



**HAL**  
open science

## L'adaptation des pratiques de communication orale aux missions des contrôleurs de gestion

Jocelyne Deglaine, Armelle Godener, Mariana Fornerino

► **To cite this version:**

Jocelyne Deglaine, Armelle Godener, Mariana Fornerino. L'adaptation des pratiques de communication orale aux missions des contrôleurs de gestion. 2002. hal-00460743

**HAL Id: hal-00460743**

**<http://hal.grenoble-em.com/hal-00460743>**

Preprint submitted on 2 Mar 2010

**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.

# **L'adaptation des pratiques de communication orale aux missions des contrôleurs de gestion**

Jocelyne Deglaine

Armelle Godener

Marianela Fornerino

Septembre 2001

RESUME :

Suite au constat d'une remise en question du contrôle de gestion classique, une seconde orientation du métier s'est développée. En réponse aux besoins accrus de réactivité des entreprises, ce contrôle de gestion a pour vocation d'adapter continuellement les outils et raisonnements proposés en fonction de l'évolution des problématiques et des représentations des acteurs. Dans l'article proposé, les auteurs testent l'hypothèse selon laquelle plus les missions remplies vont dans le sens de cette nouvelle logique du contrôle de gestion, plus la pratique de techniques spécifiques de communication orale devrait être développées. Au travers de l'enquête menée à titre exploratoire auprès de 118 contrôleurs de gestion français, il apparaît que pour conduire certaines missions le contrôleur de gestion met en œuvre une palette étendue de comportements différents, considérés par les spécialistes de la communication comme contradictoires. L'enjeu d'une telle recherche est celui des compétences à maîtriser par les contrôleurs de gestion.

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

Abstract : In response to the questioning of the traditional management control and the increase of the companies reactivity needs, a new management control approach has been developed : this management control is conceived to continuously adapt tools and analyses to the evolution of the managers problematics and their perceptions of reality. This research aims at precisising the required oral communication competencies through the study of the existing relations between the job orientation and the oral communication practices. An exploratory quantitative survey, conducted towards 160 controllers, shows that to conduct some missions, controllers use a wide range of different techniques, considered as contradictory by communication specialists.

*Key-words* : Management control; competencies; communication; interviews.

## **Introduction :**

Depuis une vingtaine d'années, le contrôle de gestion connaît une évolution importante, sous la pression de nombreux facteurs tels que le développement de la complexité des organisations, les besoins accrus de flexibilité et de réactivité des entreprises ou la part croissante prise par les charges de structure dites indirectes. On observe ainsi dans un certain nombre d'entreprises l'adoption ou le développement de raisonnements de comptabilité analytique de plus en plus sophistiqués (Mévellec (1993), Lebas (1992), Lorino (1991)), d'outils d'alerte et d'analyse fondés sur de nombreux indicateurs non-comptables (Kaplan et Norton (1998), Mendoza et Zrihen (1999)). Parallèlement, les systèmes informatiques ont révolutionné les capacités de stockage et de traitement comme les modes de collecte et de diffusion de l'information. A des niveaux variables selon les firmes, est apparue la volonté d'adapter constamment les raisonnements des contrôleurs de gestion aux problématiques et représentations des acteurs de l'entreprise afin d'apporter à ces derniers un éclairage utile à la compréhension de la situation du moment et à l'identification et l'évaluation des possibilités d'actions. Dans cette perspective, le contrôleur de gestion est de plus en plus amené à aller au-delà du rôle traditionnel de fournisseur d'informations pour s'orienter vers celui de conseiller.

Comme le souligne C. de Montgolfier (1999), le développement de cette « nouvelle » orientation crée la nécessité pour les entreprises et les formateurs d'identifier les compétences nécessaires aux contrôleurs de gestion allant dans ce sens.

Certaines de ces compétences se rapportent aux techniques proprement dites de modélisation et d'analyse – l'évaluation des coûts cachés, les analyses de type Activity Based Management, le Balance Scorecard en sont quelques exemples – et font sans doute aujourd'hui partie de tout programme de formation en contrôle de gestion. Mais l'importance accordée dans les petites annonces aux «aptitudes à la communication» des contrôleurs de gestion recherchés<sup>1</sup> nous a amenées à nous interroger sur les compétences requises en matière de communication orale et plus précisément sur les pratiques de communication orale mises en œuvre par les contrôleurs de gestion en fonction des missions qu'ils accomplissent.

Dans une première partie, nous nous employons d'une part à définir, à partir de la littérature, l'étendue des missions que les contrôleurs de gestion sont susceptibles de remplir et d'autre part à mettre en lumière en quoi les techniques de communication orale devraient s'adapter aux missions et attributions des contrôleurs de gestion. Des axes de recherche sont ainsi dégagés. Dans une seconde partie, nous présentons la méthodologie mise en œuvre en expliquant le mode d'élaboration du questionnaire utilisé et ses modalités de passation, ainsi que les traitements statistiques réalisés en vue de détecter les principales composantes des postes occupés, les catégories de comportements adoptés en matière de communication orale et les liens qui unissent les uns aux autres. Les résultats obtenus sont progressivement exposés. Nos principales

---

<sup>1</sup> Nobre (1998) note que les petites annonces qu'il a étudiées mettent plus souvent en avant la nécessité

observations sont alors discutées dans une troisième partie dans une perspective managériale – recrutement et formation des contrôleurs de gestion -. Des voies de prolongement à cette recherche sont enfin mises en avant.

