

Le couplage de l'évaluation des managers et du contrôle de gestion dans les systèmes globaux de pilotage de la performance

The coupling of managers performance appraisal and management control in performance management systems

François

MEYSSONNIER

IAE de Nantes

Francois.meyssonnier@
univ-nantes.fr

Nadim

TARAFI

IAE de Nantes

Nadim.tarafi@univ-
nantes.fr

Dominique

BARBELIVIEN

IAE de Nantes

Dominique.barbelivien@
univ-nantes.fr

Résumé :

Une enquête est réalisée auprès de 77 entreprises représentatives du tissu des entreprises de l'Ouest de la France. La perception des responsables du contrôle de gestion sur les trois dispositifs centraux des systèmes globaux de pilotage de la performance (l'évaluation des managers, les budgets, les tableaux de bord), sur leur contingence et sur l'efficacité de leur couplage est recueillie et analysée. Ceci permet de caractériser l'usage des outils (comme diagnostique ou interactif) et d'appréhender leur articulation (comme un système ou comme un assemblage).

Mots-clés :

Evaluation des managers, budgets, tableaux de bord, couplage, systèmes globaux de pilotage de la performance.

Abstract:

A survey was carried out among 77 companies representative of the business community in Western France. The perception of financial controllers on the three central tools of the performance management systems (managers performance appraisal, budgets, non-financial performance measurement), on their contingency and on the efficiency of their coupling is collected and analyzed. This makes possible to characterize the use of tools (as diagnostic or interactive) and to understand their articulation (as a system or as a package).

Keywords:

Managers performance appraisal, budgets, non-financial performance measurement, coupling, performance management systems.

Introduction

Prolongeant les discussions portant sur la contingence des pratiques de contrôle de gestion (Otley 2016), un grand débat a lieu actuellement dans la communauté académique internationale des chercheurs en contrôle de gestion autour de la mise en synergie des outils et dispositifs de pilotage de la performance de façon articulée et convergente « as a system » ou de façon plus lâche et différenciée « as a package ». On ne s'intéresse pas ici à la dimension d'aide à la décision du contrôle de gestion (mise en œuvre par exemple dans les calculs de coûts et les méthodes de choix d'investissement) mais aux dispositifs d'animation visant à assurer la convergence des comportements au sein de l'entreprise. De ce point de vue l'articulation entre les budgets ou les tableaux de bord et les modes d'intéressement des managers à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise est centrale. Et la question de l'évaluation des managers, peu étudiée dans la littérature, la clé de voute du système. Ceci nous a conduit à nous intéresser à l'étude d'abord des modes d'évaluation des managers puis de leur couplage, fort ou faible, aux dispositifs de contrôle de gestion. En effet, très peu a changé, comme beaucoup de chercheurs le déplorent (CIMA 2013 ; Merchant et Otley 2020), depuis la constatation de Abernethy et Brownell (1997), il y a plus de 20 ans : « il est clair que les organisations s'appuient sur différentes combinaisons de mécanismes de contrôle dans un cadre donné, mais on ne sait pratiquement rien sur la manière dont les effets d'une forme de contrôle sont régis par le niveau de dépendance simultanée à d'autres formes ». La problématique de notre recherche sera donc celle de l'étude de la nature du système global de pilotage de la performance des entreprises françaises.

Nous avons mené une étude auprès de toutes les entreprises entre 250 et 5 000 salariés ayant leur siège social dans l'Ouest de la France, une région dynamique et un pôle important de l'économie française notamment en matière industrielle. Nous avons pu réunir et traiter les réponses faites par les contrôleurs de gestion ou leurs équivalents à un questionnaire. Nous avons eu un taux de retour tout à fait significatif de 34% d'une population totale de 358 entreprises et parmi ces 123 entreprises de taille intermédiaire ou filiales de grands groupes, 77 répondaient aux conditions posées pour une exploitation efficace des réponses (existence d'un système institutionnalisé d'évaluation des managers et d'une fonction contrôle de gestion structurée).

Nous avons collecté des enseignements relatifs à quatre questions, essentielles et liées, relatives à la nature des systèmes globaux de pilotage de la performance. D'abord notre étude permettra de décrire la réalité des modalités de l'évaluation des managers des entreprises en France. C'est là une contribution à la connaissance empirique d'un maillon crucial et largement méconnu des systèmes globaux de pilotage de la performance. Ensuite nous pourrons établir une description des caractéristiques des dispositifs qui sont décisifs en matière de pilotage de la performance : l'évaluation des managers, les budgets, les tableaux de bord opérationnels. En troisième lieu, nous aborderons la question de la contingence en matière de pilotage de la performance en essayant d'analyser la relation entre un comportement d'exploitation d'une situation ou d'exploration d'un potentiel et les modes d'évaluation des managers, d'usage des budgets et d'usage des tableaux de bord car c'est là le facteur de contingence probablement le plus cité dans la littérature en matière de contrôle de gestion (de façon assez logique car on contrôle plus facilement ce que l'on connaît et exploite que l'inconnu qu'on explore). Enfin, nous mesurerons l'efficacité du couplage entre les différents éléments du Système Global de Pilotage de la Performance (dorénavant SGPP) quand nous avons affaire à un système cohérent et quand nous avons affaire à un simple assemblage de différents dispositifs autonomes.

Pour réaliser cela, nous présenterons d'abord un état de l'art sur les SGPP (partie 1). Nous décrirons ensuite la problématique et les modalités de notre étude (partie 2). Puis nous présenterons et analyserons les modalités de l'évaluation des managers et de mise en œuvre des budgets et des tableaux de bord (partie 3). Enfin nous étudierons les relations entre les types de positionnement des entreprises et les styles de contrôle de gestion et nous mesurerons l'efficacité du couplage entre l'évaluation des managers et les dispositifs de contrôle de gestion (partie 4).

1. Les débats sur la nature du système global de pilotage de la performance

Depuis une vingtaine d'années, de nombreux chercheurs se sont intéressés au SGPP des entreprises. Si on étudie la nature du SGPP, on prend en considération les dispositifs d'information mais surtout les dispositifs d'animation (c'est-à-dire la façon dont on assure l'alignement stratégique et la convergence des comportements au sein de l'entreprise par le *reporting*, les modes d'évaluation et de récompense connectés, la culture du résultat).

Le champ de la recherche a été cadré par Simons (1995) qui propose une typologie avec quatre leviers de contrôle quand il s'agit d'expliquer comment on garantit la convergence des comportements : les croyances (valeurs culturelles fondatrices en liaison avec l'histoire et la stratégie de l'entreprise) et les délimitations (les règles administratives, éthiques et comportementales acceptables) ainsi que l'usage variable des dispositifs formels de contrôle de gestion sous deux formes : le contrôle de gestion diagnostique (mise en œuvre stricte et mécanique) ou le contrôle de gestion interactif (mise en œuvre plus lâche et organique).

Dans la littérature sur la nature des SGPP, deux visions se confrontent, celle fondée sur sa structuration homogène autour du contrôle de gestion, avec un couplage fort entre différents dispositifs fonctionnant « as a system » (1.1.), et celle fondée sur un assemblage plus différencié et parfois ambigu au sein d'un contrôle organisationnel lâche, avec un couplage faible entre différents dispositifs fonctionnant « as a package » (1.2.). Un article récent proposant une modélisation originale fondée sur l'intensité du couplage entre les différents dispositifs du SGPP sera aussi présenté (1.3.).

1.1. L'approche « as a system »

Les nouvelles technologies mises en œuvre pour le pilotage des entreprises contribuent à l'efficacité des SGPP. Ainsi Boitier (2008) montre l'influence des ERP sur l'intégration des systèmes de contrôle de gestion. Mais la mise en synergie instrumentale ne suffit pas pour assurer le bon fonctionnement du contrôle de gestion. La dimension humaine du contrôle de gestion est essentielle (Naro 1998). Oriot (2004) étudie l'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion et Godener et Fornerino (2005) soulignent l'importance de la participation des managers au contrôle de gestion. De leur côté, Bollecker et Niglis (2009) mettent en évidence le rôle des contrôleurs de gestion pour entraîner l'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle de gestion et l'importance de leur activité relationnelle à cet effet.

Les travaux engagés à la suite des articles fondateurs de Otley (1999) et Ferreira et Otley (2009) montrent que le contrôle de gestion n'est pas un élément qui est activé de façon isolée mais qu'il doit être appréhendé dans un ensemble beaucoup plus vaste, le SGPP, qui peut être conçu « as a system », prenant en compte :

- l'identification des objectifs stratégiques liés au *business model* et les indicateurs finaux de résultats qui en découlent pour les dirigeants ;
- la mise en évidence des liens de causalité et des critères de déploiement de la stratégie aux différents niveaux de la chaîne de valeur ;
- la détermination des niveaux de performances attendus et des indicateurs avancés de la création de valeur dans chacun des centres de responsabilité de l'entreprise ;
- les dispositifs d'intéressement et d'implication des managers (cf. également Merchant et Van der Stede 2007) et c'est à ce niveau que la problématique de l'évaluation des managers est cruciale ;
- la détermination des flux d'informations nécessaires et les supports utilisés au niveau des systèmes d'information et des outils de *business intelligence*.

Ceci est également repris sous une autre forme par Rejc et Zaman (2012) qui distinguent comme attributs principaux des SGPP : la multi-dimensionnalité ; l'alignement stratégique ; la déclinaison dans toute l'entreprise ; le lien avec le système d'incitations.

