

POUR UNE MEILLEURE PARTICIPATION DES MANAGERS AU CONTRÔLE DE GESTION

Armelle Godener, Mariana Fornerino

Association francophone de comptabilité | « Comptabilité - Contrôle - Audit »

2005/1 Tome 11 | pages 121 à 140

ISSN 1262-2788

Article disponible en ligne à l'adresse :

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2005-1-page-121.htm>

!Pour citer cet article :

Armelle Godener, Mariana Fornerino, « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2005/1 (Tome 11), p. 121-140.
DOI 10.3917/cca.111.0121

Distribution électronique Cairn.info pour Association francophone de comptabilité.

© Association francophone de comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion

Armelle GODENER* et Mariana FORNERINO**

Résumé

Au travers d'une enquête, les auteurs montrent que le regard que les managers portent sur le contrôle de gestion, c'est-à-dire leur attitude envers ce processus, influence leur degré de participation à ce même processus en favorisant leur implication dans la transmission et l'interprétation d'informations ou en intégrant les apports du contrôle de gestion dans leur action quotidienne. Ils montrent aussi 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 – PARTICIPATION – ATTITUDES.

Abstract

Through a survey, the authors show that the opinions of managers on management control (i.e. their attitude) influence their degree of participation in the management control process, by enhancing the transmission of information or the use of management control output. They also show that this attitude is significantly more favorable when controllers use specific techniques of interpersonal oral communication.

KEYWORDS. – MANAGEMENT CONTROL – COMPETENCIES – COMMUNICATION – PARTICIPATION – ATTITUDES.

Correspondance :

Armelle Godener
Grenoble – École de Management
12, rue Pierre-Sémard, BP127 – 38003 Grenoble Cedex 1
+ 33 4 76 70 60 37
armelle.godener@grenoble-em.com

Les auteurs remercient Jocelyne Deglaine, enseignante à Grenoble-École de management, pour sa contribution dans les étapes initiales du processus de recherche, en particulier au niveau de la littérature sur la communication orale, et de la construction du questionnaire.

* Professeur associé Grenoble-École de management

** Professeur associé Grenoble-École de management – CERAG-UMR5820

Introduction

Le contrôle de gestion, en tant que fonction support, se doit de satisfaire ses utilisateurs (Bouquin, 1991, p. 320 ; Bollecker, 2001, p. 167). Il doit apporter une réelle assistance à ses destinataires, c'est-à-dire les aider à mener à bien leurs missions. Pour ce faire, les informations et analyses fournies par les contrôleurs de gestion doivent sans conteste être appropriées à l'environnement et aux besoins des décideurs.

Face à l'instabilité et à 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, comme par exemple la méthode ABC (Mévellec, 1993 ; Lebas, 1992 ; Lorino, 1991) ou le *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 1998 ; Mendoza et Zrihen, 1999). 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. Leur adaptation aux besoins et à la situation propre de chaque organisation, voire de chaque service, repose sur une collaboration entre le contrôleur de gestion et les destinataires des informations (Dworaczek et Oger, 1998 ; Krumwiede, 1998 ; Bourguignon *et al.*, 2002). Leur fonctionnement exige de plus qu'ils soient régulièrement renseignés par les multiples détenteurs d'informations. Enfin, les analyses réalisées par le contrôleur de gestion ne peuvent se faire à partir des seules données chiffrées : elles doivent également s'adosser à la compréhension et l'interprétation des faits par les décideurs et acteurs de l'entreprise.

Ainsi, 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. Comme le souligne Bourguignon (2001), « on ne fait pas de contrôle de gestion contre les acteurs mais avec eux ». Or, notre travail montre d'une part que le degré de participation des managers dépend du regard qu'ils portent sur le contrôle de gestion et que, d'autre part, ce regard est positivement influencé 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 en termes de formation et de recrutement, puisque 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. De plus, l'image que les managers ont du contrôle de gestion apparaît comme une variable déterminante pour ce processus et donc comme une variable à gérer.

Cet article est articulé de la façon suivante. Dans une première partie, nous explicitons la variable « participation des managers au contrôle de gestion » et précisons en quoi cette variable mérite d'être étudiée plus avant. Dans la deuxième partie, nous construisons progressivement le modèle proposé en prenant appui à la fois sur la littérature en contrôle de gestion et sur des écrits en psychologie sociale. La troisième partie est consacrée à la présentation de la méthodologie mise en œuvre : le questionnaire utilisé et les traitements statistiques réalisés. Les résultats obtenus sont progressivement exposés. Enfin, dans la quatrième partie, nous discutons nos principales observations dans une perspective managériale — comportement des contrôleurs de gestion, recrutement et formation —.

1. La participation des managers au contrôle de gestion

Cette partie a pour objet d'explicitier la variable « participation des managers au processus de contrôle de gestion » qui constitue la variable expliquée de notre modèle. Nous commençons par montrer en quoi cette variable est essentielle pour le processus de contrôle de gestion (1.1.). Nous mettons alors en évidence que si cette variable est largement étudiée en tant que variable déterminante de la performance des organisations, les variables dont elle dépend sont en grande partie méconnues et méritent d'être identifiées (1.2.).

1.1. Le rôle essentiel des managers dans le processus de contrôle de gestion

La lecture de quelques définitions clés du contrôle de gestion montre que le contrôle de gestion constitue un processus dont les managers sont les acteurs principaux. Dans la première définition à avoir fait référence en la matière, R. N. Anthony (1965) a ainsi 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 après les 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. La non-prise en considération par ces derniers des informations et analyses proposées rendrait illégitime et dénuerait de valeur le processus en place. Pour sa part, C. Thomas (2003) souligne la dimension interactive du contrôle de gestion moderne en s'appuyant sur M. Fiol et M. Lebas (1999) pour qui le contrôle de gestion se définit comme « une capacité d'apprentissage des managers en vue de créer les conditions collectives d'un développement conjoint de la rationalité et du sens ». Ses observations, au travers d'une étude de cas, amènent l'auteur à conclure que l'importance des budgets réside dans les règles d'interaction qu'ils fournissent. Il s'agit « d'inciter les acteurs à adhérer à ces règles, à les enrichir, à les contextualiser [...] ».