## **1. Cadre conceptuel :**

### **1.1 Des besoins en communication dépendant des missions et attributions**

Les quelques études portant sur le métier de contrôleur de gestion (Chiapello (1990), Nobre (1998), Bollecker (2001)) mettent en évidence une grande diversité des missions remplies avec le maintien de la mission traditionnelle de surveillance (production d'information, *reporting*, comparaison régulière des réalisations à la norme) sur laquelle peuvent se greffer / ou non, selon les cas, des activités d'analyse pouvant ouvrir sur des activités de conseil – auprès de la direction de l'entreprise et/ ou des opérationnels -.

Dans la suite de cette discussion, nous nous sommes appuyées sur la dichotomie « contrôle de gestion interne / contrôle de gestion externe<sup>2</sup> » qui a le mérite de mettre l'accent non pas tant sur les outils utilisés mais sur l'esprit dans lesquels ils sont mis en œuvre. Le contrôle de gestion dit « externe » s'inscrit dans la conception traditionnelle

---

d'avoir des aptitudes en matière de communication que celles de rigueur et de capacités d'analyse.

<sup>2</sup> Cette dichotomie est au cœur de l'ouvrage collectif coordonné par Yves Dupuy (1999) « *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?* ». Nous avons choisi de retenir le vocabulaire proposé par C. de

du métier, dans le sens où son objectif est de modéliser l'activité de la firme à un instant t afin de déterminer ses conditions optimales de fonctionnement, puis de confronter les réalisations aux normes établies pour mesurer l'efficience et l'efficacité des actions menées. Le contrôleur de gestion a alors essentiellement un rôle d'évaluateur. Le contrôle de gestion dit « interne » se situe, lui, dans une logique d'amélioration continue. Il ne s'agit plus de contrôler les opérationnels mais de les informer, de les aider à y voir clair face à une situation en constante évolution. Pour ce faire, la logique correspond à une construction permanente de représentations afin de mettre à la disposition des décideurs des outils permettant d'enrichir leurs interprétations de la réalité — que se passe-t-il ? quels sont les points forts et points faibles actuels ou à venir de l'organisation ? sur quels leviers est-il possible d'agir ? pour quel impact potentiel ? —. En ce sens, le contrôleur de gestion remplit alors un rôle de conseiller.

Or, l'existence de profils de postes différents est susceptible d'avoir des conséquences importantes sur les relations à instaurer avec les managers de l'entreprise, et par là sur les besoins et pratiques de communication orale.

A l'extrême, le contrôleur de gestion de type « externe » pourrait, dans une entreprise au système d'information hautement automatisé, réaliser la quasi totalité de ses contrôles à partir des seules informations contenues dans les bases de données

---

Montgolfier qui indique clairement quelle proximité le contrôleur de gestion entretient avec les

prévues à cet effet. Il pourrait ensuite transmettre les résultats par courrier ou messagerie interposés aux managers concernés. Le système de gestion défini étant de plus réputé, relativement stable et en grande partie établi sans l'implication des managers (De Montgolfier, 1999), l'échange entre contrôleur et managers ne devrait pas constituer un facteur clé de succès de la mission du contrôleur de gestion « externe ».

En revanche, le poste de contrôleur de gestion « interne » s'envisage avec une importante composante relationnelle. C'est notamment ce que souligne Halgand : « Alors que le contrôle de gestion était souvent perçu comme essentiellement axé sur l'édition de documents comptables et budgétaires, les nouvelles approches lui attribuent volontiers des fonctions de communication ».

Une première explication possible est que pour participer de façon pertinente au processus de modélisation permanente, le contrôleur de gestion doit comprendre les représentations des managers (Lacroux, 1999, Meyssonier, 1999, Amintas, 1999), afin de les aider à mettre leurs efforts en cohérence avec ces représentations et afin d'être capable de sélectionner les informations les mieux adaptées à leurs besoins (Dupuy, 1999). Ainsi, la mise en place de tableaux de bord adaptés à la situation de chaque manager impose de réfléchir régulièrement avec chacun sur ce qui favorise ou risque de mettre à mal la réalisation des objectifs qu'il juge prioritaires, tout en ayant un souci permanent de ne pas perdre de vue les axes stratégiques de l'entreprise.



De plus, dès lors que le contrôleur de gestion est voué à interpréter les données — et non plus seulement les traiter —, il est tenu de savoir quels faits, contraintes, et difficultés ils traduisent. Cela impose des contacts réguliers avec les acteurs, à la fois pour prendre connaissance des perceptions de chacun et pour soumettre aux uns les visions des autres, en vue de faire émerger une interprétation partagée de la réalité. Par exemple, un écart sur le coût des matières premières consommées sur un mois peut avoir pour origine une erreur de manipulation ou un manque de motivation des opérateurs, mais aussi un dysfonctionnement des machines sur lesquelles ces matières sont travaillées ou encore une qualité des matières non conforme à la qualité requise. De telles informations figurant difficilement dans les bases de données informatiques, il est essentiel, pour interpréter un écart et identifier des voies de progrès, d'obtenir le concours à la fois du chef d'équipe, du responsable de la maintenance et du responsable des achats. En cas de situation sensible ou plus confusément ressentie par les acteurs, des rencontres de face à face ou de groupes s'avèrent utiles.

