la conviction que « la communication ne commence pas par se faire sur la recherche d'un accord mais sur la mise en évidence des différences » et que les seules connaissances qui peuvent influencer le comportement d'un individu sont celles qu'il découvre lui-même et qu'il s'approprie (Rogers, 1997, p.188). Ce comportement de communication n'est pas naturel et l'expérience montre que, si certains traits de personnalité innés plus présents chez certains sujets que chez d'autres (Jung, 1983) peuvent aider, ils ne suffisent pas. C'est pourquoi les spécialistes de la communication ont développé des techniques spécifiques : des phases à respecter au cours de chaque entretien ont été définies ; le recours à des questions ouvertes est préconisé, d'abord impérativement sur un terrain favorable et seulement ensuite si nécessaire sur un terrain plus sensible ; des reformulations régulières des propos de l'interlocuteur sont vivement conseillées ; etc.

Dans d'autres contextes d'entretien que celui du contrôle de gestion, notamment lors d'un conflit entre deux personnes, les 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 reconnu que faire appel à la hiérarchie ou « faire jouer le bâton » aboutit à une relation gagnant / perdant. En toutes circonstances, la communication ouverte est plus adaptée car elle favorise l'instauration de relations gagnant / gagnant sur le long terme (Touzard (1977) ; Watzlawick (1981) ; Myers & Myers (1984)). Si cette loi est également pertinente pour les 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 — et par là envers le processus qu'il incarne —, de renforcer ses résistances et de perturber les relations à venir entre les deux protagonistes. Par là, l'évaluation à l'égard du contrôle de gestion risque d'en souffrir. 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 doit dépasser des freins existants pour obtenir la coopération de son interlocuteur ou le convaincre de la pertinence des conclusions qu'il lui présente.

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.

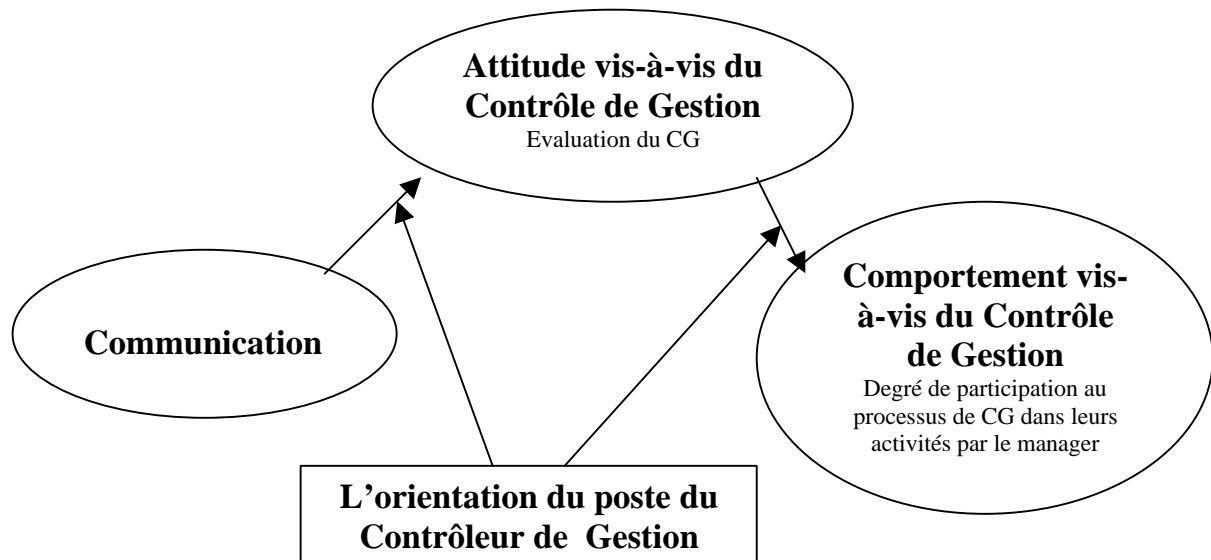
Mais le contenu du poste occupé par le contrôleur de gestion pourrait avoir des conséquences sur l'ensemble des hypothèses posées jusqu'ici.

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

La diversité des postes de contrôleurs de gestion existant actuellement est de notoriété publique. Chiapello (1990) a ainsi observé 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.