Par ailleurs, les managers jouent un rôle déterminant en matière de qualité de l'information véhiculée et traitée dans le cadre du processus. D'une part, la définition du système de contrôle de gestion et la mise en place d'outils comme la méthode ABC (Dworaczek et Oger, 1998 ; Krumwiede, 1998) ou les tableaux de bord (Bourguignon *et al.*, 2002) nécessitent une réflexion des managers sur les facteurs de coûts et de performance et un échange de qualité avec les contrôleurs de gestion chargés de développer ces outils. D'autre part, les outils du contrôle de gestion doivent être nourris régulièrement par les informations détenues par les uns et les autres. Seul ce « partage » de l'information permet d'interpréter correctement, par exemple, un écart sur le coût des matières premières consommées et de déterminer s'il provient d'une erreur de manipulation ou d'un manque de motivation des opérateurs (renseignements détenus par le chef d'atelier), d'un dysfonctionnement des machines sur lesquelles ces matières ont été travaillées (donnée connue du responsable de la maintenance) ou encore d'une qualité des matières non conforme à la qualité requise ou d'un coût unitaire supérieur au coût prévu (information en provenance du service achat).

Ainsi, la participation des managers 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. Elle mérite à ce titre une attention toute particulière. Or, l'examen de la littérature existante montre que cette variable reste en partie méconnue.

1.2. La participation des managers au contrôle de gestion : une variable à approfondir

La participation des managers est très présente dans la littérature consacrée à l'approche comportementale du contrôle de gestion. En effet, créé à la suite de mise en évidence des dysfonctionnements susceptibles d'être générés par le budget (Argyris, 1952) – matelas budgétaires, maximisation de l'intérêt individuel au détriment de celui de l'entreprise, démotivation, etc. –, ce courant de recherche s'est attaché à appréhender les conditions favorisant, ou au contraire limitant, ces dysfonctionnements et à évaluer leur impact sur la performance individuelle ou organisationnelle. Parmi les variables ainsi mises en perspective, une variable qui a été et reste très étudiée est le degré de participation des salariés au processus d'élaboration du budget (Brownell et McInnes, 1986 ; Dunk, 1993 ; Clinton et Hunton, 2001 ; Chong et Chong, 2002 ; Wentzel, 2002).

Notre recherche vise à compléter sous deux angles les recherches menées jusqu'ici dans le cadre de ce corpus théorique.

En premier lieu, l'approche comportementale restreint le cadre de la participation des managers à celui de l'élaboration du budget. Notre variable, au contraire, englobe l'intégralité du processus de contrôle de gestion (élaboration du budget, suivi des réalisations, mise en place d'outils, etc.) avec aussi bien des actions de transmission d'informations que des actions de prise en considération des informations reçues.

En second lieu, notre étude vise à proposer des déterminants de la variable « participation ». Dans le cadre de l'approche comportementale du contrôle de gestion, cette variable tient au contraire presque systématiquement la place de variable explicative. Shields et Shields (1998) n'ont ainsi recensé que quatre études ayant travaillé sur les antécédents de la participation. Ces quelques travaux ont recherché quelles sont les conditions qui incitent la direction à prévoir la participation des managers dans le cadre du processus d'élaboration du budget. Les variables étudiées sont par exemple l'incertitude de la tâche et de l'environnement, l'interdépendance de la tâche et l'asymétrie de l'information (Shields et Shields, 1998). Notre angle de travail est différent dans le sens où nous nous sommes intéressées à ce qui incite les managers à effectivement jouer le jeu proposé par la direction, c'est-à-dire à participer au contrôle de gestion. Étudier les déterminants de la « participation d'un responsable au processus de contrôle de gestion » nous paraît important dans le sens où, *a priori*, elle n'est spontanée ni en termes de transmission systématique d'informations fiables et complètes, ni en termes de prise en considération des informations proposées. En effet, en matière de transmission, l'asymétrie de l'information offre aux managers la possibilité de ne pas fournir scrupuleusement toute l'information qu'ils détiennent. C'est le choix que font parfois, par exemple, les ingénieurs d'affaires qui, pour ne pas faire apparaître de malus, affectent les dépassements de temps relatifs à une affaire donnée à une autre affaire capable de les absorber plus discrètement (Bouquin, 2000). C'est également la situation de responsables impliqués dans l'élaboration du budget qui se créent un « matelas budgétaire » (ou *slack*) en sous-évaluant leur potentiel de réalisation ou au contraire en surestimant intentionnellement les ressources nécessaires à la réalisation de leurs objectifs, en vue de maximiser leurs chances de respecter leur budget futur (Merchant, 1985 ; Dunk, 1990 ; Fisher *et al.*, 2002). Par ailleurs, au niveau

cette fois de l'utilisation des informations du contrôle de gestion, chacun sait que certains managers sont plus enclins que d'autres à utiliser les informations fournies par le contrôle de gestion. Comme le souligne P. Langevin (2002), « même si les décideurs sont dotés d'outils d'aide à la décision performants, ils peuvent ne pas les utiliser efficacement ». Cette observation explique pourquoi le système contrôle de gestion gagne à être accompagné de mécanismes incitatifs, notamment des mécanismes financiers, visant à orienter les comportements des acteurs de l'organisation dans le sens souhaité.

Mais quels sont les facteurs susceptibles de favoriser ou de gêner une large participation ?

2. Identification de facteurs déterminants de la participation des managers

Pour construire notre modèle explicatif de la participation des managers au contrôle de gestion, nous avons fait appel à la littérature relevant de la psychologie sociale. Dans un premier temps, nous explorons d'un point de vue théorique les liens pouvant exister entre le degré de participation des managers au processus de contrôle de gestion et l'image qu'ils se sont forgée vis-à-vis de ce processus (2.1.). Dans un second temps, nous nous intéressons au rôle que pourraient jouer, dans la formation de cette image, les techniques de communication orale utilisées par les contrôleurs de gestion (2.2.). Nous envisageons ensuite le type de poste de contrôleur de gestion comme variable modératrice (2.3.). Nous concluons enfin sur le modèle proposé (2.4.).

2.1. Participation des managers et image du contrôle de gestion

Les managers devraient utiliser d'autant plus les informations produites et transmises par le contrôleur de gestion qu'ils les jugent pertinentes et aptes à les aider dans leurs missions. Au contraire, tout jugement négatif, toute réticence vis-à-vis du processus en général devraient constituer un frein à l'utilisation des données. De même, considérer le contrôle de gestion de façon positive devrait inciter les managers à nourrir le processus des informations essentielles qu'ils détiennent, avec l'attente de raisonnements de qualité en retour.