Le dernier argument que nous avancerons est que, dans le cadre du contrôle de gestion «interne », la logique veut que les opérationnels s'approprient le contrôle de leurs actions. Le contrôleur de gestion doit alors être capable d'amener les managers de la firme à une compréhension satisfaisante des mécanismes de formation du résultat et à les convaincre de l'utilité et de la valeur des outils et analyses proposés et des règles de gestion instaurées (Dupuy & Rolland, 1991, Meyssonier, 1999, Zolnai-Saucray, 1999 et Dupuy, 1999). C'est ainsi par exemple qu'après avoir collecté l'information requise,

puis l'avoir traitée, le contrôleur de gestion interne doit convaincre ses interlocuteurs de ses conclusions et de la pertinence des raisonnements utilisés. Cela s'avère logiquement d'autant plus délicat quand celles-ci sont contraires aux conclusions escomptées. Cette dernière étape justifie souvent d'être réalisée au travers d'un entretien au cours duquel le manager concerné peut poser toute question qui lui vient à l'esprit, formuler des objections aux raisonnements avancés ou encore demander des approfondissements (ou prolongements) de l'analyse réalisée.

Ainsi, plus que le contrôleur de gestion « externe », le contrôleur de gestion « interne » doit remplir les rôles de pédagogue, coordinateur, conciliateur et conseiller. Pour ce faire, des relations interpersonnelles développées et la conduite d'entretiens de face à face apparaissent comme une nécessité plus impérieuse que pour les contrôleurs de gestion externes, car ces derniers fondent leurs raisonnements sur des modèles relativement stables imposés aux décideurs. Mais, comme le montrent les écrits des spécialistes de la communication, la qualité des échanges et la force de conviction et d'influence sont d'autant plus élevées que des techniques de communication spécifiques sont utilisées efficacement et maîtrisées.

## **1.2 La diversité des pratiques en matière de communication orale**

Avant de discuter des pratiques observées en matière de communication orale, nous devons préciser que nous avons limité notre réflexion à la situation de l'entretien,

définie par Jacques Salomé (1993)<sup>3</sup> comme « une situation provisoire d'interactions et d'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.

Pour amener les acteurs de l'entreprise à s'impliquer davantage dans le processus de contrôle de gestion et donc à fournir l'information requise qu'ils détiennent ou à adopter les modes de raisonnements proposés, le contrôleur de gestion choisit nécessairement parmi les pratiques de communication existantes. Schématiquement, deux extrêmes sont mis à jour par les spécialistes avec, d'une part, l'usage de la force et d'autre part, l'adoption d'un comportement de communication ouverte. L'usage de la force correspond à des comportements tels que le recours à la hiérarchie, à la menace ou à d'autres tactiques de manipulation. Pour sa part, le comportement de communication ouverte consiste à écouter activement dans un premier temps (questions ouvertes, reformulations) 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.

Les spécialistes insistent sur l'importance d'opter pour la seconde solution car il est reconnu que faire appel à la hiérarchie ou faire jouer le bâton aboutit nécessairement

---

<sup>3</sup> p.16.

à une relation gagnant / perdant. De ce fait, l'usage de la force lors d'un entretien risquerait d'entraîner chez l'opérationnel concerné une connotation négative envers le contrôleur de gestion et de perturber ainsi les relations à venir entre les deux protagonistes. En revanche, une communication ouverte favorise l'établissement de relations gagnant / gagnant à long terme (Touzard, 1977, Watzlawick, 1981), ce qui paraît essentiel pour le contrôleur de gestion « interne » qui a besoin de la collaboration active et de l'adhésion des managers qu'il conseille. Nous déduisons de cette discussion nos deux premières hypothèses :

Hypothèse 1 : les contrôleurs de gestion « internes » recourent moins à une communication par la force, pour collecter les informations requises et obtenir l'adoption des raisonnements souhaités, que les contrôleurs de gestion « externes » ;

Hypothèse 2 : les contrôleurs de gestion « internes » recourent plus à une communication ouverte, pour collecter les informations requises et faire adopter les raisonnements souhaités, que les contrôleurs de gestion « externes ».

En fait, autant l'usage de la force est une pratique « naturelle », autant le recours à l'ouverture est lié à la fois à certains traits de personnalité innés, plus présents chez certains sujets que chez d'autres (Jung, 1983), et à la maîtrise de techniques qui s'acquièrent. Ainsi, Roger Mucchielli, (1991), reconnu comme un spécialiste en matière

de conduite d'entretien, préconise de procéder en quatre étapes<sup>4</sup> : (1) la prise de contact, (2) l'investigation ou l'obtention de l'information, (3) l'analyse et la transmission d'information et (4) la synthèse des échanges, accords et décisions intervenues au cours de l'entretien. C'est que, contrairement à ce qu'une personne non avertie fait naturellement, le message qu'un conseiller veut faire passer ne doit être formulé qu'en son temps, c'est-à-dire relativement tardivement dans le cours de l'entretien, faute de quoi il risque de ne pas être véritablement pertinent et de ne pas être entendu par son destinataire. Comme le souligne Rogers, « la communication ne commence pas par se faire sur la recherche d'un accord mais sur la mise en évidence des différences<sup>5</sup> » et les seules connaissances qui puissent influencer le comportement d'un individu sont celles qu'il découvre lui-même et qu'il s'approprie. Cette observation nous conduit à notre troisième hypothèse :

Hypothèse 3 : les contrôleurs de gestion « internes » respectent plus que les contrôleurs de gestion « externes » les quatre étapes d'entretien conseillées par les spécialistes de la communication.