On peut imaginer que le contrôleur de gestion – conseiller, *a priori* plus proche des opérationnels que le contrôleur de gestion – technicien, pourrait bénéficier d'une attitude plus favorable que ce dernier, ce qui pourrait réduire l'importance des techniques de communication adoptées. Mais il pourrait 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 perçu venant d'un contrôleur-technicien que venant d'un conseiller. Cette discussion nous amène à penser que l'orientation du poste est une variable modératrice des relations existantes entre les techniques de communication et l'attitude des managers vis à vis du contrôle de gestion. Par ailleurs et dans le même ordre d'idées, nous proposons que la relation entre les attitudes et le comportement est modérée par l'orientation du poste. En conséquence, nous allons tester le modèle ainsi construit (synthétisé figure 1) pour chaque profil de postes rencontré.

Figure 1. Le modèle proposé



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 les différentes perceptions du contrôle de gestion ayant cours dans les entreprises. Nous nous sommes servi de l'ensemble de ces éléments dans l'élaboration du questionnaire quantitatif.

Ce questionnaire quantitatif 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 (voir tableau A1), nous avons pu appréhender l'orientation des postes des répondants.

La deuxième partie du questionnaire s'intéresse aux pratiques de communication que le répondant estime adopter dans les trois situations suivantes d'entretien face à 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, ... (voir tableau A3). Pour chaque question, les répondants doivent s'exprimer au moyen d'une échelle allant de « jamais » à « toujours ».

La troisième partie du questionnaire concerne l'attitude générale des managers et des dirigeants de l'entreprise face au contrôle de gestion. Tel que défini précédemment, le concept d'attitude correspond à un état interne non directement observable. Pour le mesurer, les chercheurs en psychologie sociale utilisent généralement un ensemble de réponses évaluatives supposées en être les indicateurs. Idéalement, ces indicateurs devraient permettre de distinguer 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), et quel est leur comportement ou leur intention de comportement à l'égard de l'objet (composante comportementale ou conative) (Smith, 1947 « The Personal Setting of Publics Opinions, A Study of Attitudes Toward Russia, *Public Opinion Quarterly*, 1947, 11, 508. Cependant peu d'études mesurent indépendamment ces trois composantes de l'attitude et la mesure d'une attitude envers un objet est plutôt faite au travers d'une évaluation globale. C'est l'approche que nous avons retenue, notre travail s'étant focalisé sur la perception globale du contrôle de gestion par les managers. A cet effet, nous avons utilisé les réponses obtenues lors des entretiens préparatoires à propos des perceptions que les acteurs de la firme ont du contrôle de gestion : carcan, outil d'aide à la décision, entre autres (voir tableaux A5 et A7).

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 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. Ces derniers 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 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.

³ Lors du pré test de notre questionnaire initial qui comprenait 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 échelle plus fine, à 7 points, pour les questions utilisant ce type de proposition.

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 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 (Communautés inférieures à 0,5). 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 tableaux A1 et 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 d'une analyse discriminante sur les deux groupes. L'analyse discriminante a été choisie en raison du caractère explicatif de la variable « Mission du contrôleur de gestion » sur la constitution des postes. Il est possible d'observer que le groupe 1 présente un niveau plus faible de conseil, tant stratégique qu'opérationnel, que le groupe 2 (les moyennes sont significativement différentes à un niveau de signification inférieur à 0,0001 %), comme l'indique le tableau 2. Les deux groupes ne présentent pas de différence significative au niveau des autres missions. 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. Ces résultats sont présentés dans les tableaux A3 et A4. Les deux premiers 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. Ces résultats sont présentés dans les tableaux A5 et A6.

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.

Il est intéressant de remarquer que dans le cas de contrôleurs de gestion – Techniciens ce sont les attitudes négatives « organe de surveillance » et « carcan » qui peuvent significativement être expliquées par les pratiques de communication employées par les contrôleurs de gestion.

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 3 – 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 – 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, l'affectif	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	0,592**	3,135	0,011
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	0,394*	0,015	-0,149	0,097	0,029	0,224	-0,094	1,291	0,285
Carcan	-0,349*	-0,376*	0,208	0,125	0,406*	0,317	-0,106	-0,253	2,440	0,037
									Pouvoir explicatif $R^2 = 0,821$	

* : Significatif au niveau inférieur à 5% ;