Ainsi, la participation des managers au contrôle de gestion pourrait dépendre de la perception que les managers ont de ce processus et de leurs intérêts. Dans ce sens, M. Bollecker (2001, p. 168) énonce d'ailleurs, en faisant référence à Friedberg (1993), qu'une influence accrue des contrôleurs de gestion dans le processus de décision ne peut être envisagée sans l'acceptation du processus par les opérationnels.

Un parallèle peut être fait avec les concepts d'attitude et de comportement développés par les spécialistes en psychologie sociale. En effet, pour G. Allport (1935), l'attitude envers un objet est une opinion vis-à-vis de l'objet même qui exerce une influence directe sur le comportement à l'égard de cet objet. Ce lien générique entre attitude et comportement soutient l'hypothèse d'une relation entre l'image que les managers ont du contrôle de gestion et leur degré de participation à ce même processus.

La plupart des chercheurs en psychologie sociale, comme H.B. English et C.A. English (1968), comprennent l'attitude comme 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, c'est-à-dire sa perception favorable ou défavorable du processus, et par là son comportement à son égard. Cette

évaluation n'est pas gratuite : elle sert à ce que l'individu atteigne certains buts, comme les besoins de cohérence, de satisfaction, de reconnaissance (Smith, 1947).

En somme, nous pouvons supposer, en nous appuyant sur les concepts de la psychologie sociale, que les managers n'ont un comportement positif, en termes de prise en considération des informations reçues et en termes d'implication dans la transmission d'informations et les échanges, que s'ils se sont formé une image favorable vis-à-vis du contrôle de gestion. Ces conclusions nous amènent à formuler notre première proposition :

Proposition 1 : *L'image du contrôle de gestion auprès des managers a un impact sur leur participation à ce processus.*

Le fait que l'on puisse observer des images favorables et défavorables nous conduit à décliner cette proposition en deux hypothèses, comme suit :

Hypothèse 1 : *Plus les images favorables du contrôle de gestion auprès des managers sont fortes, plus le degré de participation des managers au contrôle de gestion sera fort.*

Hypothèse 2 : *Plus les images défavorables du contrôle de gestion auprès des managers sont fortes, plus le degré de participation des managers au contrôle de gestion sera faible.*

Si effectivement un lien peut être établi entre l'image du contrôle de gestion auprès des managers et leur participation à ce processus, l'image apparaîtra comme un facteur clé de succès du contrôle de gestion sur lequel il convient d'agir. Or le contrôleur de gestion a, entre autres 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 et Rolland, 1991 ; Bescos *et al.*, 1995 ; Bessire, 1995 ; Dupuy, 1999). Il est de sa responsabilité de favoriser l'acceptation du contrôle de gestion par les managers. Mais comment y parvenir ? Nous avons choisi d'étudier, dans le cadre de cette recherche, les relations qui existent entre la pratique de communication orale adoptée par les contrôleurs de gestion et l'image du processus auprès des managers.

2.2. Les techniques de communication orale et l'image du contrôle de gestion auprès des managers

De très nombreux auteurs insistent sur la nécessité que le contrôleur de gestion possède de solides compétences relationnelles telles que le sens pédagogique (Danziger, 2000 ; Bouin et Simon, 2000), l'écoute (Bouin et Simon), l'aptitude à la communication (Chiapello, 1990 ; Nobre, 1998 ; Danziger, 2000 ; Bouin et Simon, 2000) ou la capacité de persuasion (Bouin et Simon, 2000). Ce besoin de compétences en communication provient du fait que dans son rôle d'animateur du processus de contrôle de gestion, le contrôleur doit former, inciter, convaincre, comprendre.

Parmi les divers moyens de communication disponibles, nous nous sommes focalisées sur la communication orale dans le cadre d'entretiens en face-à-face. H. Mintzberg (1972) souligne que le contact direct et la communication verbale sont plus efficaces que le recours aux systèmes d'information car ils permettent de profiter des expressions du visage, du ton, des gestes ainsi que d'échanger en temps réel. Jordan (1998) a d'ailleurs montré que les contrôleurs de gestion utilisent de plus en plus le contact direct dans le cadre de leurs fonctions : 72 % des contrôleurs de gestion d'entreprises de plus de 500 personnes ont déclaré en 1998 rencontrer plusieurs fois par mois les opérationnels relevant de leurs activités, pour seulement 46 % dans une enquête datant de 1990 (Chiapello). Pour le contrôleur de gestion, ces rencontres sont 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. Une bonne

coopération entre le contrôleur de gestion et un manager augmente ainsi considérablement les chances que le tableau de bord mis en place pour ce manager corresponde à ses besoins et soit perçu comme pertinent (Bescos *et al.*, 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. Enfin, on peut supposer que le rôle d'interface et de coordinateur du contrôleur de gestion, mis notamment en évidence par M. Bollecker (2002), s'exerce en grande partie au travers d'entretiens avec les managers. La perception du contrôle de gestion par les managers peut ainsi évoluer au travers de leurs rencontres successives avec le contrôleur de gestion dont le travail peut gagner en qualité et être mieux expliqué.

L'extrapolation au contrôle de gestion de ce que les spécialistes de la communication orale ont montré dans d'autres contextes suggère pourtant que de la bonne volonté et de bonnes compétences techniques en contrôle de gestion ne suffiraient pas pour venir à bout de la rétention d'information et comprendre les besoins de ses interlocuteurs. Des techniques de communication orale constitueraient un facteur clé de succès de ces entretiens.