Au total, dans le contexte d'évolution du métier, se pose donc la question des compétences liées à la pratique des techniques de communication orale en fonction de l'orientation du poste de contrôleur de gestion. Plus le poste serait orienté vers une

---

<sup>4</sup> Mucchielli, p 68-69.

logique où le contrôleur de gestion sort de son rôle traditionnel de surveillance pour aider les managers à réaliser leurs objectifs, plus la pratique de techniques spécifiques de communication orale devrait être développées.

## **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 permis de définir les items du questionnaire quantitatif.

Nous avons ainsi étudié les profils de postes existants au travers des missions remplies (comme par exemple l'élaboration du budget, le suivi budgétaire ou les analyses ponctuelles), et pour chacune de ces missions, les différentes actions pouvant être menées par les contrôleurs de gestion. Les entretiens conduits ont mis en lumière le caractère réducteur de la dichotomie «contrôleur de gestion interne / contrôleur de

---

<sup>5</sup> p.188.

gestion externe ». Nous avons en effet observé que la production d'information est une mission commune à tous les postes qui nous ont été décrits et que la différenciation repose sur l'existence d'activités d'analyse et d'activités de conseil au profit de la direction ou des acteurs de l'entité à laquelle sont rattachés les contrôleurs de gestion.

Au travers de ces interviews, nous avons également détecté quelques situations d'entretien jugées par les professionnels comme pouvant être délicates et donc susceptibles de justifier une maîtrise des techniques de communication orale efficaces. En outre, nous avons identifié les pratiques de communication que nos répondants pensent utiliser face à ces situations, et nous nous en sommes servi dans l'élaboration du questionnaire quantitatif.

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

Une première partie se rapporte aux orientations sous-jacentes à quatre missions coutumières du contrôle de gestion que sont (1) le suivi des réalisations, (2) l'élaboration du budget, (3) l'adaptation des systèmes de gestion et (4) les études ponctuelles d'aide à la décision. Pour chacune de ces missions, le répondant doit s'exprimer au travers d'une échelle en 5 points (allant de pas du tout d'accord à tout à fait d'accord) ou parfois en 7 points (de jamais à toujours)<sup>6</sup> sur diverses propositions

---

<sup>6</sup> Lors du prétest de notre questionnaire avec des échelles homogènes à 5 points pour toutes les questions, les répondants n'ont pas utilisé les points extrêmes «jamais » et «toujours ». Cela nous a conduit à définir une échelle plus fine, à 7 points, pour les questions utilisant ce type de proposition.

relatives à leurs attributions (ex : informer la Direction, informer les opérationnels, analyser, proposer des recommandations, construire un plan d'actions, ...).

La deuxième partie s'intéresse aux pratiques de communication que le répondant estime adopter dans les trois situations suivantes d'entretien avec un décideur réticent à (1) fournir des informations qu'il est le seul à détenir, (2) utiliser un nouveau tableau de bord, puis (3) respecter les procédures définies.

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

Après avoir été testé auprès de quatre contrôleurs de gestion, le questionnaire ainsi construit a été envoyé par voie postale à 1 187 contrôleurs de gestion, identifiés à partir de deux bases de données : celle du Kompass et celle de l'annuaire des diplômés d'une école supérieure de commerce.

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



## **2. Analyses statistiques et résultats**

Les données collectées ont d'abord été traitées dans le but de construire deux ensemble de variables, celui relatif aux « missions et actions du contrôleur de gestion » et celui se rapportant aux « pratiques de communication ». Une analyse canonique a ensuite permis d'étudier les relations existantes entre ces deux ensembles de variables.

### ***2.1 Les missions et actions des contrôleurs de gestion***

Une analyse en composantes principales a été réalisée sur les réponses aux questions relatives aux actions assurées par le contrôleur de gestion (questions 1 à 32). Nous avons retenu cinq facteurs dont la variance expliquée cumulée est de 66,1 %. Tous ces facteurs possèdent une valeur propre supérieure à 1. Les questions à faible pouvoir explicatif par rapport à leur facteur associé ont été enlevées, et les questions expliquant chaque facteur (communautés et poids factoriel supérieur à 0,5) sont présentées dans le tableau 1. Nous avons ensuite réalisé une rotation Varimax avec normalisation de Kaiser pour faciliter l'interprétation des facteurs. La fiabilité de chaque facteur est mesurée par l'alpha de Cronbach, dont les valeurs sont toutes supérieures à 0,64. Ces résultats sont présentés dans le tableau 2.

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 ».