** : Significatif au niveau inférieur à 1%.

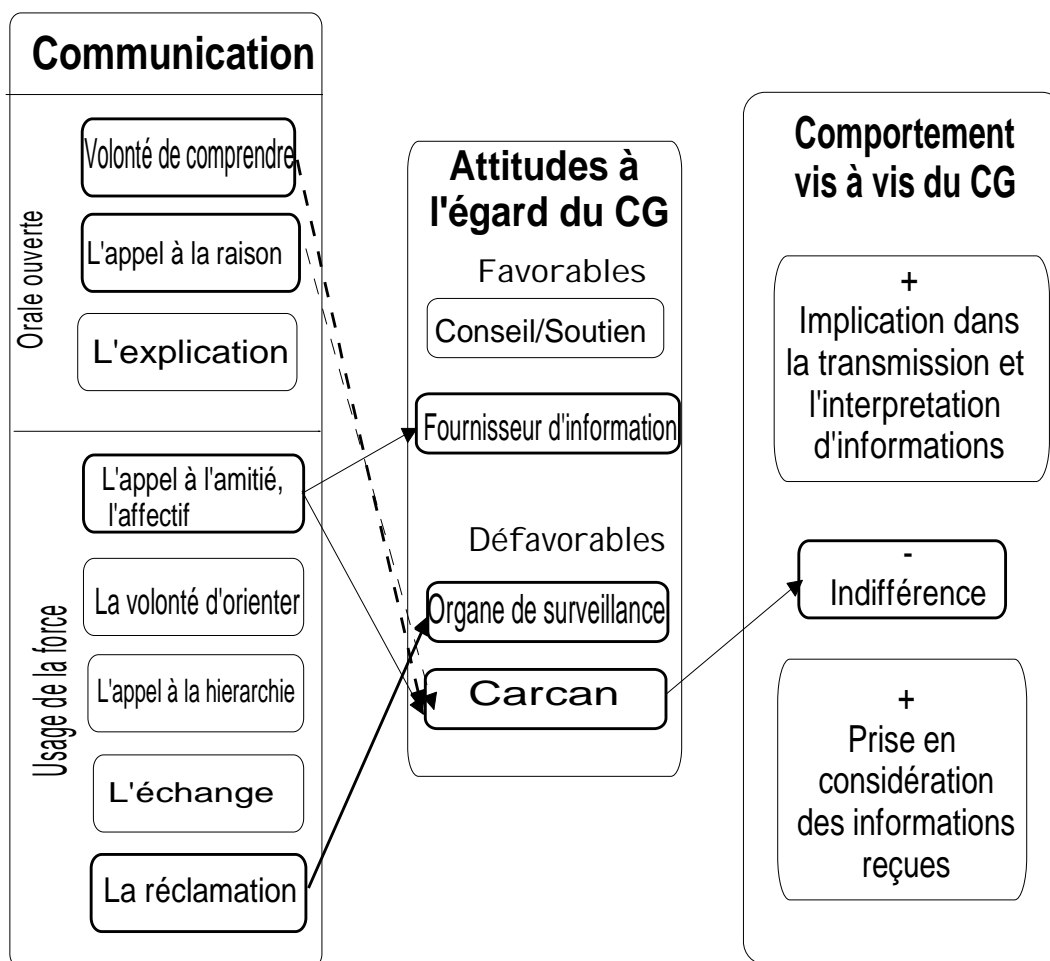
Il est important de signaler que dans le cas des contrôleurs de gestion-techniciens, seul le comportement d'indifférence est expliqué par les attitudes vis-à-vis du contrôle de gestion, et plus spécifiquement par la perception du contrôleur de gestion comme un carcan, et ceci avec une significativité inférieure à 7%.

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.



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 positivement 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.

Il est intéressant de remarquer que, dans le cas de contrôleurs de gestion – Conseillers, la seule attitude dont la prédictibilité par les pratiques de communication n’a pas été mise en évidence est celle liée à la perception du contrôleur de gestion comme un fournisseur d’information.

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 gestion	Les pratiques de Communication								Test de prédictibilité	
	La volonté de comprendre	L’appel à l’amitié, l’affectif	La volonté d’orienter	L’appel à la hiérarchie	L’appel à la raison	L’explication	L’échange	La réclamation	F-Statistique	Probabilité
Organe de surveillance	0,173	0,161	0,258*	-0,004	0,133	0,211	-0,109	-0,141	2,261	0,034
Conseil / soutien	0,289*	0,108	0,109	-0,272*	-0,117	0,120	0,009	-0,191	2,258	0,034
Fournisseur d’information	0,123	-0,074	0,041	-0,131	-0,082	0,072	0,042	0,130	0,593	0,780
Carcan	-0,263*	-0,104	0,228*	0,217	0,016	-0,149	0,337**	-0,034	2,518	0,019
									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.