1.2. L'approche « as a package »

De façon alternative à cette vision plutôt normative, fondée sur un raisonnement logique et cohérent (ce qui devrait être), d'autres chercheurs comme Malmi et Brown (2008) ou Grabner et Moers (2013) opposent une vision fondée sur l'observation de la réalité des pratiques dans beaucoup d'entreprises où on constate la présence de dispositifs hétérogènes dans des assemblages pas toujours cohérents (ce qui est). A l'approche du contrôle de gestion « as a system », ce courant oppose une vision du contrôle organisationnel « as a package ». La vision est alors plus large prenant en compte certains éléments déjà vus comme les dispositifs de contrôle formels (*strategic planning and measurement*) et les modes d'intéressement des acteurs (*compensation*) mais aussi, dans la tradition des configurations organisationnelles et styles de management de Mintzberg (1982), la structure et les modes de régulation internes (*structures, policies and procedures*) et les valeurs et la culture de l'entreprise (*socio-ideological*).

Certains auteurs proposent même une vision élargie du contrôle de gestion fondée sur la confiance et l'informel (Guibert et Dupuy 1997) bien éloignée de l'approche classique du management par les chiffres. D'autres vont jusqu'à développer une approche purement

narrative des outils de gestion (Detchessahar et Journée 2007). Sans reprendre ces points de vue qui remettent en cause radicalement le rôle des outils formels, on peut synthétiser les visions des principaux auteurs de référence sur les modes alternatifs de pilotage de la performance dans le tableau suivant.

Tableau 1 : Caractéristiques identifiées par la littérature

	Nature des mécanismes identifiés	
Simons (1995)	<i>Diagnostic</i>	<i>Interactive</i>
Abernethy et Stoelwinder (1995)	<i>Bureaucratic</i>	<i>Professional</i>
Chenhall (2003)	<i>Mechanistic</i>	<i>Organic</i>
Ahrens et Chapman (2004)	<i>Coercive</i>	<i>Enabling</i>
Tiwana (2010)	<i>Formal</i>	<i>Informal</i>

On trouve les caractéristiques de la première colonne plutôt dans les SGPP « as a system » et les caractéristiques de la deuxième colonne plutôt dans les SGPP « as a package ». On peut certes aussi imaginer un SGPP « as a system » autour d'un soft management fondé essentiellement sur des mécanismes culturels mais dans la pratique cela semble bien moins fréquent et beaucoup plus difficile à faire vivre. En général, dans la première catégorie le lien est étroit entre les composantes d'un système formel et articulé alors que dans la seconde catégorie le lien est réduit entre les composantes juxtaposées d'un assemblage lâche. Les SGPP intégrés « as a system » semblent ainsi naturellement plus adaptés à la recherche de l'efficacité alors que les SGPP « as a package » tolérant l'ambiguïté et les objets-frontières (au sens de Trompette et Vinck 2009) semblent naturellement plus adaptés au développement de la flexibilité.

Bourguignon et Jenkins (2004) indiquent qu'il faut passer d'une cohérence instrumentale à une cohérence psychologique quand on change d'outils de contrôle de gestion. Ce point de vue est également mis en avant dans l'étude du cas d'introduction d'un nouvel outil de contrôle de gestion dans une organisation par Tahar (2020). Dambrin et Löning (2008) insistent sur l'importance de l'approche des systèmes de contrôle de gestion sous l'angle de l'apprentissage (particulièrement pour le contrôle de gestion interactif). Plusieurs auteurs insistent sur la nécessaire prise en compte des dynamiques mise en œuvre dans les entreprises, des évolutions

temporelles qui amènent à évoluer au sein d'une même entreprise d'une approche unifiée avec des dispositifs fortement couplés à des approches plus flexibles avec des dispositifs relativement autonomes ou l'inverse (Martin 2020 ; Merchant et Otley 2020, Berg et Madsen 2020).

1.3. Le modèle de Demartini et Otley (2020)

Dans ce débat, la question des méthodologies de recherche prend une place de plus en plus importante. Bedford (2012) s'interroge sur les approches conceptuelles et empiriques que l'on peut mettre en œuvre dans les recherches sur les SGPP et Speklé et Moers (2020) sur les méthodes d'étude qui seraient les plus intéressantes. A ce propos, Demartini et Otley (2020), viennent dans un article intitulé « Au-delà du dualisme système/assemblage dans la conception des systèmes globaux de pilotage de la performance : une approche par le couplage lâche » de proposer une nouvelle contribution. Ils prennent en compte trois dispositifs essentiels des SGPP : le système budgétaire ; les indicateurs non financiers des tableaux de bord ; l'évaluation de la performance des managers. Ils veulent mesurer l'intensité du couplage entre ces éléments.

Les auteurs reprennent les différentes contributions de la littérature sur la question notamment celles d'Orton et Weick (1990) et de Beekun et Glick (2001). Ils construisent un modèle sophistiqué à deux dimensions : une dimension « réactivité » et une dimension « caractère distinctif ». Ils s'intéressent à la capacité du SGPP à agir positivement sur la performance financière d'une part, sur les processus d'innovation d'autre part et ils cherchent à vérifier deux hypothèses :

H1 : un couplage faible des dispositifs constitutifs du SGPP a un impact plus important sur l'efficacité perçue de l'entreprise qu'un couplage fort ou pas de couplage du tout

H2 : un couplage faible des dispositifs constitutifs du SGPP a un effet plus positif sur les processus d'innovation qu'un couplage fort ou pas de couplage du tout

Mais le modèle fondé sur les équations structurelles de Demartini et Otley ne donne pas les résultats attendus. Les auteurs n'arrivent pas à valider leurs hypothèses de départ. Il apparaît qu'une absence de couplage entre les différents dispositifs de pilotage de la performance est néfaste aussi bien pour l'efficacité financière que pour l'innovation opérationnelle. On pouvait s'attendre à cela : l'absence d'outillage cohérent en matière de contrôle de gestion ne favorise pas l'obtention des résultats. Et ils ne trouvent pas de distinction claire entre les couplages forts

ou faibles. Ils évoquent une possible relation curviligne entre couplage d'une part et efficacité financière et amélioration de l'innovation d'autre part. Les auteurs estiment aussi que les limites de leur travail sont probablement dues à l'absence de prise en compte des facteurs de contingence dans leur travail : « Nous ne trouvons pas de relation linéaire évidente entre le couplage et la performance et l'innovation. L'explication la plus probable d'une telle constatation repose sur une hypothèse de contingence, à savoir que les dirigeants ajustent le degré de couplage requis aux circonstances rencontrées ». Ceci montre que les questions de la contingence et du couplage sont très liées en matière de SGPP.

2. Problématique et modalités de la recherche

L'étude que nous avons réalisée porte sur le couplage entre l'évaluation des managers et le contrôle de gestion. Elle s'inscrit (2.1.) dans le prolongement des travaux de Barbelivien et Meyssonier (2019) afin de développer la connaissance empirique des pratiques d'évaluation des managers au sein des SGPP. Elle se positionne par rapport aux résultats de la contribution de Demartini et Otley (2020) à partir d'une étude qui porte comme eux sur l'articulation entre l'évaluation des managers et deux dispositifs emblématiques du contrôle de gestion : les budgets et les tableaux de bord opérationnels (2.2.). La problématique et les modalités en sont exposées (2.3.).

2.1. L'évaluation de la performance des managers

Barbelivien et Meyssonier (2019) ont réalisé des entretiens avec des cadres dirigeants dans cinq multinationales et procédé à une collecte documentaire. Leur démarche exploratoire porte sur un petit échantillon de multinationales et ils procèdent à un traitement qualitatif. Ils montrent que l'évaluation est soit homogène et normalisée soit hétérogène et libre, avec une évolution générale vers plus de latitude managériale. Dans l'évaluation, les indications venant du contrôle de gestion sont focalisées sur l'efficacité financière et celles venant des ressources humaines sont focalisées sur le développement du capital humain. Le dispositif d'évaluation des managers, partagé entre contrôle de gestion et ressources humaines est parfois clairement inséré dans un système fortement couplé, mais parfois objet frontière ambigu dans un assemblage faiblement couplé.

Nous avons décidé de prolonger cette étude sur l'évaluation des managers pour développer les connaissances empiriques sur les pratiques concrètes d'évaluation qui permettront ensuite d'aller plus avant dans la discussion sur la nature des SGPP.

Tableau 2 : Comparaison de deux études sur l'évaluation des managers

	Article de Barbelivien et Meyssonnier dans la RFG 2019	Notre étude
Méthodologie	Qualitative	Quantitative
Terrain	5 multinationales = échantillon de convenance	77 sur 358 ETI et filiales de groupes (= toutes les entreprises de ce type dont le siège est situé en Bretagne et Pays-de-la-Loire)
Démarche	Entretiens et collecte de documentation = exploratoire	Questionnaire en ligne = confirmatoire
Répondants	Cadres dirigeants avec postes variés	Directeurs administratifs et financiers ou directeurs financiers ou contrôleurs de gestion
Objectif	Connaitre les pratiques d'évaluation des managers dans les groupes multinationaux	Mesurer les pratiques d'évaluation des managers dans les ETI ou les filiales régionales

Une fois que l'évaluation des managers sera mieux connue, nous pourrons étudier ses relations avec les outils emblématiques du contrôle de gestion.

2.2. Le couplage de l'évaluation avec le contrôle de gestion

Une démarche similaire à la recherche de Demartini et Otley (2020) a donc ensuite été engagée afin d'analyser le couplage entre les trois dispositifs essentiels que sont les budgets, les tableaux de bord opérationnels et l'évaluation des managers. Nous présentons ci-dessous l'étude que nous avons réalisée afin de discuter leurs résultats avec une méthodologie proche mais aussi avec des différences significatives aussi bien dans la mise en œuvre que dans les résultats.