Il est notable que, hormis les opérations de traitement des données obtenues dans le cadre de l'élaboration du budget, les missions classiques purement techniques telles que « informer la Direction des écarts observés entre objectifs et réalisations », « diffuser les objectifs et normes à prendre en compte », et « animer le processus de collecte d'informations et d'arbitrage » correspondent aux questions éliminées de notre analyse du fait de leur manque de pouvoir explicatif. En fait, cette partie technique a une importance élevée pour la très grande majorité des répondants et possède donc une faible variance.

Par ailleurs, nous relevons trois missions que nous qualifions d'interne, à savoir « le conseil opérationnel », « le conseil stratégique » et « l'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels ». Il ressort que 99 contrôleurs de gestion interrogés (sur les 118 étudiés) exercent au moins une de ces trois missions avec un score supérieur à la médiane. La population de contrôleurs de gestion « externes » n'étant donc composée que de 19 individus, les traitements statistiques de comparaison des deux populations « interne » versus « externe » ne peuvent pas être effectués. Par conséquent, nous avons décidé d'analyser les liens entre les différentes missions occupées et les pratiques de communication sur l'ensemble de notre échantillon.

Tableau 1 – 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 construire avec vos interlocuteurs des plans d'actions	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 fournir des analyses à vos interlocuteurs	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	Q12	Dans le cadre de l'élaboration du budget, votre rôle est de chiffrer, traiter, consolider les données obtenues	0,876	0,776

budgétaires	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 2 – Qualité de la représentation de la variable « Mission 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

## 2.2 Les pratiques de communication

La méthodologie suivie pour l'analyse de la variable « Pratiques de communication » est identique à celle suivie pour la variable « Missions des contrôleurs de gestion ». A partir d'une analyse en composantes principales portant sur les questions 33 à 75, 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 », « l'usage de la force » et « la proposition

d'échange ». Ces 8 facteurs expliquent 74,4 % de la variance totale cumulée, et leur fiabilité est mesurée par des Alphas de Cronbach supérieurs à 0,62. Les tableaux 3 et 4 rendent compte des résultats obtenus.

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 comportements 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 et l'hypothèse 3 n'a été testée que partiellement.

Tableau 3 - Les facteurs de la variable « Pratiques de communication »

Nom donné au facteur	Questions		Poids factoriel	Communautés
	No	Libellé		
Facteur 1 : La volonté de comprendre	Q51	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
	Q53	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
	Q63	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous posez des questions ouvertes pour mieux comprendre	0,758	0,626

	Q36	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
	Q48	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
	Q60	Face à un interlocuteur réticent à respecter les procédures définies, vous questionnez votre interlocuteur sur ses difficultés	0,660	0,574
	Q41	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	Q52	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
	Q64	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous jouez l'amitié/ l'affectif	0,902	0,867
	Q40	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	Q54	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
	Q66	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
	Q42	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	Q49	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
	Q61	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous faites intervenir la hiérarchie concernée	0,888	0,803
	Q37	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	Q38	En cas de difficultés pour obtenir des informations détenues exclusivement par une personne donnée, vous appelez à la raison	0,867	0,849
	Q62	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous appelez à la raison	0,849	0,841
	Q50	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	Q46	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
	Q45	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
	Q58	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous lui expliquez en quoi cette procédure est importante	0,713	0,662
	Q70	En début d'entretien, vous rappelez la politique de l'entreprise	0,553	0,536
Facteur 7 : La proposition d'échange	Q47	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
	Q35	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
	Q59	Face à des interlocuteurs réticents à respecter les procédures définies, vous proposez en échange votre aide	0,757	0,750
Facteur 8 : La réclamation	Q68	Dès le début d'entretien, vous rappelez votre besoin d'information	0,837	0,769
	Q69	Dès le début d'entretien, vous émettez des propositions destinées à obtenir ces informations	0,816	0,740

Tableau 4 – 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

### **2.3 Etude des relations entre les variables « Missions et actions » et « Pratiques de communication »**

A partir des groupements de questions obtenus suite aux analyses en composantes principales, nous avons étudié au moyen d'une analyse canonique les relations existantes, dans la population des contrôleurs de gestion, entre les missions et actions menées et les pratiques de communication adoptées. Comme le montre le tableau 5, les facteurs « volonté de comprendre », « volonté de forcer » et « l'échange » sont expliqués d'une façon significative par certaines actions menées par les contrôleurs de gestion. En revanche, les autres facteurs ne sont pas prédictibles à partir des dimensions de la mission.

Le détail de ces relations (figurant dans le tableau 6 et la figure 1) indique que l'« usage de la force » par de questions directives, « l'appel à la hiérarchie » et la « proposition d'échange » de leur aide sur un autre domaine sont significativement plus



fortes lorsque les contrôleurs de gestion ont une perception plus forte de leur action en tant que « conseil stratégique ». La relation la plus forte est observée entre la « volonté de forcer » et le « conseil stratégique ». C'est également le cas des pratiques de communication témoignant d'une grande « volonté de comprendre », qui sont, par ailleurs, corrélées avec les actions « d'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels et d'assistance ». Enfin, la pratique de communication basée sur « la réclamation » (ou réitération de la demande) est corrélée avec l'action de « traitement des données budgétaires ».