Il est important de signaler que dans le cas des contrôleurs de gestion-Conseillers, le comportement d'implication (dans la transmission et l'interprétation d'informations) est expliqué significativement par la perception du contrôleur de gestion comme un agent de conseil et soutien. Par ailleurs, un comportement d'indifférence est lié négativement avec la perception du contrôleur de gestion comme un fournisseur d'information, mais ce comportement n'est pas significativement prédictible par les attitudes des managers.

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

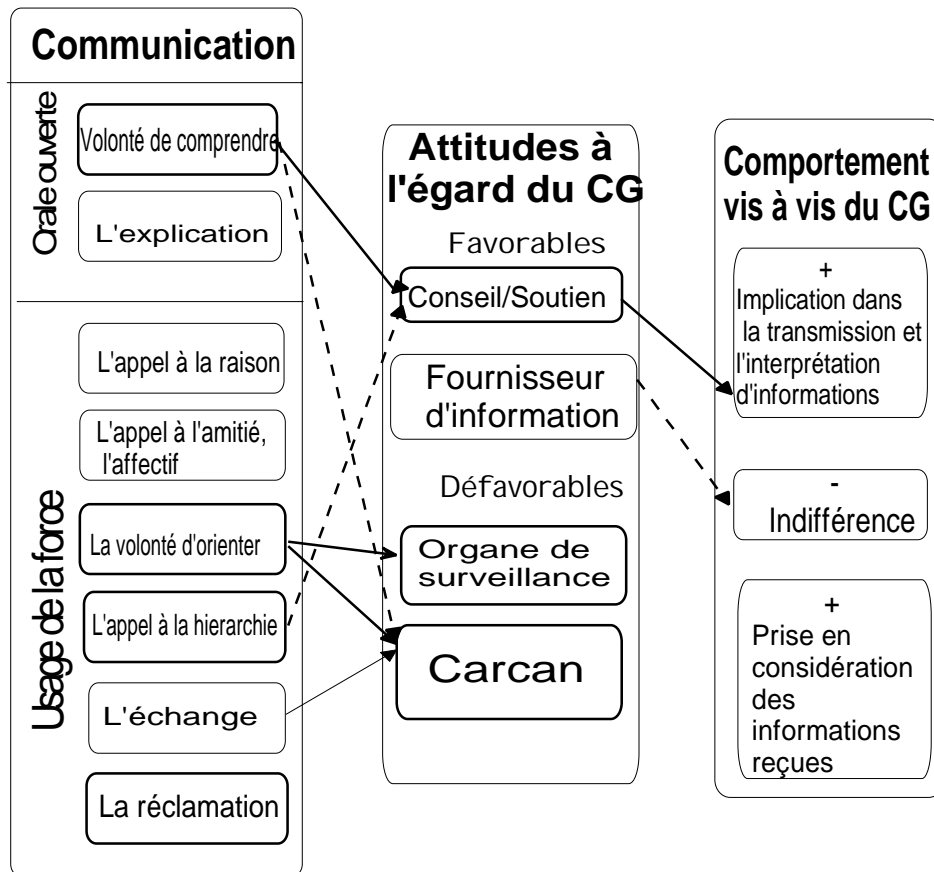
Tableau 6 – Les coefficients canoniques β entre l'attitude des managers et leur comportement vis-à-vis du contrôle de Gestion ainsi que le pouvoir explicatif de la première variable sur la seconde - Groupe des Contrôleurs de gestion - Conseillers.

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	<u>0,338**</u>	0,027	-0,112	<u>2,962</u>	<u>0,024</u>
Indifférence	0,111	-0,052	<u>-0,226*</u>	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%.

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.



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 :

La recherche présentée ici repose sur la perception que les contrôleurs de gestion ont de la réalité de leur métier, de la participation des managers au processus de contrôle de gestion et de l'image qu'ils ont du contrôle de gestion. Il aurait été intéressant de croiser ces perceptions avec celles des managers, ce que nous n'avons pas fait pour des raisons évidentes de 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, 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.

Une première observation est que toutes les pratiques de communication existent, tant chez les Conseillers comme chez les Techniciens : communication ouverte ou usage de la force.

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.

Conformément à ce que nous attendions, il ressort des questionnaires étudiés que la pratique de la communication ouverte 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 témoignent 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 ». 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, serait à examiner et à approfondir dans une recherche ultérieure.

Mais il apparaît également que la communication orale n'est pas influente quelles que soient les situations. Ainsi, aucune pratique de communication n'apparaît comme corrélée significativement pour les Techniciens au statut de « Conseil/ soutien ». Cette observation est rassurante : la réalité des Techniciens n'est pas de faire du conseil et aucune technique de communication étudiée ne peut faire croire le contraire.