Tableau 3 : Comparaison de deux études sur les SGPP

	Article de Demartini et Otley dans AOS 2020	Notre étude
Dimensions étudiées	Couplage fort, faible ou pas de couplage	Facteurs de contingence, couplage fort ou faible
Méthodes statistiques	Equations structurelles	Statistiques descriptives, tests du Khi2, analyse des correspondances multiples et classification ascendante hiérarchique
Hypothèses	H1 couplage : un couplage faible des dispositifs constitutifs du SGPP a un impact plus important sur l'efficacité perçue de l'entreprise qu'un couplage fort ou pas de couplage du tout H2 couplage : un couplage faible des dispositifs constitutif du SGPP a un effet plus positif sur les processus d'innovation qu'un couplage fort ou pas de couplage du tout	H1 contingence : une entreprise avec un positionnement « exploitation » se dote plus souvent que la moyenne d'un contrôle de gestion diagnostique et d'une évaluation des managers bureaucratique H2 contingence : une entreprise avec un positionnement « exploration » se dote plus souvent que la moyenne d'un contrôle de gestion interactif et d'une évaluation des managers simplifiée H1 couplage : un couplage fort de l'évaluation avec les budgets permet un usage plus efficace des budgets pour atteindre les objectifs financiers et soutenir les décisions opérationnelles qu'un couplage faible H2 couplage : un couplage fort de l'évaluation avec les tableaux de bord permet un usage plus efficace des tableaux de bord pour soutenir les décisions opérationnelles et développer l'innovation qu'un couplage faible
Relations étudiés	Budgets - Indicateurs opérationnels Indicateurs opérationnels - Evaluation des managers Evaluation des managers - Budgets (les trois dispositifs sont sur le même plan)	Evaluation des managers - Budgets Evaluation des managers - Tableaux de bord opérationnels (relations entre l'évaluation et les deux dispositifs de contrôle de gestion)

Répondants	140 managers intermédiaires en Italie	77 contrôleurs de gestion ou équivalents en France
Echantillon	46% banque 31% santé 15% conseil 7% industrie	53% industrie 18% commerce et transport 14% santé, social et enseignement 15% diverses activités de service
Nombre d'items	49 questions	25 questions

Dans notre démarche, nous avons plusieurs différences avec l'étude de Demartini et Otley (2020) :

1) L'échantillon de notre étude est plus petit mais plus représentatif de la diversité des entreprises que celui de Demartini et Otley (2020).

2) Toutes les relations entre les trois dispositifs (évaluation des managers, budgets, tableaux de bord) sont étudiées par Demartini et Otley (2020). Pour notre part nous pensons qu'il vaut mieux réduire la variété des dimensions étudiées en se focalisant sur les relations logiques entre l'évaluation des managers et les budgets ainsi qu'entre l'évaluation des managers et les tableaux de bord opérationnels (car elles manifestent le lien entre la recherche de l'atteinte des objectifs et le système de récompenses dans les SGPP).

3) La mesure du couplage au sein des SGPP de Demartini et Otley (2020) positionne sur une échelle de Likert l'absence de couplage en 1 et 2, le couplage fort en 6 et 7 et le couplage lâche pour les valeurs 3-4-5. Cela nous semble créer artificiellement une vaste catégorie intermédiaire qui correspond plutôt à un avis incertain ou un doute sur la question qu'une affirmation fiable. Pour notre part nous utilisons l'échelle de Likert en opposant une réponse « faible » avec les valeurs 1-2-3 et une réponse « forte » avec les valeurs 5-6-7 et en éliminant la plupart du temps la valeur 4 qui nous semble caractéristique de doute ou d'incertitude de la part du répondant. Ceci donne bien évidemment plus de tranchant aux réponses recueillies que nous traitons ensuite de façon binaire estimant que les nuances entre deux valeurs proches sur l'échelle de Likert manifestent autant la subjectivité du répondant qu'une variation objective dans la réalité d'une pratique.

2.3. La conception de l'étude

L'étude est donc fondée sur un questionnaire portant sur la nature et les relations entre trois dispositifs au cœur des systèmes globaux de pilotage de la performance : deux modes d'information et d'animation (les budgets et les tableaux de bord) et le dispositif d'évaluation des managers qui permet d'intéresser les acteurs à la réalisation des objectifs et à l'atteinte des performances.

L'enquête a été effectuée entre juin et septembre 2020 entre deux vagues du Covid-19 en France. Les entreprises étaient en situation de crise avec des activités modifiées dans leur déroulement, respectant des règles sanitaires strictes et avec une partie des salariés, notamment dans les fonctions support du siège, en travail à distance depuis chez eux. L'enquête porte sur l'ensemble des entreprises de plus de 250 salariés ayant leur siège dans l'Ouest de la France (la Bretagne et les Pays de la Loire représentent 11% de la population française, 9,4% du PIB et constituent le pôle économique régional français le plus important après la région parisienne et Auvergne-Rhône-Alpes). Il s'agit d'entreprises indépendantes de taille intermédiaire ou de filiales ayant une autonomie de gestion. L'INSEE ne fournissant pas de base de données exploitable, nous nous sommes procuré les bases de données des Chambres de Commerce et d'Industrie régionales de Bretagne et des Pays de la Loire. Il y a au total 358 entreprises de ce type dans l'Ouest de la France. 123 entreprises ont répondu après envoi en ligne des questionnaires et des appels téléphoniques systématiques et nombreux, soit une proportion très satisfaisante de 34%. Parmi ces 123 entreprises, un peu plus d'un tiers n'avaient pas de systèmes de contrôle de gestion développés avec une fonction identifiée ou pas de dispositif d'évaluation des managers formalisé et généralisé. Nous avons donc eu seulement 77 réponses exploitables. Nous avons dans notre échantillon une très forte proportion d'entreprises industrielles, supérieure à ce qui existe au niveau national français, mais assez comparable à la structure des entreprises dans l'Ouest de la France (cf. les chiffres de l'INSEE et ceux de l'enquête dans le tableau ci-dessous).

Tableau 4 : Données statistiques

	Base INSEE				Echantillon de l'enquête					
	France		Régions Bretagne et Pays de la Loire		Base CCI Bretagne et Pays de la Loire		Réponses reçues		Réponses exploitables	
Secteur	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%
Industrie	1665	30%	253	45%	180	50%	63	51%	41	53%
Commerce transports, hébergement et restauration	1420	25%	116	20%	88	25%	19	15%	14	18%
Activités scientifiques et techniques administratives et de soutien	1086	19%	60	11%	13	4%	13	11%	6	8%
Activités financières et d'assurance	402	7%	49	9%	16	4%	5	4%	3	4%
Administration publique, enseignement, santé et social	381	7%	34	6%	29	8%	14	11%	11	14%
Information et communication	354	6%	34	6%	13	4%	1	1%	1	1%
Construction	146	3%	11	2%	9	3%	1	1%	0	0%
Activités immobilières	67	1%	6	1%	5	1%	4	3%	0	0%
Autres activités de services	49	1%	5	1%	5	1%	3	3%	1	1%
Total	5570	100%	568	100%	358	100%	123	100%	77	100%

Le questionnaire (cf. annexe) vise à mesurer la perception subjective du responsable (au sens large) du contrôle de gestion des entreprises régionales de l'Ouest de la France (ETI ou filiales de groupes) sur leur système de pilotage de la performance. Il a été testé dans une version préalable auprès d'une dizaine de contrôleurs de gestion afin d'en vérifier la cohérence et la compréhension par les répondeurs sollicités. En dehors des questions initiales (sur l'existence de la fonction contrôle de gestion, sur l'existence d'une évaluation formalisée des managers et sur les modalités techniques de cette évaluation) et des questions finales (sur les caractéristiques du répondeur et de son entreprise), l'ensemble des questions est homogène dans la forme : on demande aux répondeurs de positionner leur perception sur une échelle de Likert en 7 points entre deux extrêmes bien identifiés.

3. Résultats de la recherche sur l'évaluation, les budgets et les tableaux de bord

Dans un premier temps les principaux enseignements tirés de l'enquête sur les modalités d'évaluation des managers mise en œuvre dans les 77 entreprises répondantes sont présentés

(3.1). Ensuite, il est fait de même à propos des modalités et des styles de gestion budgétaire (3.2.) puis des modalités et des styles d'usage des tableaux de bord (3.3).

3.1. La mise en œuvre de l'évaluation des managers

Dans les réponses des 77 entreprises relatives à l'évaluation des managers dans l'entreprise (données factuelles), nous avons des indications permettant de bien caractériser les modalités de l'évaluation des managers mises en œuvre. Dans 39% des cas, il n'y a pas d'autoévaluation du manager en amont de la rencontre avec son n+1 et il n'y a pas de validation par les pairs de l'évaluateur de l'appréciation portée sur son collaborateur en aval. Nous avons donc affaire à une évaluation discrétionnaire et peu formalisée des managers que nous qualifierons de « évaluation simplifiée ». Nous avons dans 34% des cas un processus d'évaluation plus formalisé avec une auto-évaluation du manager en amont et une décision prise par le supérieur hiérarchique à la suite de l'entretien. Nous sommes en présence du modèle le plus couramment exposé dans la littérature professionnelle et nous le nommerons « évaluation classique ». Nous avons enfin dans 27% des cas, un système d'évaluation mis en œuvre par l'équipe de direction avec soit une évaluation collective directe (pas d'autonomie du supérieur hiérarchique de l'évalué), soit une validation par les pairs de l'évaluation effectuée par le n+1. Nous l'intitulerons « évaluation partagée ». Nous n'avons pas, à cette étape de l'analyse, la possibilité de savoir s'il s'agit d'une démarche de type collégial (réminiscence de la supervision directe des PME familiales) ou s'il s'agit d'un modèle bureaucratique (avec des procédures détaillées et de nombreuses étapes comme dans les multinationales).