Tableau 5 – Test de prédiction des facteurs relatifs au comportement de communication à partir des composantes de la mission du contrôleur de gestion

<i>Facteurs</i>	<i>F-Statistique</i>	<i>Probabilité</i>
<b>La volonté de comprendre</b>	<b>3,875</b>	<b>0,003</b>
L'appel à l'amitié, l'affectif	0,569	0,724
<b>La volonté de forcer</b>	<b>3,457</b>	<b>0,006</b>
L'appel à la hiérarchie	1,701	0,140
L'appel à la raison	1,738	0,132
L'explication	0,566	0,726
<b>L'échange</b>	<b>2,583</b>	<b>0,030</b>
La réclamation	2,088	0,072

Tableau 6 – Les coefficients canoniques  $\beta$  entre les actions menées par les contrôleurs de gestion et ses pratiques de communication

	Volonté de comprendre	L'appel à l'amitié, l'affectif	La volonté de forcer	L'appel à la hiérarchie	L'appel à la raison	L'explication	L'échange	La réclamation
Conseil opérationnel	0,122	-0,101	-0,134	-0,096	-0,140	-0,043	0,177	0,064
Conseil stratégique	<b>0,239**</b>	-0,031	<b>0,316**</b>	<b>0,191*</b>	-0,054	-0,063	<b>0,263**</b>	0,152
Définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures	-0,061	0,089	0,106	0,004	0,047	-0,008	-0,044	0,057
Traitement des données budgétaires	0,103	0,049	-0,061	-0,022	-0,134	0,129	0,015	<b>0,226*</b>
Adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels et assistance	<b>0,259**</b>	-0,055	-0,03	0,165	-0,174	0,059	-0,032	0,072

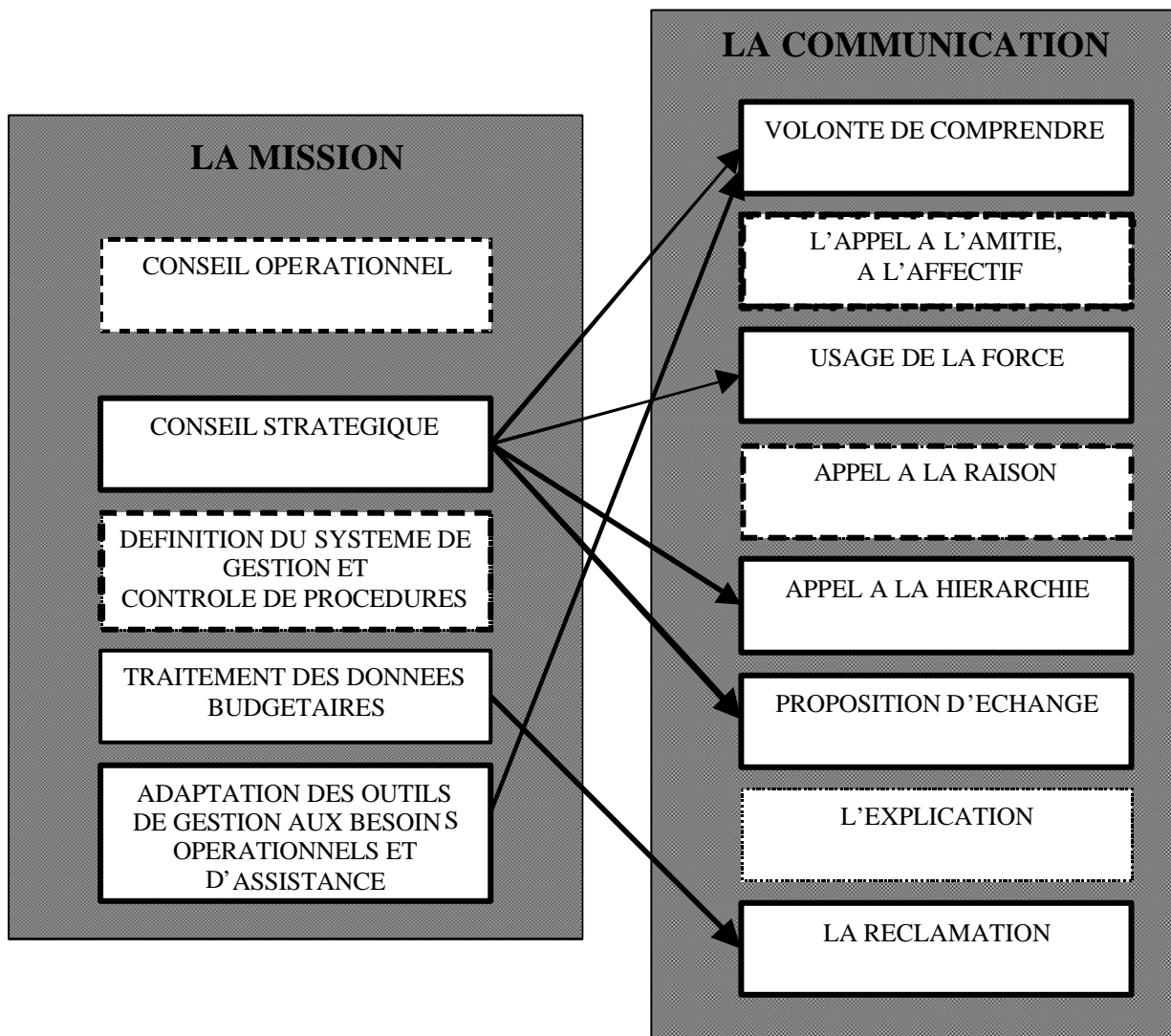
\* : Significatif au niveau inférieur à 5% ;

\*\* : Significatif au niveau inférieur à 1%.