Les spécialistes en communication indiquent en effet que toute personne en situation d'entretien opte schématiquement entre deux grands types de pratiques possibles : l'usage de la force ou l'adoption de techniques de communication ouverte. L'usage de la force consiste à pousser son interlocuteur à adopter un comportement donné sans chercher à le convaincre sur le fond de la pertinence de ce comportement (Myers et Myers, 1984). Un exemple de cette pratique est le recours à la hiérarchie de son interlocuteur dont M. Bollecker (2001) a mis en évidence la fréquence d'utilisation par les contrôleurs de gestion. De son côté, le comportement de communication ouverte comprend une première phase d'écoute active, 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 : phases à respecter au cours de chaque entretien, recours à des questions ouvertes (d'abord impérativement sur un terrain favorable et seulement ensuite, si nécessaire, sur un terrain plus sensible), reformulations régulières des propos de l'interlocuteur, 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 la communication ouverte est plus adaptée que l'usage de la force car elle favorise l'instauration de relations gagnant/gagnant sur le long terme (Touzard, 1977 ; Watzlawick, 1981 ; Myers et Myers, 1984). Si cette règle 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. Ainsi, l'évaluation à l'égard du contrôle de gestion risque d'en souffrir. Cette hypothèse est cohérente avec la remarque de A. 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.

Nous déduisons de cette discussion la proposition suivante :

Proposition 2 : *Les pratiques de communication utilisées par le contrôleur de gestion ont un impact sur l'image du contrôle de gestion auprès des managers.*

En fonction des types de communication et en fonction des images favorables et défavorables du contrôle de gestion, il est possible de décliner cette proposition en quatre hypothèses, comme suit :

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

Hypothèse 3b : *Plus les contrôleurs de gestion mettent en œuvre des techniques de communication orale ouvertes, plus les images défavorables du contrôle de gestion auprès des managers 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 images favorables du contrôle de gestion auprès 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 images défavorables du contrôle de gestion auprès des managers 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.

2.3. L'orientation du poste du contrôleur de gestion : une variable modératrice

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

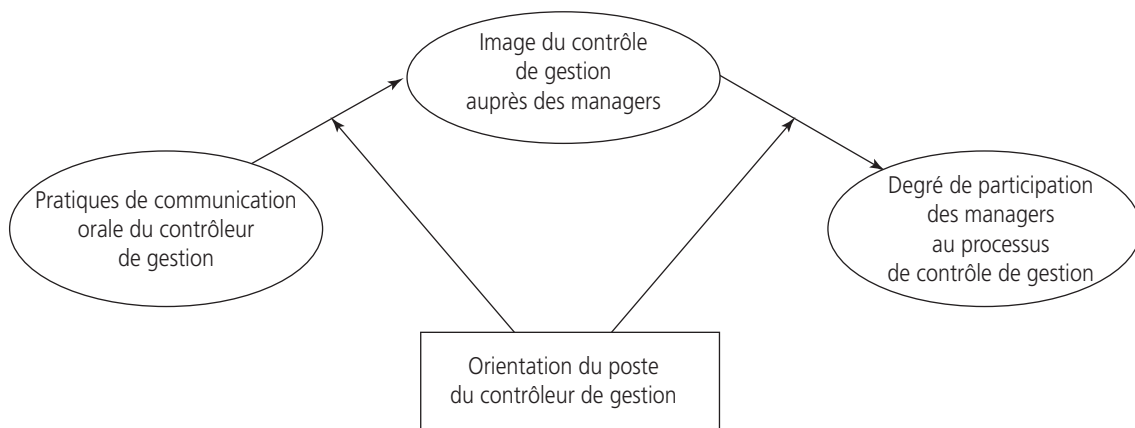
On peut imaginer que le contrôleur de gestion-conseiller, *a priori* plus proche des opérationnels que le contrôleur de gestion-technicien, pourrait bénéficier d'une image plus favorable que ce dernier, ce qui pourrait réduire l'importance des techniques de communication adoptées. Mais il pourrait être 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 existant entre les techniques de communication et l'image des managers vis-à-vis du contrôle de gestion. Par ailleurs et dans le même ordre d'idées, nous proposons que la relation entre l'image et le degré de participation est modérée par l'orientation du poste. En conséquence, nous allons tester le modèle construit pour chaque profil de postes rencontré.

2.4. Le modèle proposé

Dans notre modèle (synthétisé dans la figure 1), la variable à expliquer ou variable dépendante est le « comportement des managers vis-à-vis du contrôle de gestion » ; elle va être expliquée par les « techniques de communication mises en œuvre par le contrôleur de gestion ». « L'image du contrôle de gestion auprès des managers » est une variable médiatrice de la relation entre les techniques de

communication et le comportement des managers. Par ailleurs, les relations entre la variable indépendante et la variable médiatrice, ainsi que la relation entre la variable médiatrice et la variable dépendante sont modérées par « l'orientation du poste du contrôleur de gestion ».

Figure 1.
Le modèle proposé



3. L'analyse empirique

Nous avons testé notre modèle théorique au travers d'une enquête quantitative menée auprès de contrôleurs de gestion. La collecte des données (3.1.), les dimensions sous-jacentes des variables (3.2.) et les relations mises en évidence dans chaque groupe de contrôleurs (3.3.) sont explicitées dans cette deuxième partie. Les modèles établis pour chacun des types de contrôleurs sont alors comparés (3.4.).

3.1. La collecte des données

N'ayant pas trouvé 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 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. Ils nous ont également permis d'identifier les pratiques de communication utilisées dans ces situations et les différentes perceptions du contrôle de gestion ayant cours dans les entreprises. Nous avons tenu compte 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 aux missions coutumières du contrôle de gestion telles que le suivi des réalisations ou l'élaboration du budget. Pour chacune de ces missions, le répondant doit s'exprimer au travers d'une échelle en cinq points sur diverses propositions

relatives à leurs attributions (ex. : informer la direction, informer les opérationnels, analyser, proposer des recommandations, construire un plan d'actions, etc.). Par ces questions, 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 des situations délicates d'entretien. 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 ont permis de positionner les répondants par rapport aux pratiques de communication retenues.

La troisième partie du questionnaire concerne l'image du contrôle de gestion auprès des managers et des dirigeants de l'entreprise. Conformément à la plupart des études, nous avons mesuré cette variable de façon globale. À 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 tels carcan, outil d'aide à la décision, etc.

La dernière partie du questionnaire touche enfin à la participation des managers et des dirigeants au contrôle de gestion. Les questions posées portent sur la qualité des données qu'ils transmettent, sur leur participation active aux analyses de gestion lorsque celles-ci requièrent leur connaissance et/ou leur interprétation de la réalité et sur l'usage qu'ils font des outils et informations proposés par le contrôle de gestion.