Nous avons aussi constaté que l'évaluation des managers se fait dans 90% des cas à un rythme annuel sans différence significative selon les styles d'évaluation. Le développement récent mis en avant dans la littérature professionnelle sur les pratiques souples d'évaluation, déconnectées du rythme annuel, semble donc encore peu présent. Quand on demande aux responsables du contrôle de gestion ce qui prédomine dans les modes d'intéressement entre les gratifications financières (primes, bonus) et les gratifications non financières (palette beaucoup plus large de modalités), ils nous répondent dans deux tiers des avis exprimés que les gratifications financières prédominent et cela sans différence en lien avec les modes d'évaluation des managers.

Après le recueil de ces données factuelles objectives, nous avons essayé d'évaluer la perception subjective que les contrôleurs de gestion de ces entreprises ont de la formalisation de la procédure, de la liberté de l'évaluateur et de la satisfaction des managers par rapport au processus d'évaluation. Pour cela nous avons pris en compte les valeurs portées sur l'échelle de Likert les plus élevées et les plus faibles laissant de côté la valeur centrale (et donc avec un pourcentage total des réponses inférieur à 100%).

Pour 38% des réponses, l'évaluation est perçue comme flexible et pour 47% comme normalisée. Mais, on ne trouve pas la relation attendue de corrélation entre l'évaluation objectivement simplifiée et discrétionnaire et une perception subjective que la procédure est souple, ni entre l'évaluation objectivement partagée et la perception subjective que la procédure est bureaucratique. Si dans 50% des cas d'évaluation simplifiée et discrétionnaire dans la réalité, elle est perçue comme normalisée par les contrôleurs de gestion, c'est peut-être qu'il s'agit malgré tout d'un début d'institutionnalisation du processus d'évaluation par rapport à son absence jusque-là dans l'entreprise. Si dans 43% des cas d'évaluation objectivement partagée, elle est perçue comme souple, c'est peut-être qu'on n'a pas affaire à une démarche formalisée et bureaucratique visant à homogénéiser les pratiques (comme dans les grands groupes multinationaux étudiés par Barbelivien et Meyssonier (2019)) mais à un reste de supervision directe classique des PME familiales en région perçue donc comme assez intuitive et souple. Il nous faudra aller vérifier sur le terrain, par une étude qualitative approfondie, ce qu'il en est exactement.

Nous avons ensuite étudié la perception subjective de la liberté de l'évaluateur. Dans 69% des entreprises elle est perçue comme forte et dans 23 % des cas comme faible. De façon assez logique ceci reflète la diversité des pratiques réelles car quand l'évaluation est objectivement simplifiée et discrétionnaire, la liberté de l'évaluateur est perçue comme forte dans 87% des cas (au lieu de 69%) et quand l'évaluation est partagée entre les dirigeants, la liberté de l'évaluateur est perçue comme faible dans 48% des cas (au lieu de 23%). Cette dépendance entre les variables a été vérifiée statistiquement par un test du Khi 2.

Quand on demande aux contrôleurs de gestion s'ils pensent que les managers sont satisfaits des modes d'évaluation des managers dans leur entreprise, ils répondent plutôt oui à 45% et plutôt non à 25%. Les réponses sont assez homogènes sauf dans le cas des entreprises à évaluation partagée où la proportion de satisfaits est nettement plus faible (33% au lieu de 45%). Les

managers jugent probablement que les pratiques de ces entreprises sont globalement trop bureaucratiques et lourdes et donc elles ne sont pas appréciées.

Encadré 1 : Résultats sur l'évaluation des managers

- 1) L'évaluation des managers par les n+1 est simplifiée et discrétionnaire dans 39% des cas, classique avec formalisation et autoévaluation préalable dans 34% des cas et partagée au niveau des n+1 dans 27% des cas
- 2) La procédure d'évaluation est perçue comme souple dans 38% des cas et comme bureaucratique dans 47%
- 3) La marge de manœuvre de l'évaluateur est perçue comme forte dans 69% des cas et faible dans 23% des cas avec de fortes différences en lien logique avec l'organisation réelle des pratiques (dépendance statistiquement prouvée)
- 4) L'évaluation est globalement jugée plus satisfaisante pour les managers (45% des cas) qu'insatisfaisante (25%) sauf dans le cas des entreprises à évaluation partagée où cette proportion est équivalente

3.2. La mise en œuvre des budgets

Il a été demandé aux responsables du contrôle de gestion des 77 entreprises si les échanges entre les supérieurs et les subordonnés autour des hypothèses et des objectifs budgétaires étaient forts et dans ce cas nous caractérisons l'usage des budgets d'interactif (cela a concerné 64% des cas). Si les échanges sont faibles alors nous caractérisons l'usage des budgets de diagnostique (cela a concerné 27% des cas). On n'arrive pas à 100% des réponses car nous avons laissé de côté la valeur intermédiaire (le 4 sur l'échelle de Likert qui va de 1 à 7, correspondant à un avis indécis).

Nous avons ensuite demandé quelle était la perception de la contribution des budgets à l'atteinte des objectifs financiers (70% la juge importante et 10% faible) et au soutien des décisions opérationnelles (64% la juge importante et 10% faible). Il y a toutefois un écart significatif entre le degré d'efficacité perçue des budgets suivant s'ils sont interactifs ou diagnostiques. Quand les budgets sont interactifs l'efficacité est très forte aussi bien en matière financière (94%) que dans le soutien des décisions opérationnelles (82%). Mais quand les budgets sont diagnostiques, il y a presque autant de réponses estimant qu'ils ont une efficacité faible qu'une efficacité forte aussi bien en matière d'atteinte des résultats financiers (33% versus 38%) que de soutien des décisions opérationnelles (33% versus 43%). Cette dépendance entre les variables a été vérifiée statistiquement par un test du Khi 2. La situation de crise due au Covid-19 pendant laquelle l'enquête a été réalisée a probablement un impact fort sur cette perception. En période de bouleversement des modes de production et du niveau de l'activité, avec des règles et des comportements modifiés au jour le jour en raison de l'évolution de la situation sanitaire, les prévisions budgétaires sont totalement remises en cause et donc il est normal que l'approche flexible et adaptative d'un contrôle de gestion interactif soit plus appréciée que l'approche stricte et normative d'un contrôle de gestion diagnostique.

Les budgets sont jugés globalement satisfaisants pour les managers à 49% et insatisfaisants à 21%. Les budgets interactifs sont cinq fois plus souvent jugés satisfaisants qu'insatisfaisant (67% contre 12%) dans leur usage par les managers (d'après les contrôleurs) alors qu'à l'inverse les budgets diagnostiques sont jugés deux fois moins satisfaisants (24%) qu'insatisfaisants (48%). Cette dépendance entre les variables a été vérifiée par un test statistique du Khi 2. Ici aussi, l'impact du vécu pendant la crise en cours du Covid-19, influence probablement fortement la perception des répondants.

Enfin, à propos des budgets nous avons demandé comment les entreprises se portaient en matière de rentabilité comparée à celle des concurrents. Les réponses ont été d'une rentabilité supérieure à celle des concurrents dans 57% des cas et égale ou inférieure aux concurrents dans 43% des cas (en comptant la valeur intermédiaire de 4 de l'échelle de Likert avec la rentabilité faible qui risquait d'être spontanément sous-évaluée). Malgré cette précaution, on peut subodorer un biais visant ici à embellir la réalité car sur un marché avec plusieurs acteurs il est difficile d'être le leader en matière de rentabilité dans une majorité des cas ... Mais le plus important est ailleurs. Les budgets interactifs sont en général proportionnellement un peu plus mis en œuvre dans les entreprises plus rentables que les concurrents (65% des cas d'utilisation

des budgets interactifs pour 57% des entreprises) et un peu moins utilisés dans les entreprises à rentabilité comparable ou plus faible que la concurrence (35% des cas d'utilisation des budgets interactifs pour 43% des entreprises). A l'inverse, les budgets diagnostiques sont beaucoup moins souvent mis en œuvre dans des entreprises plus rentables que leurs concurrents (38% des cas d'utilisation des budgets diagnostiques pour 57% des entreprises) et beaucoup plus mis en œuvre dans des entreprises à rentabilité comparable ou plus faible que la concurrence (62% des cas d'utilisation des budgets diagnostiques pour 43% des entreprises). L'explication est peut-être que quand l'entreprise est dans une situation difficile en matière de rentabilité les objectifs financiers deviennent plus stricts et moins discutables en interne.