En revanche, aucune relation significative n'a pu être établie entre les missions de « conseil opérationnel » ou de « définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures » et les pratiques de communication. De même, les pratiques de communication faisant « appel à l'amitié, l'affectif », « appel à la raison » ou encore fondées sur « l'explication », ne dépendent pas de la mission des contrôleurs de gestion.

Figure 1. Relations entre la variable « Missions et actions » menées par les contrôleurs de gestion et les « Pratiques de communication » mises en œuvre.

Les dimensions encadrées en gras (et reliées par des flèches) correspondent à celles liées par de relations statistiquement significatives. Ces relations sont toutes positives.



### **3. Discussion**

Il apparaît que la plupart des postes de contrôleur de gestion contiennent une composante technique commune de traitement et de diffusion de l'information au travers des missions de « traitement des données budgétaires » et « définition du système de gestion et le contrôle du respect des procédures ». Trois missions allant plus dans le sens du contrôle de gestion « interne » ont également pu être dégagées des réponses à notre questionnaire : le « conseil opérationnel », le « conseil stratégique » et « l'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels ». De plus, la très grande majorité des contrôleurs de gestion peuvent être qualifiés de contrôleurs de gestion internes.

Nos résultats mettent en évidence qu'il existe un lien significatif entre certaines pratiques de communication mises en œuvre par les contrôleurs de gestion dans les situations délicates et les missions et actions menées par les contrôleurs de gestion.

Conformément à ce que préconisent les spécialistes en communication, les résultats obtenus montrent que le contrôleur de gestion ayant comme mission importante « l'adaptation des outils de gestion aux besoins des opérationnels » cherche à comprendre la situation et les besoins de ses interlocuteurs en leur posant des questions ouvertes et en engageant une réflexion avec eux avant de développer une argumentation adaptée à la situation préalablement identifiée de l'interlocuteur.

C'est aussi le cas des contrôleurs de gestion qui perçoivent comme importante la composante « conseil stratégique » de leur poste. Plus cette dimension est essentielle,

plus ils sont susceptibles d'adopter un comportement de communication montrant une « volonté de comprendre » les besoins et difficultés de leurs interlocuteurs pour convaincre leurs interlocuteurs d'aller dans le sens souhaité (exemples : transmettre les informations requises, accepter d'utiliser un nouveau tableau de bord, respecter les procédures établies, ...). Mais on constate également qu'ils ont une volonté d'orienter leur interlocuteur vers l'objectif poursuivi par des questions directives, par un « appel à la hiérarchie » ou encore par une proposition d'aide sur un autre domaine en « échange » de leur obtempération. Nous sommes tentées d'expliquer l'usage simultané de l'ensemble de ces registres par la nécessité, dans le cadre de la définition du budget et de la mise en œuvre de la stratégie, de faire en sorte que les décisions soient à la fois pertinentes et cohérentes entre elles d'une part et avec les schémas stratégiques d'autre part. Des lignes directrices communes et des arbitrages sont à prendre en compte par tous et ne peuvent pas être remis en cause. Cependant, les pratiques d'autorité sont considérées par les spécialistes en communication comme porteurs de signes contraires à la bonne qualité, sur le long terme, des relations entre les deux interlocuteurs considérés (Chalvin, 2000). On peut alors s'interroger sur l'adhésion que les managers porteront aux orientations stratégiques finalement définies et leur motivation à les mettre en œuvre. Au contraire, le contrôleur de gestion ne pourrait-il pas obtenir l'adhésion des managers par une communication « ouverte » sans pour autant vouloir les contraindre et les soumettre ?

Par ailleurs, du fait des seuils à respecter dans le cadre des traitements statistiques opérés, nous n'avons pas assez d'éléments pour analyser l'ensemble de l'organisation des entretiens par les contrôleurs de gestion eu égard aux quatre phases conseillées par les spécialistes de la communication, mais seulement ce qui concerne le début de l'entretien. Il apparaît alors que lorsque le « traitement des données budgétaires » est une mission importante, les contrôleurs de gestion ayant répondu à notre enquête ont tendance à rappeler dès le début de l'entretien quelles sont leurs attentes ou à émettre d'emblée une proposition (ou une consigne), sans respecter les conseils formulés par les spécialistes de l'entretien, à savoir privilégier un comportement d'écoute et de recherche de solutions en commun. Si on considère que cette composante technique relève d'avantage du contrôle de gestion « externe » que du contrôle de gestion « interne », cette observation est conforme à nos hypothèses.