Par ailleurs, nous avons mis en évidence que l'attitude des managers envers le contrôle de gestion influence leur comportement face au contrôle de gestion.

Conformément à nos attentes, être 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 ». Apparaître comme un « Fournisseur d'information » réduit celles, toujours pour les Conseillers, d'un comportement d'indifférence, i.e. d'un comportement où les informations et analyses reçues ne sont pas prises en compte. Pour les Techniciens, ce même comportement « d'indifférence » est d'autant plus présent que le contrôleur de gestion est perçu comme un « Carcan ». Ainsi, 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 de la force (notamment au travers de la hiérarchie) peuvent y aider. Cependant, aucune attitude n'apparaît comme reliée significativement 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 ».

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. L'époque 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 G. (1935), « Attitudes », in Handbook of social Psychology, C. Murchison ed., Worcester, Clark University Press, pp.798-884
- Anthony R.N. (1965), Planning and control systems, a framework for analysis, Boston : Division of research, Graduate School of Business Administration, Harvard University
- Anthony R.N. (1988), The Management Control Function, Boston, Harvard University Press
- Bellenger L. (1992), Consulter, argumenter, réfuter, ESF éditeur, Paris
- Bescos P.L, Dobler P., Mendoza C. et Naulleau G. (1995), Contrôle de gestion et management, Montchrestien, Paris
- Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », Revue française de gestion, pp.38-45
- Bouquin H. (2000), « Théorie des organisations et contrôle », in : Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, B. Colasse Ed., Economica, Paris, pp.1203-1210

- Chalvin D. (2000), L'affirmation de soi, mieux gérer ses relations avec les autres, Les Editions ESF, 10^{ème} édition, Paris
- Chiapello E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction », Echanges, n°92, pp.7-31
- Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », in : Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, B. Colasse, Ed., Economica, Paris, pp.547-557
- Dunk A.S. (1990), « Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance : a research note », Accounting, organizations and society, vol.15, n°3, p.171-178
- Dupuy Y. et Rolland G. (1991), Manuel de contrôle de gestion, Dunod, Paris
- Dupuy Y. (1999), « Faire de la recherche en contrôle de gestion ? », in : Faire de la recherche en contrôle de gestion ?, Vuibert : Collection Fnege, Paris, pp.1-8
- 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
- Halgand N. (1999), « Au cœur du contrôle : les représentations », in : Faire de la recherche en contrôle de gestion ?, Paris : Vuibert : Collection Fnege, pp.31-50
- Jordan H. (1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », Groupe HEC : Les Cahiers de recherche, CR 644/1998, Paris
- Jung C.G. (1983), Types psychologiques, 5^{ème} édition, Genève : Librairie de l'Université Georg et Cie
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), Le tableau de bord prospectif, Les Editions d'organisations, Paris, 311 pages
- Khemakhem A. (1976), La dynamique du contrôle de gestion, Dunod, Paris
- 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
- Merchant Kenneth A. (1985), « Budgeting and the propensity to create budgetary slack », Accounting, organizations and society, vol.10, n°2, p.201-210
- Mevellec P. (1993), « Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC », Revue Française de Comptabilité, n°251, pp.36-44
- Minzberg (1972), « The myths of MIS », California Management Review, Vol.15, n°1, pp.92-97
- Mucchielli R. (2000), L'entretien de face à face dans la relation d'aide, ESF éditeur, Paris.
- Myers G.E. & Myers M.T. (1984), Les bases de la communication interpersonnelle, une approche théorique et pratique, Mac Graw-Hill, pp. 225-230
- 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
- Rogers C. (1997), Le Développement de la personne, Dunod, Paris, 1997

Salomé J. (1993), Relation d'aide et formation à l'entretien, Presses universitaires de Lille

Simons R. (1995), Levers of Control, Boston, Harvard Business School Press

Smith M.B. (1947), « The Personal Setting of Publics Opinions », A Study of Attitudes Toward Russia, Public Opinion Quaterly, vol.11, n°508

Touzard H. (1977), La médiation et la résolution des conflits, PUF, Paris

Watzlawick P. (1981), L'interaction, Le Seuil, Paris

Annexes

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

Nom donné au facteur	Questions		Poids factoriel	Communautés
	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
	Q65	En cas de difficultés pour obtenir des informations détenues exclusivement par une personne donnée, vous réfléchissez avec votre interlocuteur aux solutions possibles	0,607	0,526
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