Encadré 2 : Résultats sur les budgets

- 1) L'usage dominant des budgets est de type interactif (64% des cas) alors que l'usage diagnostique est nettement minoritaire (27% des cas)
- 2) Les budgets contribuent efficacement à l'atteinte des objectifs financiers dans 70% des cas et au soutien des décisions opérationnelles dans 64% des cas avec seulement 10% de faible impact dans chacun des cas
- 3) Les budgets interactifs permettent d'atteindre les objectifs financiers et de soutenir les décisions opérationnelles de façon efficace (à environ 90%) alors que les budgets diagnostiques sont jugés presque aussi souvent inefficaces qu'efficaces aussi bien pour atteindre les objectifs financiers que pour soutenir les décisions opérationnelles (dépendance statistiquement prouvée)
- 4) Les budgets diagnostiques n'apportent satisfaction aux managers que dans 24% des cas et sont jugés insatisfaisants dans 48% des cas, alors que les budgets interactifs apportent satisfaction dans 67% des cas et ne sont jugés insatisfaisants que dans 12% des cas (dépendance statistiquement prouvée)
- 5) L'usage diagnostique des budgets est moins développé dans les entreprises fortement rentables et plus développé dans les entreprises faiblement rentables

3.3. La mise en œuvre des tableaux de bord

L'étude des tableaux de bord opérationnels a été menée de façon analogue à celle des budgets. Comme pour les budgets, une question sur l'importance des échanges entre supérieurs et subordonnés autour des hypothèses fondant les objectifs des tableaux de bord nous permet de caractériser le dispositif. Si les répondants nous indiquent sur l'échelle de Likert que ces échanges sont forts nous estimons que nous sommes dans un cas de fonctionnement interactif des tableaux de bord. C'est le cas dans 75% des réponses. Si les répondants nous indiquent que ces échanges sont faibles, nous estimons que nous sommes dans le cas d'un fonctionnement diagnostique des tableaux de bord. C'est le cas dans 14% des réponses. Nous laissons de côté la valeur centrale, ce qui explique que le total n'est pas égal à 100%. On voit que l'écart entre les pratiques interactives et diagnostiques est plus accentué dans le cas des tableaux de bord que dans le cas des budgets : l'usage interactif des tableaux de bord semble la règle.

Les contrôleurs de gestion estiment que les tableaux de bord permettent de soutenir les décisions opérationnelles à 69% et ne le permettent pas dans 10% des cas. Ils estiment que les tableaux de bord permettent de développer l'innovation dans 38% des cas seulement et ne le permettent pas dans 35%. On voit que l'efficacité des tableaux de bord pour stimuler l'innovation semble douteuse. Si on examine cette question en fonction des caractéristiques de l'usage des tableaux de bord, on constate que les tableaux de bords diagnostiques (très minoritaires) sont aussi jugés franchement néfastes en matière de développement de l'innovation (impact faible pour 55% des réponses et fort pour seulement 9% des réponses).

La satisfaction des managers (toujours d'après les contrôleurs de gestion répondant au questionnaire) en matière de tableaux de bord est forte pour 58% d'entre eux et faible pour 10%. Elle est très différente selon l'usage. Si on se sert des tableaux de bord de façon concertée et souple (mode interactif), la satisfaction est forte dans 72% des cas et faible dans 7%. Si on se sert des tableaux de bord de façon plus *top-down* et stricte (mode diagnostique), la satisfaction est forte dans seulement 27% des cas et faible dans 36% des cas.

Les entreprises sondées se déclarent à 52% plus innovantes et flexibles que les concurrentes et à 48% au même niveau ou moins innovantes que leurs concurrents (en comptant la valeur

intermédiaire de 4 sur l'échelle de Likert avec l'innovation faible qui risque d'être spontanément sous-évaluée). Cette proposition est comparable dans le cas des tableaux de bord interactifs mais les tableaux de bord diagnostiques sont mis en œuvre à 91% dans le cas d'une entreprise ayant une innovation et une flexibilité plus faible que la concurrence. Cette dépendance entre les variables a été vérifiée statistiquement par un test statistique du Khi 2.

Encadré 3 : Résultats sur les tableaux de bord

- 1) Le mode d'usage habituel des tableaux de bord est le mode interactif : dans 75% des cas les tableaux de bord sont interactifs et seulement dans 14% des cas diagnostiques
- 2) Les tableaux de bord sont perçus comme efficaces pour soutenir les décisions opérationnelles (à 69% contre 10% où ils auraient un effet faible) mais beaucoup moins pour développer l'innovation (38% d'impact fort contre 35% d'impact faible)
- 3) Les tableaux de bord diagnostiques ne contribuent pas significativement au développement de l'innovation (impact fort dans seulement 9% des cas et faible dans 55%)
- 4) Les tableaux de bord diagnostiques n'apportent pas satisfaction aux managers ce qui explique probablement leur usage très limité (cinq fois moins utilisés que les tableaux de bord interactifs)
- 5) Les tableaux de bord diagnostiques sont fortement corrélés avec les entreprises peu innovantes et peu flexibles (dépendance statistiquement prouvée)

Après avoir mis en évidence les caractéristiques des « briques » élémentaires constituant le SGPP, nous allons maintenant étudier ce qui les influence (dimension contingente), comment elles sont couplées (faiblement ou fortement) et quel est l'impact en matière d'efficacité sur les résultats financiers, le soutien aux décisions opérationnelles ou la stimulation de l'innovation.

4. Résultats de la recherche sur la contingence et le couplage au sein des SGPP

La relation de contingence entre les comportements d'exploitation d'une situation ou d'exploration d'un potentiel et les styles de contrôle de gestion est d'abord étudiée (4.1.). L'efficacité du couplage de l'évaluation avec les budgets et l'efficacité du couplage de l'évaluation avec les tableaux de bord sont ensuite examinées (4.2.). Enfin l'efficacité d'ensemble des SGPP en cas de couplage fort « as a system » ou en cas de couplage faible « as a package » est discutée (4.3.).

4.1. Les comportements organisationnels déterminent-ils les styles de contrôle de gestion ?

Nous avons vu la faiblesse des résultats mis en évidence par Demartini et Otley (2020) qu'ils expliquent en partie par la non prise en compte de facteurs de contingence. Parmi ces facteurs de contingence, le plus significatif nous semble le lien possible entre les comportements organisationnels fondés sur l'exploitation ou sur l'exploration et les styles de contrôle de gestion (Burns et Stalker 1961 ; March 1991, Hubert 1995). C'est aussi par exemple un facteur pris en compte dans l'étude réalisée en 2013 par le *Chartered Institute of Management Accountants* sur 87 entreprises allemandes de plus de 250 salariés intitulée : « Le système global de pilotage de la performance comme un assemblage : premières constatations de la situation en Allemagne » (CIMA 2013). C'est donc ce facteur de contingence, particulièrement significatif dans son influence sur l'usage des outils de pilotage de la performance, que nous allons étudier maintenant.

On distingue classiquement dans le champ sémantique d'après March (1991) ce qui relève de l'exploitation d'une situation : « le raffinement, la productivité, l'efficacité, la sélection, la mise en œuvre et l'exécution » ; et ce qui relève de l'exploration d'un potentiel : « la recherche, la variation, la prise de risque, l'expérimentation, la flexibilité, la découverte et l'innovation ». Nous laisserons de côté les situations intermédiaires et ambivalentes mises en évidence par Eisenhardt (2000) qui nécessitent un pilotage par l'entreprise en ayant recours à une forme d'ambidextrie qui est assez mal définie et regroupe des notions très disparates.

Nous avons donc essayé de déterminer les comportements alternatifs en considérant que :

- si les activités de l'entreprise sont peu complexes, le risque faible, la culture du résultat forte, la stratégie pérenne et la croissance interne, on est en général plutôt dans un positionnement où on exploite l'existant ;
- si les activités de l'entreprise sont complexes, le risque fort, la culture du résultat faible, la stratégie évolutive et la croissance externe, on est alors plutôt dans un positionnement où on explore un potentiel.

Nous avons ici cinq critères. Sachant que nous laissons de côté la valeur centrale (4) de l'échelle de Likert, nous considérerons que s'ils sont vérifiés trois fois sur cinq dans le même sens, alors on peut retenir le positionnement de l'entreprise comme d'exploitation ou au contraire d'exploration. Nous avons trouvé, avec cette méthode, que dans notre échantillon, 43% des cas correspondaient à un positionnement de type exploration et 27% des cas à un positionnement de type exploitation. Environ 30% des entreprises ne se reconnaissent pas vraiment ni dans l'un ni dans l'autre de ces types de positionnements.

Dans la partie 3.1. de notre étude, nous avons mis en évidence 39% d'évaluation simplifiée et souple, 34% d'évaluation classique et 27% d'évaluation partagée bureaucratique. Nous avons 45% d'évaluation simplifiée quand l'entreprise explore un potentiel et 29% quand l'entreprise exploite une situation (pour une proportion moyenne de 39%). Nous avons 52% d'évaluation bureaucratique quand l'entreprise exploite et 18% quand elle explore (pour une proportion moyenne de 27%). Il y a donc une influence contingente apparente qui pousse à utiliser proportionnellement plus l'évaluation simplifiée quand on explore un potentiel et plus l'évaluation bureaucratique quand on exploite une situation. Le test du Khi 2 montre une dépendance.

Dans la partie 3.2 de notre étude nous avons mis en évidence 64% de budgets interactifs et 27% de budgets diagnostiques dans les entreprises de l'échantillon. Nous avons 67% de budgets interactifs quand l'entreprise explore et 52% seulement quand elle exploite (pour une proportion moyenne de 64%). Symétriquement, nous avons 38% de budgets diagnostiques quand l'entreprise exploite et seulement 24% quand elle explore (pour une proportion moyenne de 27%). Il y a donc une influence contingente apparente qui pousse à utiliser proportionnellement plus les budgets interactifs quand on explore un potentiel et plus les budgets diagnostiques quand on exploite une situation. Le test du Khi 2 ne prouve toutefois pas statistiquement la dépendance.

Dans la partie 3.3 de notre étude nous avons mis en évidence 75% de tableaux de bord interactifs et 14% de tableaux de bord diagnostiques dans les entreprises de l'échantillon. Nous avons 76% de tableaux de bord interactifs quand l'entreprise explore et 67% seulement quand elle exploite (pour une proportion moyenne de 75%). Nous avons 24% de tableaux de bord diagnostiques quand l'entreprise exploite et seulement 9% quand elle explore (pour une proportion moyenne de 14%). Il semble donc y avoir une influence contingente apparente qui pousse à utiliser proportionnellement plus les tableaux de bord interactifs quand on explore un potentiel et plus les tableaux de bord diagnostiques quand on exploite une situation. Le test du Khi 2 ne prouve toutefois pas statistiquement la dépendance.