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. 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. Deux biais en résultent. Tout d'abord, les attitudes et comportements des managers sont mesurés par la perception que les contrôleurs de gestion en ont et ne sont pas mesurés directement. Parallèlement, les comportements des contrôleurs de gestion en matière de communication orale sont décrits par nos répondants en fonction de ce qu'ils pensent pratiquer, ce qui pourrait diverger de ce qui se produit réellement ou du moins de ce que leurs interlocuteurs en perçoivent.

Après relance téléphonique, 160 réponses nous sont parvenues, soit un taux de réponse d'environ 13,5 %. Certaines étant incomplètes, les résultats statistiques ont été élaborés à partir de 118 questionnaires.

3.2. 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 », « image du contrôle de gestion auprès des managers » et « participation des managers au 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.

3.2.1. L'ORIENTATION DES POSTES DE CONTRÔLEUR DE GESTION

Cinq dimensions du métier ont été mises en évidence par une analyse en composantes principales. Nous les avons interprétées comme représentant respectivement : (1) le « conseil opérationnel »

(alpha = 0,78), correspondant à des actions de conseil aux cadres et opérationnels dans le cadre du suivi des réalisations ; (2) le « conseil stratégique » (alpha = 0,71), qui intègre 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 » (alpha = 0,72) ; (4) le « traitement des données budgétaires » (alpha = 0,68) et (5) « l'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels et assistance » (alpha = 0,64).

À partir de ces dimensions, une analyse typologique par la méthode des nuées dynamiques nous a permis d'identifier deux groupes dont les caractéristiques ont été évaluées au travers d'une analyse discriminante. Il est apparu que le groupe n° 1 présente un niveau plus faible de conseil stratégique ($m = -1,009$) que le groupe n° 2 ($m = 0,489$, $p < 0,001$). De la même façon, le groupe n° 1 présente un niveau plus faible de conseil opérationnel ($m = -0,647$) que le groupe n° 2 ($m = 0,313$, $p < 0,001$). En revanche, les deux groupes ne présentent pas de différence significative au niveau des autres missions. En conséquence, nous avons choisi d'appeler le groupe n° 1 « contrôleurs de gestion-techniciens » et le groupe n° 2 « contrôleurs de gestion-conseillers ».

3.2.2. LES PRATIQUES DE COMMUNICATION

L'analyse en composantes principales portant sur les questions relatives aux pratiques de communication a conduit à retenir huit facteurs : « la volonté de comprendre » (alpha = 0,90), « l'explication » (alpha = 0,84), « l'appel à la raison » (alpha = 0,87), « l'appel à l'amitié, à l'affectif » (alpha = 0,94), « la réclamation » (alpha = 0,62), « l'appel à la hiérarchie » (alpha = 0,91), « la volonté d'orienter » (alpha = 0,87) et « la proposition d'échange » (alpha = 0,67). Les trois 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 cinq suivants relèvent au contraire de l'usage de la force puisque c'est en jouant sur un autre registre que le fond de sa demande que le contrôleur de gestion tente d'obtenir gain de cause.

3.2.3. L'IMAGE DU CONTRÔLE DE GESTION AUPRÈS DES MANAGERS

L'analyse en composantes principales portant sur les questions relatives à l'image du contrôle de gestion auprès des managers a permis de conserver quatre facteurs dans la suite de notre analyse : « organe de surveillance » (alpha = 0,66), « conseil/soutien » (alpha = 0,61), « fournisseur d'information » (alpha = 0,66) et « carcan » (alpha = 0,69).

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 image défavorable car ils comportent plutôt une idée de contrainte.

3.2.4. LA PARTICIPATION DES MANAGERS AU PROCESSUS DE CONTRÔLE DE GESTION

À partir d'une analyse en composantes principales portant sur les questions concernant cette fois la participation des managers au contrôle de gestion, trois facteurs ont pu être retenus : « implication dans la transmission et l'interprétation d'informations » (alpha = 0,65), « intégration des résultats du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne » (alpha = 0,75) et « prise en considération des résultats du contrôle de gestion dans les principales décisions » (alpha = 0,55).

Le facteur « implication dans la transmission et l'interprétation d'informations » 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 facteur « intégration des résultats du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne » indique dans quelle mesure les informations fournies par le contrôle de gestion sont utilisées par les managers dans la réalisation de leurs missions habituelles.

Le facteur « prise en considération des résultats du contrôle de gestion dans les principales décisions » témoigne d'une intégration des informations reçues du contrôleur de gestion dans les décisions les plus importantes que ces managers doivent prendre.

Il est intéressant de souligner que, d'après les résultats de notre enquête, directeurs, cadres et opérationnels se comportent globalement de façon similaire vis-à-vis du contrôle de gestion, puisque les items concernant ces différents acteurs se regroupent.

3.3. Test du modèle proposé

Afin de tester l'effet modérateur de la variable « orientation du poste du contrôleur de gestion », nous avons adopté la technique d'analyse par sous-groupes (Chumpitaz *et al.*, 2002). Le modèle proposé (cf. figure 1) a ainsi été testé séparément 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'« image du contrôle de gestion auprès des managers » ; la deuxième sert à mettre en évidence l'influence de l'« image du contrôle de gestion auprès des managers » sur leur « participation au contrôle de gestion ». Les résultats de ces deux modèles (techniciens et conseillers) sont présentés dans les figures 2 et 3 où sont indiqués les relations significatives et les coefficients canoniques correspondants. Ces relations sont ensuite confrontées aux hypothèses préalablement posées.