Dans le cadre des autres missions, les contrôleurs de gestion n'ont pas de propension particulière à utiliser les techniques de communication ouverte sans pour autant n'avoir non plus un recours significatif à la force. Toutes les pratiques existent et diffèrent d'un individu à l'autre. Ce constat nous interpelle particulièrement dans le cadre des postes où le « conseil opérationnel » est une composante forte du poste occupé. Si les raisonnements menés par les spécialistes en communication sont pertinents dans le cadre de la relation qu'entretiennent les contrôleurs de gestion avec les managers, c'est la question de la performance du contrôleur de gestion qui est en jeu : peut-il proposer des raisonnements pertinents par rapport aux questions posées et

convaincre ses interlocuteurs de suivre les recommandations formulées, sans adopter le mode de communication défini comme efficace, c'est-à-dire sans consulter avant d'argumenter ?

Les techniques de communication ouvertes semblent donc sous-utilisées par les contrôleurs de gestion, même lorsque leur poste comporte une mission relevant du contrôle de gestion «interne ». Il sera donc important, dans le cadre d'une recherche ultérieure, de tester l'impact de l'usage de ce type de pratiques de communication sur l'acceptation du contrôle de gestion et la qualité des relations des contrôleurs de gestion avec leurs principaux interlocuteurs (membres de la Direction et acteurs opérationnels). L'enjeu d'une telle recherche est essentiel pour les professionnels du recrutement et du contrôle de gestion puisqu'il porte sur les compétences requises et comportements optimaux à adopter. La spécificité de la position et des missions du contrôleur de gestion, à la fois conseiller, coordinateur, conciliateur et évaluateur des performances, modifie-t-elle les principes de communication évalués comme pertinentes par les spécialistes de la communication interpersonnelle ?

### **Conclusion :**

Après avoir montré, à partir de la littérature relative au contrôle de gestion, l'importance de la communication orale dans certaines missions du contrôle de gestion, nous avons relevé l'intérêt de confronter les règles établies par les spécialistes en communication orale, aux pratiques des contrôleurs de gestion dans le cadre de leurs

attributions principales. N'ayant identifié aucune recherche en la matière, nous avons conduit une enquête exploratoire par voie de quelques entretiens puis par questionnaires.

Les traitements statistiques menés mettent en évidence que certaines pratiques de communication des contrôleurs de gestion sont liées aux actions qu'ils perçoivent comme faisant partie de leur mission. Ils nous conduisent également à conclure que ces pratiques ne sont pas rigoureusement conformes aux conseils des spécialistes en communication, notamment pour les contrôleurs de gestion pour lesquels le «conseil stratégique » est une composante significative du poste occupé. Ces derniers ont en effet une propension certaine à associer des comportements de passage en force à un comportement d'écoute témoignant d'une volonté de comprendre. Dès lors se pose la question de l'adéquation des techniques de communication interpersonnelle à la situation spécifique du contrôleur de gestion dont il apparaît que le rôle revêt simultanément diverses facettes. Quelle place doit-elle être laissée à l'autorité ? Quelle place à la concertation et à l'écoute ? Cette question fait l'objet d'une recherche actuellement en cours dont les résultats devraient être disponibles d'ici quelques mois.

L'enjeu d'une telle recherche est essentiel pour les recruteurs et les formateurs comme pour les contrôleurs de gestion en exercice, surtout lorsqu'on constate, à partir de l'examen de petites annonces ou d'entretiens avec des contrôleurs de gestion internes, que l'idée la plus fréquemment répandue est qu'une bonne ouverture d'esprit et un bon sens du contact suffisent.



## BIBLIOGRAPHIE

Adler B. et N.Towne, *Ecouter ou entendre, Communication et interaction*, Québec : Ed. Etudes vivantes, 1991.

Amintas A., «Contrôle de gestion et sociologie des organisations : les règles et les jeux », in : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris : Vuibert : Collection Fnege, 1999, pp.173-185.

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

Bollecker M., « Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaisons ? », Grefige - Cahier de recherche n°2001-07, 2001.

Chalvin D., « L'affirmation de soi, mieux gérer ses relations avec les autres, 2000.

Chiapello E., « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction, *Echanges*, 4<sup>ème</sup> trimestre 1990, n°92, pp.7-31.

Dupuy Y. et G. Rolland, *Manuel de contrôle de gestion*, Dunod, 1991.

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

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

Jung C.G., *Types psychologiques*, 5<sup>ème</sup> édition, Genève : Librairie de l'Université Georg et Cie, 1983.

Kaplan R.S. et D.P. Norton, *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'organisations, 1998, 311 pages.

Lacroux F., «La modélisation dans le contrôle de gestion », in : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris : Vuibert : Collection Fnege, 1999, pp.21-29.

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

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

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

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

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

Meyssonier F. , « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure », in : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris : Vuibert : Collection Fnege, 1999, pp.51-59.

Montgolfier (de) C., « Quel contrôleur pour quel contrôle ? », in : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris : Vuibert : Collection Fnege, 1999, pp.115-124.

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

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

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

Touzard H., *La médiation et la résolution des conflits*, PUF, 1977.

Watzlawick P., *L'interaction*, Le Seuil, 1981.

Zolnai-Saucray E., « Vers une pédagogie du contrôle dans l'organisation », in : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Paris : Vuibert : Collection Fnege, 1999, pp.125-139.