Si les modes d'évaluation, l'usage des budgets et l'usage des tableaux de bord semblent influencés par la nature du positionnement nous n'avons pu démontrer statistiquement la dépendance (et donc nous ne pouvons valider de façon certaine les hypothèses 1 et 2 en matière de contingence du tableau 3 de notre étude).

Encadré 4 : Résultats sur la contingence

- 1) 43% des entreprises sont dans un positionnement d'exploration et 27% dans un positionnement d'exploitation
- 2) Les évaluations simplifiées sont plus utilisées dans les entreprises qui explorent (45% d'usage) que dans celles qui exploitent (29% d'usage) alors que les évaluations bureaucratiques sont plus utilisées dans les entreprises qui exploitent (52% d'usage) que dans celles qui explorent (18% d'usage) (dépendance statistiquement prouvée)
- 3) Les budgets interactifs sont plus utilisés dans les entreprises qui explorent (67% d'usage) que dans celles qui exploitent (52% d'usage) et à l'inverse les budgets diagnostiques sont plus utilisés dans les entreprises qui exploitent (38% d'usage) que dans les entreprises qui explorent (24% d'usage)
- 4) Les tableaux de bord interactifs sont un peu plus utilisés dans les entreprises qui explorent (76% d'usage) que dans celles qui exploitent (67% d'usage) alors que les tableaux de bord

diagnostiques sont plus utilisés dans les entreprises qui exploitent (24% d'usage) que dans les entreprises qui explorent (9% d'usage)

4.2. Le couplage de l'évaluation avec les budgets ou les tableaux de bord accroît-il l'efficacité du contrôle de gestion ?

Le couplage fort entre budgets et évaluation des managers (43%) est à peine supérieur au couplage faible (42%) dans l'ensemble de l'échantillon (nous laissons ici de côté, comme nous l'avons fait presque partout dans l'enquête, la valeur centrale de 4 sur les 7 de l'échelle de Likert et donc le total est inférieur à 100%).

Les cas où les budgets semblent fortement efficaces à la fois pour l'atteinte des objectifs financiers et le soutien aux décisions opérationnelles est de 62% et le cas où ils sont peu efficaces au regard des deux critères est très réduit (4%). Mais si budgets et évaluation sont couplés, alors les contrôleurs de gestion estiment que l'efficacité est présente dans 75% des cas alors que s'ils ne sont pas couplés, l'efficacité n'est présente que dans 41% des cas.

Le couplage fort entre tableaux de bord et évaluation des managers (44%) est comparable à celui entre budgets et évaluation des managers (43%) mais le couplage faible entre tableaux de bord et évaluation des managers est inférieur à celui des budgets (26%). Ce résultat peut être dû aux nécessités de l'évaluation de managers qui ne gèrent pas directement des centres de responsabilité budgétaires (spécialistes dont la performance se mesure en indicateurs physiques et pas financiers) ou bien encore à la conjoncture du Covid-19 (les budgets étant abandonnés en raison de la crise, l'évaluation se fait directement sur des indicateurs physiques *ad hoc* qui eux perdurent).

Les tableaux de bord sont efficaces à la fois pour soutenir les décisions opérationnelles et stimuler l'innovation dans 39% des cas et ils sont inefficaces au regard de ces deux critères dans 12% des cas. Près de la moitié des entreprises restent indécises sur l'efficacité des tableaux de bord (notamment en raison de leur faible impact sur l'innovation). Si tableaux de bord et évaluation des managers sont couplés, l'efficacité est présente dans 47% et si le couplage est faible, l'efficacité n'est présente que dans 20% des cas.

Le couplage entre l'évaluation des managers et les outils de contrôle de gestion semble donc permettre une plus forte efficacité. Si l'efficacité des budgets en matière d'atteinte des objectifs financiers et de soutien des décisions opérationnelles est de 62%, 73% des entreprises avec couplage fort des budgets et de l'évaluation des managers sont efficaces en matière de réalisations financières et de soutien des décisions opérationnelles contre seulement 41% des entreprises avec un couplage faible. On retrouve une même différence dans le cas des tableaux de bord. Si l'efficacité des tableaux de bord en matière de soutien aux décisions opérationnelles et de l'innovation est seulement de 39%, en raison de sa faiblesse sur l'innovation, 47% des entreprises avec couplage fort des tableaux de bord et de l'évaluation des managers sont efficaces en matière de soutien aux décisions opérationnelles et d'innovation contre seulement 20% des entreprises avec un couplage faible. Nos hypothèses 1 et 2 en matière de couplage du tableau 3 de cette étude n'ont pu toutefois être prouvées statistiquement de façon certaine faute de validation par un test du Khi 2.

Encadré 5 : Résultats sur le couplage

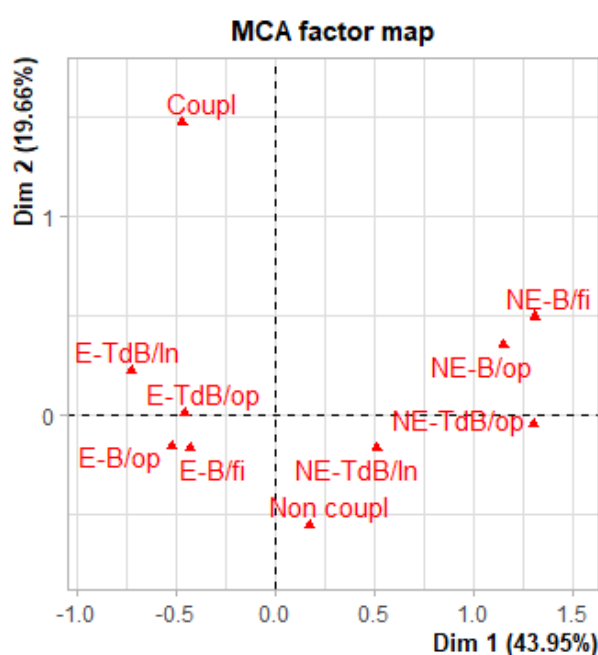
- 1) Budgets et évaluation des managers sont fortement couplés dans 43% des cas et faiblement couplés dans 42% des cas
- 2) L'efficacité des budgets pour atteindre conjointement les objectifs financiers et soutenir les décisions opérationnelles est forte (62%) et plus fréquemment atteinte si budgets et évaluation des managers sont couplés (75%) que quand ils ne sont pas couplés (41%)
- 3) Tableaux de bord et évaluation des managers sont fortement couplés dans 44% des cas et faiblement couplés dans seulement 26% des cas
- 4) L'efficacité des tableaux de bord pour conjointement soutenir les décisions opérationnelles et stimuler l'innovation est assez faible (39%) mais plus fréquemment atteinte si tableaux de bord et évaluation des managers sont couplés (47%) que quand ils ne sont pas couplés (20%)

4.3. Vaut-il mieux un SGPP « as a system » ou « as a package » ?

Pour mesurer l'efficacité comparée du SGPP comme un système (couplage général fort entre l'évaluation des managers et les deux outils de contrôle de gestion) ou comme un assemblage (couplage partiel ou faible entre l'évaluation des managers et les deux outils de contrôle de gestion), nous avons mis en œuvre une Analyse des Correspondances Multiples (ACM).

Nous avons procédé de façon plus synthétique que précédemment. Nous avons pris en compte les entreprises couplant l'évaluation des managers à la fois aux budgets et aux tableaux de bord (Coupl = 27% du total) et toutes les autres entreprises ne couplant que partiellement ou très faiblement l'évaluation des managers avec les budgets et avec les tableaux de bord (Non coupl = 73%). C'est donc une vision restrictive de l'approche système et extensive de l'approche assemblage des SGPP qui nous permet de traiter l'ensemble de l'échantillon des 77 entreprises. Nous avons ensuite pris en compte l'efficacité ou pas des budgets en matière financière (E-B/fi ou NE-B/fi) ou opérationnelle (E-B/op ou NE-B/op) et l'efficacité ou pas des tableaux de bord en matière opérationnelle (E-TdB/op ou NE-TdB/op) ou d'innovation (E-TdB/in ou NE-TdB/in). Pour cette analyse de l'efficacité relative des entreprises (au travers de quatre échelles de Likert), nous avons compté les réponses 4 avec les réponses 1 à 3 des échelles de Likert en considérant que la valeur intermédiaire pouvait être rattachée plutôt aux estimations les plus faibles en matière d'efficacité (qui pourraient être plus difficiles à avouer). Et donc pour l'efficacité comme pour le couplage toutes les entreprises de l'échantillon sont prises en compte.