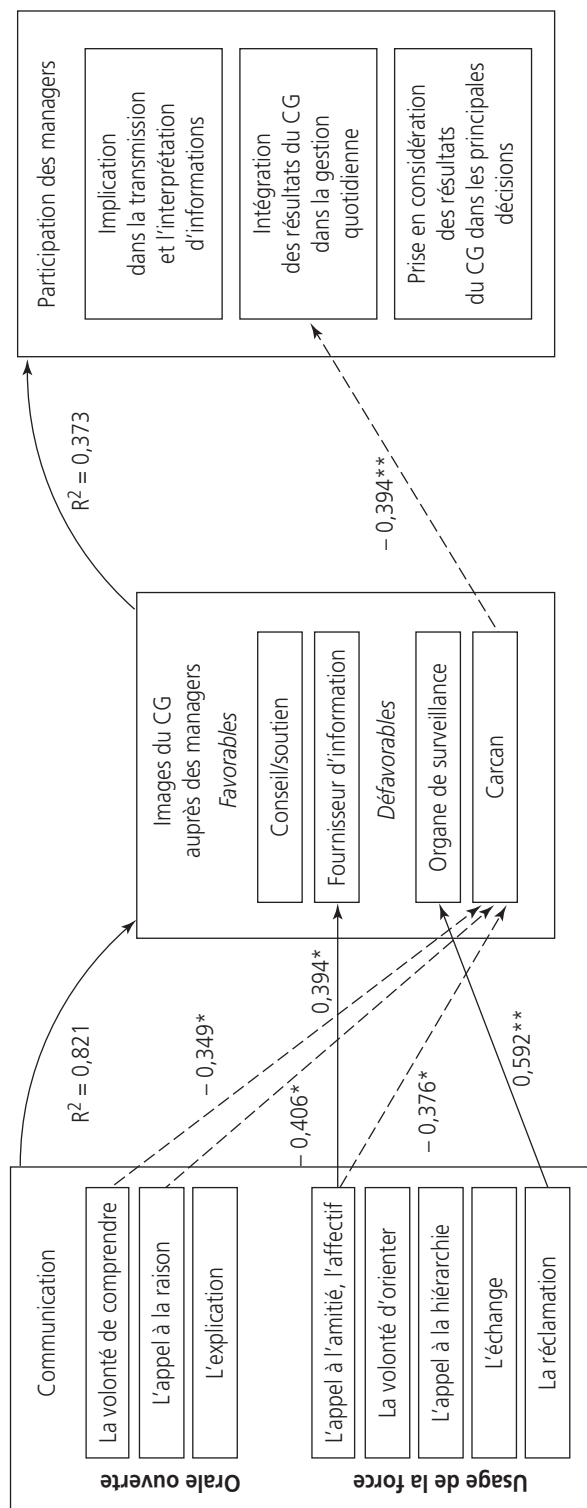
3.3.1. LE MODÈLE PROPOSÉ DANS LE GROUPE DES CONTRÔLEURS DE GESTION - TECHNICIENS

L'analyse canonique réalisée entre les pratiques de communication orale adoptées par les contrôleurs de gestion et l'image du contrôle de gestion auprès des managers met en évidence cinq relations significatives dans le groupe des techniciens.

L'image de « carcan » est négativement liée à la fois à la « volonté de comprendre » et à « l'appel à la raison », ce qui valide partiellement l'hypothèse 3b. De son côté, la relation positive entre le recours à « la réclamation » et l'image d'un « organe de surveillance » valide 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 il est perçu comme un « carcan ». Ces relations observées sont contraires aux hypothèses 4a et 4b si on considère que l'appel à l'amitié relève de la manipulation, ce qui est le cas lorsqu'il s'agit de demander au manager d'obtempérer non par conviction mais pour rendre service au contrôleur de gestion. 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.

Figure 2.
Relations entre la variable « pratiques de communication » des contrôleurs de gestion et la variable « image du contrôle de gestion auprès des managers » et relations de cette dernière avec la variable « participation des managers au processus de contrôle de gestion », groupe des contrôleurs de gestion-techniciens



Les flèches indiquent les corrélations significatives (en trait plein les positives et en pointillés les négatives).

* Corrélations significatives au niveau inférieur à 5 % ; ** Corrélations significatives au niveau inférieur à 1 %.

Aucune relation établie ne permet de valider les hypothèses 3a et 4a.

En ce qui concerne l'influence de l'image du contrôle de gestion auprès des managers sur leur degré de participation à ce processus, seule une relation est significative : plus le contrôleur de gestion est perçu comme un « carcan », moins les managers pratiquent l'« intégration des résultats du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne ». L'hypothèse 2 est ainsi partiellement validée.

3.3.2. TEST DU MODÈLE PROPOSÉ DANS LE GROUPE DE CONTRÔLEURS DE GESTION - CONSEILLERS

Pour les contrôleurs de gestion-conseillers, six relations entre les pratiques de communication et l'image du contrôle de gestion auprès des managers sont significatives. La « volonté de comprendre » est positivement liée à l'image de « conseil/soutien » et négativement liée à celle de « carcan ». Les hypothèses 3b et 3a sont ainsi partiellement validées. De leurs côtés, trois relations valident partiellement l'hypothèse 4b, puisque la « volonté d'orienter » est positivement liée à la fois à la perception d'un « organe de surveillance » et à celle d'un « carcan » auquel est également positivement liée la « proposition d'échange ». Enfin, l'« appel à la hiérarchie » est lié négativement à la perception favorable du contrôle de gestion que représente l'image de « conseil /soutien » et l'hypothèse 4a est ainsi partiellement validée.