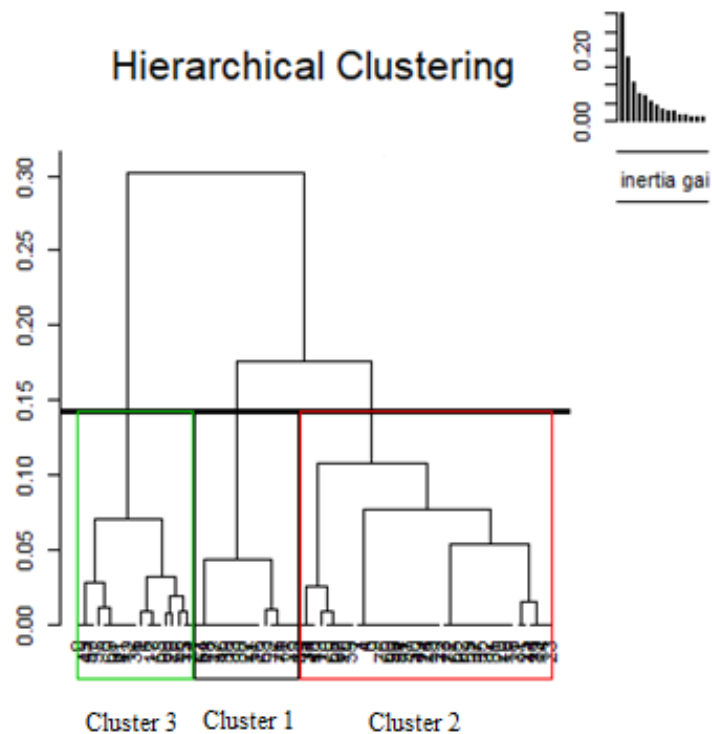
Schéma 1 : axes explicatifs



On voit qu'un premier axe expliquant 44% de l'information oppose essentiellement les entreprises efficaces et les entreprises non efficaces (pour être plus précis l'axe est composé par poids décroissants de l'efficacité des budgets par rapport aux objectifs financiers, de l'efficacité des tableaux de bord par rapport aux décisions opérationnelles, de l'efficacité des budgets par rapport aux décisions opérationnelles et enfin de l'efficacité des tableaux de bord par rapport à l'innovation) et qu'un deuxième axe expliquant 20% de l'information oppose essentiellement les SGPP fonctionnant avec un couplage fort et les SGPP fonctionnant avec un couplage faible.

On peut ensuite positionner les différentes entreprises sur ces axes. Nous avons mis en œuvre une Classification Ascendante Hiérarchique (CAH) sur la base des données de l'ACM.

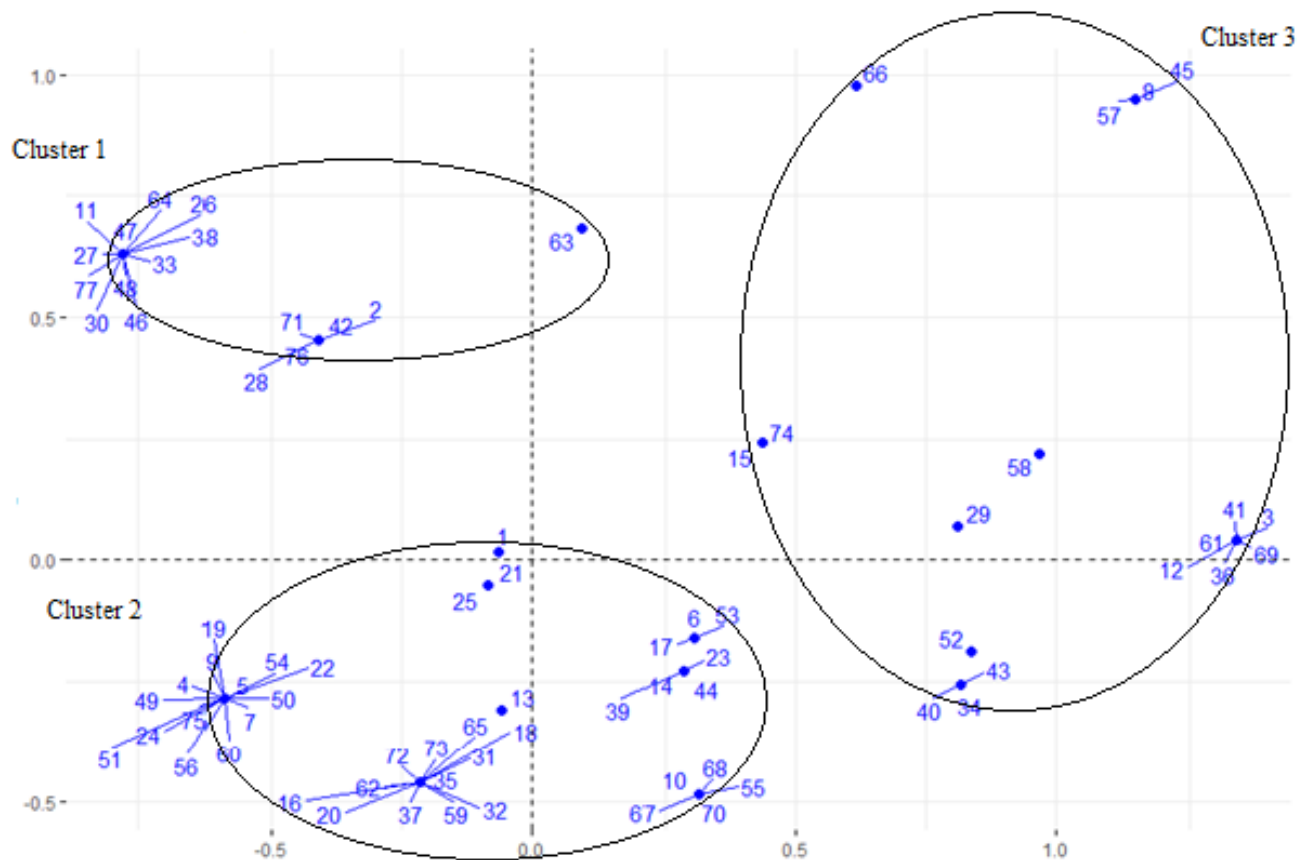
Schéma 2 : arbre de classification automatique



La classification automatique met en évidence trois groupes d'entreprises :

- le cluster 1 Eff-Coupl réunit les entreprises avec un couplage fort et une efficacité dans la plupart des dimensions et regroupe 22% des entreprises (sur les 27% fortement couplées) ;
- le cluster 2 Eff-Non coupl réunit les entreprises avec un couplage faible et efficaces sur certaines dimensions et regroupe 51% des entreprises (sur les 73% faiblement couplées) ;
- le cluster 3 Non Eff – Coupl ou Non coupl rassemble les entreprises peu efficaces sur la plupart des dimensions qui sont pour quelques-unes des entreprises avec un couplage fort ($27\% - 22\% = 5\%$) et pour le reste des entreprises avec un couplage faible ($73\% - 51\% = 22\%$) représentant au total 27% des entreprises.

Schéma 3 : typologie des entreprises



Il apparaît donc que nous n'avons pas pu mettre en évidence l'existence de deux groupes d'entreprises alternatifs : l'un efficace avec un couplage fort d'ensemble, l'autre non efficace en cas de couplage faible d'ensemble. La situation est un peu plus complexe avec trois groupes d'entreprises, mais les constatations vont malgré tout dans le sens d'une efficacité qui semble un peu plus présente quand le couplage est fort. Quand le couplage est fort (SGPP « as a system ») l'entreprise est fortement efficace dans 82% des cas (cluster 1). Quand le couplage est faible (SGPP « as a package ») l'entreprise est plutôt efficace dans 70% des cas (cluster 2). Les entreprises peu efficaces (cluster 3) peuvent avoir un couplage fort ou faible mais proportionnellement il y a un peu plus d'inefficacité dans le cas des SGPP « as a package » que dans le cas des SGPP « as a system ».

Conclusion

L'étude réalisée auprès de 77 entreprises de l'Ouest de la France apporte des connaissances empiriques nouvelles sur les systèmes globaux de pilotage de la performance des entreprises françaises. Elle permet de comprendre la nature du « substrat technique » au sens d'Hatchuel et Weil (1992) à partir duquel s'effectue « la socialisation des managers » chère à Henri Bouquin (2011).

Les premiers enseignements portent sur les trois dispositifs qui en constituent le cœur (évaluation des managers, budgets, tableaux de bord). Il existe trois idéaux-types d'évaluation des salariés : évaluation simplifiée, évaluation classique, évaluation partagée. La marge de manœuvre de l'évaluateur peut être assez différente mais quand l'évaluation est partagée avec les pairs, la satisfaction des managers est plus faible. Les budgets interactifs sont beaucoup plus répandus que les budgets diagnostiques (64% contre 27%). En général les budgets sont efficaces pour atteindre les objectifs financiers et soutenir les décisions opérationnelles mais les budgets diagnostiques apportent moins de satisfaction aux managers que les budgets interactifs. Les tableaux de bord interactifs sont de loin les plus répandus (75%) et les tableaux de bord diagnostiques sont très peu utilisés (14%). Les tableaux de bord sont efficaces pour soutenir les décisions opérationnelles mais beaucoup moins pour stimuler l'innovation. Les tableaux de bord diagnostiques sont quant à eux particulièrement peu efficaces en matière d'innovation et n'apportent généralement pas satisfaction aux managers.

Nous avons mis en évidence que 43% des entreprises de notre échantillon sont plutôt dans un positionnement de type exploration et 27% plutôt dans un positionnement de type exploitation. Quand les entreprises sont dans un positionnement de type exploration, elles ont une proportion plus importante que la moyenne des entreprises d'évaluation simplifiée des managers et d'usage interactif des budgets et des tableaux de bord. Quand les entreprises sont dans un positionnement de type exploitation, elles ont une proportion plus importante que la moyenne des entreprises d'évaluation bureaucratique des managers et à d'usage diagnostique des budgets et des tableaux de bord. Il semble donc y avoir une influence contingente des positionnements « exploiter » ou « explorer » sur les modes d'évaluation, l'usage des budgets et l'usage des tableaux de bord.