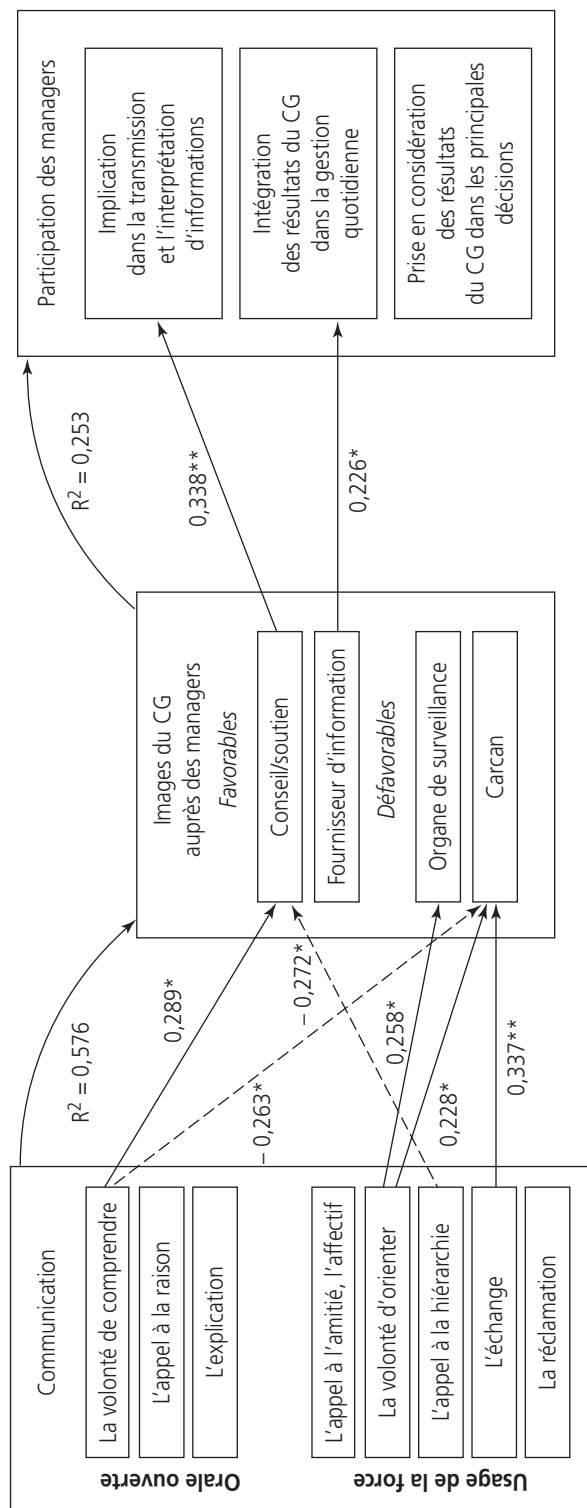
Par ailleurs, au niveau cette fois des liens existant entre les « images du contrôle de gestion » et la « participation des managers », il apparaît une relation positive entre le « conseil/soutien » et « l'implication dans la transmission d'informations de gestion » ainsi qu'une relation positive entre l'image de « fournisseur d'information » et l'adoption d'un comportement d'« intégration des résultats du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne ». L'hypothèse 1 est ainsi partiellement validée.

3.4. Comparaison des modèles appliqués aux contrôleurs de gestion techniciens et conseillers

L'effet modérateur de la variable « orientation du poste de contrôleur de gestion » est mis en évidence par le fait que les relations significatives entre la variable « techniques de communication adoptées par le contrôleur de gestion » et la variable « image du contrôle de gestion auprès des managers », ainsi qu'entre les variables « image » et « participation au contrôle de gestion » sont différentes dans les deux groupes de contrôleurs de gestion. La seule relation significative commune aux deux groupes est celle qui existe entre la technique de communication établie sur la « volonté de comprendre » et la perception du contrôle de gestion comme un « carcan ». Or, nous avons comparé ces deux corrélations (Chumpitaz *et al.*, 2002) en utilisant le test de Chow et le résultat obtenu ($F(2,107) = 71,53$ et $p < 0,0001$) montre qu'elles sont significativement différentes. Ainsi, les relations entre les variables explicatives et la variable médiatrice, ainsi qu'entre la variable médiatrice et la variable à expliquer ne sont pas les mêmes pour les deux groupes de postes de contrôleur de gestion. L'effet modérateur de la variable « orientation du poste du contrôleur de gestion » est ainsi validé.

Par ailleurs, nous pouvons remarquer que le pouvoir explicatif des variables est plus fort dans le groupe des Techniciens (où $R^2 = 0,821$ entre les pratiques de communication et les images du contrôle de gestion et $R^2 = 0,373$ entre les images et le degré de participation des managers) que chez les conseillers (respectivement $R^2 = 0,576$ et $R^2 = 0,253$). D'autres variables doivent avoir une influence

Figure 3.
Relations entre la variable « pratiques de communication » des contrôleurs de gestion et la variable « image du contrôle de gestion auprès des managers » et les relations de cette dernière avec la variable « participation des managers au processus de contrôle de gestion », groupe des contrôleurs de gestion-conseillers



Les flèches indiquent les corrélations significatives (en trait plein les positives et en pointillés les négatives).

* Corrélations significatives au niveau inférieur à 5 % ; ** Corrélations significatives au niveau inférieur à 1 %.

sur la formation des attitudes 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.

4. Discussion

La recherche présentée ici repose sur la perception des contrôleurs de gestion aussi bien pour ce qui concerne la réalité de leur métier, que pour ce qui a trait à la participation des managers au processus de contrôle de gestion et à l'image du contrôle de gestion auprès de ces derniers.

Une première observation importante est que, si toutes les pratiques de communication existent – communication ouverte ou usage de la force – tant chez les conseillers que chez les techniciens, leur influence sur l'image du contrôle de gestion auprès des managers peut être favorable ou défavorable.

Conformément à ce que nous attendions, il ressort en effet 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 témoignant de la « volonté de comprendre » sont adoptées. À l'inverse, le recours à certaines pratiques relevant de l'usage de la force, telles 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 »), on observe une propension à la formation d'images défavorables chez les managers qui 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 de celle attendue sur l'image du contrôle de gestion auprès des managers. 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.

La seconde observation essentielle que nous avons mise en évidence est que l'image du contrôle de gestion auprès des managers 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 » augmente celles d'une

« intégration des résultats du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne ». Pour les techniciens, cette même dimension de la participation est d'autant moins présente 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 image n'apparaît comme reliée significativement chez les techniciens à une « implication des managers dans la transmission et l'interprétation d'information » ou, chez les techniciens et les conseillers, à la « prise en considération par les décideurs des informations provenant du contrôle de gestion dans les principales décisions ». Il faut souligner que la qualité de nos observations sur cette dernière variable risque de souffrir notablement du fait que nos répondants sont des contrôleurs de gestion. Leur position ne leur permet sans doute pas de facilement apprécier le degré de prise en compte des informations qu'ils transmettent. Cette variable serait à étudier, dans le cadre d'une recherche ultérieure, au travers d'une enquête auprès des managers.

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, les implications concernent d'abord le recrutement. 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.

En termes de recherches futures, notre travail mérite d'être approfondi. Les perceptions des contrôleurs de gestion gagneraient à être croisées avec celles des managers, ce que nous n'avons pas fait pour cette première étude pour d'évidentes raisons de difficulté de collecte des données. 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 comprises comme des propositions à tester à plus grande échelle auprès de contrôleurs de gestion et de managers. En outre, le modèle est manifestement à enrichir par d'autres variables explicatives de la participation des managers au processus de contrôle de gestion. Ces variables pourraient notamment être inspirées des variables étudiées dans le cadre de l'approche comportementale du contrôle de gestion. Par ailleurs, dans la même optique que cette littérature, il serait intéressant de prolonger notre recherche en mesurant l'influence de la participation des managers au processus de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise et en nous inspirant de façon plus systématique des échelles de mesure proposées dans le cadre de ce courant de recherche.

Bibliographie

- ALLPORT G. (1935), « Attitudes », in MURCHISON C. (éd.), *Handbook of Social Psychology*, Worcester, Clark University Press, p. 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.
- ARGYRIS C. (1952), *The Impact of Budgets on People*, Ithaca, New York, The Controllershship Foundation.
- BELLENGER L. (1992), *Consulter, argumenter, réfuter*, ESF.
- BESCOS P.-L., DOBLER P., MENDOZA C. et NAULLEAU G. (1995), *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien.
- BESSIRE D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue française de gestion*, n° 106, p. 38-45.
- BOLLECKER M. (2001), « Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels, une analyse empirique des mécanismes opérationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion », thèse de doctorat en sciences de gestion, université Nancy-II.
- BOLLECKER M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 8, vol. 2, p. 109-126.
- BOUIN X et SIMON F.-X. (2000), *Les Nouveaux Visages du contrôle de gestion*, Paris, Dunod, 292 pages.
- BOUQUIN H. (2000), « Théorie des organisations et contrôle », in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 1203-1210.
- BOURGUIGNON A. (2001), « Évaluer les performances (II) : les critères mobilisés par la GRH et le contrôle de gestion sont-ils concurrents ? », *Management et conjoncture sociale*, n° 604, p. 20-24.
- BOURGUIGNON A., MALLERET V. et NORREKLIT H. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du *Balanced Scorecard* », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 8, vol.1, p. 7-32.
- BROWNELL P. et MCINNES M. (1986), « Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance », *The Accounting Review*, n° 61, p. 587-600.
- CHALVIN D. (2000), *L'Affirmation de soi, mieux gérer ses relations avec les autres*, ESF, 10^e édition.
- CHIAPELLO E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Échanges*, n° 92, p. 7-31.
- CHONG V.K. et CHONG K.M. (2002), « Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance : A Structural Equation Modelling Approach », *Behavioral Research in Accounting*, n° 14, p. 65-86.
- CHUMPITAZ CACERES R. et VANHAMME J. (2002), « Les processus modérateurs et médiateurs : distinction conceptuelle, aspects analytiques et illustrations », *Recherches et applications en marketing*, vol. 18, n° 2, p. 67-100.
- CLINTON R.D. et HUNTON J.E. (2001), « Linking Participative Budgeting Congruence to Organization Performance », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 13, p. 127-141.
- DANZIGER R. (2000), « Contrôleur de gestion », in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 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.
- DUNK A.S. (1993), « The Effects of Job-Related Tension on Managerial Performance in Participative Budgetary Settings », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 7/8, p. 575-585.
- DUPUY Y. (1999), « Faire de la recherche en contrôle de gestion ? », in *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, coll. FNEGE, p. 1-8.
- DUPUY Y. et ROLLAND G. (1991), *Manuel de contrôle de gestion*, Dunod.
- DWORACZEK A. et OGER B. (1998), « L'ABC, facteur d'efficience des services internes », *Revue française de comptabilité*, n° 302, p. 40-47.
- EAGLY A.H. et CHAIKEN S. (1993), *The Psychology of Attitudes*, Harcourt Brace Jovanovich College Publisher, Fort Worth Texas.
- ENGLISH H.B. et ENGLISH C.A. (1968), *A Comprehensive Dictionary of Psychological and Psychoanalytic Terms : A Guide to Usage*, Mac Kay.
- FISHER J., FREDERICKSON J.R. et PEPPER S.A. (2002), « The Effect of Information Asymmetry on Negotiated Budgets : An Empirical Investigation », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, p. 27-43.
- HALGAND N. (1999), « Au cœur du contrôle : les représentations », in *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, coll. FNEGE, p. 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^e édition, Librairie de l'université Georg et Cie.
- KAPLAN R.S. et NORTON D.P. (1998), *Le Tableau de bord prospectif*, Les Éditions d'Organisation.
- KHEMAKHEM A. (1976), *La Dynamique du contrôle de gestion*, Dunod.
- KRUMWIEDE K.P. (1998), « ABC, Why it's Tried and How it Succeeds », *Strategic Finance*, vol. 10, n° 79, p. 32-38.
- LANDEVIN P. (2002), « Efficacité et contrôle des équipes virtuelles : une revue », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 8, vol. 2, p. 87-107.
- LEBAS M. (1992), « La comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue française de gestion industrielle*, n° 4, p. 59-86.
- LORINO Ph. (1991), *Le Contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Dunod.
- MENDOZA C. et ZRIHEN R. (1999), « Du *Balanced Scorecard* au tableau de pilotage », *L'Expansion Management Review*, n° 95, p. 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, p. 36-44.
- MINZBERG (1972), « The Myths of MIS », *California Management Review*, vol. 15, n° 1, p. 92-97.
- MUCCHIELLI R. (2000), *L'Entretien de face-à-face dans la relation d'aide*, ESF.
- MYERS G.E. et MYERS M.T. (1984), *Les Bases de la communication interpersonnelle, une approche théorique et pratique*, Mac Graw-Hill, p. 225-230.
- NOBRE T. (1998), « L'évolution du contrôle de gestion : analyse à partir de l'étude des offres d'emplois », XIX^e congrès de l'AFC, Nantes.
- ROGERS C. (1997), *Le Développement de la personne*, Dunod.
- SHIELDS J.F. et SHIELDS M.D. (1998), « Antecedents of Participative Budgeting », *Accounting,*

- Organizations and Society*, vol. 23, n° 1, p. 49-76.
- 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 Quarterly*, vol. 11, n° 4, p. 507-523.
- THOMAS C. (2003), « Organisation matricielle et coordination transversale : le budget demeure l'outil privilégié », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, mai, p. 169-187.
- TOUZARD H. (1977), *La Médiation et la résolution des conflits*, PUF.
- WATZLAWICK P. (1981), *L'Interaction*, Le Seuil.
- WENTZEL K. (2002), « The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting », *Behavioral Research in Accounting*, n° 14, p. 247-271.