En matière d'articulation entre les dispositifs, le couplage des budgets et de l'évaluation des managers semble accroître l'efficacité perçue dans l'atteinte des objectifs financiers et de soutien aux décisions opérationnelles. Le taux d'efficacité des budgets est de 75% en cas de couplage avec l'évaluation des managers et seulement de 41% sans couplage. C'est vrai aussi pour le couplage des tableaux de bord et de l'évaluation des managers qui accroît l'efficacité perçue en matière de soutien aux décisions opérationnelle et de stimulation de l'innovation. Le taux d'efficacité des tableaux de bord est de 47% en cas de couplage avec l'évaluation des managers et seulement de 20% sans couplage. Le SGPP fonctionnant comme un système semble donc un peu plus efficace que le SGPP fonctionnant comme un assemblage.

Dans notre recherche, nous avons procédé avec beaucoup de précautions et n'avons pas déployé de méthodes statistiques sophistiquées en raison de trois limites clairement identifiées de notre étude : un échantillon représentatif des entreprises étudiées mais d'une taille absolue limitée (77 entreprises seulement) ; une perception recueillie auprès d'une population homogène et compétente sur le sujet mais avec un positionnement particulier dans l'entreprise (les contrôleurs de gestion ou équivalents) ; un biais cognitif dû à la période de crise majeure pendant laquelle s'est passée l'enquête (épidémie du Covid-19 avec les incertitudes sur l'activité et les perspectives des entreprises) qui pousse à valoriser les dispositifs adaptatifs au détriment des dispositifs trop normatifs. Malgré ces limites nos résultats nous semblent assez robustes et constituent une nouvelle contribution au développement de la recherche sur les SGPP. Notre étude a dans la démarche des points communs avec celle menée en Italie par Demartini et Otley (2020) mais *in fine* les résultats ne convergent pas vraiment. Nous montrons que la contingence entre positionnement et mode d'utilisation des dispositifs d'évaluation et de contrôle de gestion doit être prise en compte et contrairement à eux que le couplage de l'évaluation des managers avec les différents dispositifs de contrôle de gestion semble accroître leur efficacité perçue.

Nous allons poursuivre la recherche en allant dans certaines des entreprises ayant répondu au questionnaire pour approfondir la réflexion par des enquêtes qualitatives fouillées, rejoignant en cela les recommandations de Merchant et Otley (2020). Par-delà l'étude de la structuration du SGPP nous pourrons ainsi analyser plus précisément comment le SGPP fonctionne *in situ*. Nous pourrons recueillir les avis multiples et croisés pas seulement des contrôleurs de gestion mais aussi des autres acteurs (directeur général, directeur des ressources humaines et surtout managers de terrain) sur les SGPP dans des situations de gestion différentes. Nous étudierons

aussi plus en finesse à cette occasion les modifications apportées par le Covid-19 à leurs comportements et à leurs perceptions.

Les résultats de notre étude sont susceptibles d'intéresser les praticiens à plusieurs titres. Notre étude montre que les dirigeants des entreprises devraient développer l'usage interactif des dispositifs de pilotage (au détriment de l'usage diagnostique) car il est plus efficace pour atteindre les objectifs et mieux perçu par les managers. Ils pourraient également recourir aux tableaux de bord pour suppléer les carences des budgets dans un environnement difficilement prévisible (comme en période de Covid-19) car, quand on ne peut plus contrôler la performance financière globale de l'entreprise, on peut encore agir localement sur certains indicateurs avancés de la performance opérationnelle. Enfin, ils pourraient s'appuyer sur les couplages entre l'évaluation des managers et les budgets et entre l'évaluation des managers et les tableaux de bord pour une gestion proactive de la performance.

Bibliographie

Abernethy, M., Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 233-248.

Abernethy, M., Stoelwinder, J. (1995). The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting Organizations and Society*, 20(1), 1-17.

Ahrens, T., Chapman, C. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271-301.

Barbelivien, D., Meyssonier, F. (2019). L'évaluation des salariés entre contrôle de gestion et GRH : étude comparée de cinq multinationales. *Revue Française de Gestion*, 291, 29-42.

Bedford, D. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, non encore publié. Disponible en ligne.

Beekun, R., Glick, W. (2001). Organization structure from a loose coupling perspective: A multidimensional approach. *Decision Sciences*, 32(2), 227-250.

Berg, T., Madsen, D. (2020). The evolution of a management control package: a retrospective case study, *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), 763-781.

Boitier, M. (2008). L'influence des systèmes de gestion intégrés sur l'intégration des systèmes de contrôle de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 14(1), 33-48.

Bollecker, M., Niglis, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(1), 133-157.

Bouquin, H. (2011). Pérennité et renouveau. In Henri Bouquin éd., *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France. 80-112.

Bourguignon, A., Jenkins, A. (2004). Changer d'outils de contrôle de gestion? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. *Finance Contrôle Stratégie*, 7(3), 31-61.

Burns, T., Stalker, G. (1961). *The management of innovation*. Tavistock.

Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 127-168.

CIMA (2013). *Management control systems as a package. Preliminary findings in Germany*, 13(2).

Dambrin, C., Löning, H. (2008). Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage : une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagésiennes. *Comptabilité Contrôle Audit*, 14(3), 113-140.

- Demartini, M., Otley, D. (2020). Beyond the system vs package dualism in Performance Management Systems design: A loose coupling approach. *Accounting, Organizations and Society*, non encore publié. Disponible en ligne.
- Detchessahar, M. Journée, B. (2007). Une approche narrative des outils de gestion. *Revue Française de Gestion*, 174, 77-92.
- Eisenhardt, K. (2000). Paradox, Spirals, Ambivalence: The New Language of Change and Pluralism. *Academy of Management Review*, 25, 703-705.
- Ferreira, A., Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems. An extensive framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Godener, A., Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 11(1), 121-140.
- Grabner, I., Moers, F. (2013). Management control as a system or as a package ? Conceptual and empirical issues, *Accounting, Organizations and Society*, 36 (6-7), 407-419.
- Guibert, N., Dupuy, Y. (1997). La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur. *Comptabilité Contrôle Audit*, 3(1), 39-52.
- Hatchuel, A., Weil, B. (1992). *L'expert et le système*. Economica. 1992.
- Huber, G. (1991). Organizational Learning: The Contributing Processes and the Literatures. *Organization Science*, 2(1), 88-115.
- Malmi, T., Brown, D. (2008). Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- March, J. (1991). Exploration and exploitation in organization learning. *Organization Science*. 10(1), 299-316.

Martin, M. (2020). An evolutionary approach to management control systems research: A prescription for future research. *Accounting, Organization and Society*, non encore publié. Disponible en ligne.

Merchant, K., Van der Stede, W. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. 2ème édition. Harlow England: Prentice Hall.

Merchant, K., Otley, D. (2020). Beyond the system versus package debate. *Accounting, Organization and Society*, non encore publié. Disponible en ligne.

Mintzberg, H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Editions Eyrolles.

Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité Contrôle Audit*, 4(2). 45-69.

Oriot, F. (2004). L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, 10(3), 237-255.

Orton, J., Weick, K. (1990). Loosely coupled systems: A reconceptualization. *Academy of Management Review*, 15(2), 203-223.

Otley, D. (1999). Performance Management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.

Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*; 31, Juin, 45-62.

Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press Books.

Speklé, R., Widener, S. (2020). Insights on the use of surveys to study management control systems. *Accounting, Organizations and Society* (2020).

Rejc, B., Zaman, G. (2012). Contemporary performance measurement systems in Central and Eastern Europe: a synthesis of the empirical literature. *Journal for East European Management Studies*, 17(1), 68-103.

Tahar, C. (2020). De nouveaux outils de pilotage dans un *package* existant : une nécessaire et difficile synchronisation. *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 26(3), 7-34.

Tiwana, A. (2010). Systems development ambidexterity: Explaining the complementarity and substitutive roles of formal and informals controls. *Journal of Management Information Systems*, 27(2), 87-126.

Trompette, P., Vinck, D. (2009). Retour sur la notion d'objet-frontière. *Revue d'anthropologie des connaissances*, 3(1), 5-27.

ANNEXE

QUESTIONNAIRE

« Évaluation des managers et contrôle de gestion »

QUESTIONS PREALABLES

Question préalable (1/3)

Existe-t-il une fonction ou un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ? oui/non

Question préalable (2/3)

Procède-t-on à une évaluation systématique des managers dans votre entreprise ? oui/non

Question préalable (3/3)

Quels sont les dispositifs d'évaluation des managers utilisés dans votre entreprise ?

- auto-évaluation préalable par le manager lui-même
- évaluation par le seul supérieur hiérarchique
- évaluation partagée par l'équipe de direction
- évaluation multi sources de type 360°
- évaluation externalisée : cabinet spécialisé en RH ou *Assessment Center*
- autres ... (question ouverte)

LES 10 QUESTIONS GLOBALES (avec des sous questions incluses)

Pour chacune des questions ou sous-questions, vous devez cochez dans l'échelle la graduation correspondant à ce qui vous semble décrire le mieux la situation entre les extrêmes proposés.

1) Quelles sont les modalités et les conséquences de l'évaluation des managers dans votre entreprise ?

	Flexible					Normalisée	
1.1. Procédure d'évaluation	1	2	3	4	5	6	7
	Forte					Faible	
1.2. Autonomie de l'évaluateur	1	2	3	4	5	6	7
	Variable dans tous les cas					Annuelle dans tous les cas	
1.3. Fréquence de l'évaluation	1	2	3	4	5	6	7
	Prédominance de contreparties non-financières					Prédominance de gratifications financières	
1.4. Nature des incitations	1	2	3	4	5	6	7

2) Comment évaluez-vous les caractéristiques de votre entreprise par rapport aux facteurs suivants ?

	Faible					Fort(e)	
2.1. Complexité des activités productives	1	2	3	4	5	6	7
2.2. Risque lié aux projets, process, produits	1	2	3	4	5	6	7
2.3. Culture du résultat	1	2	3	4	5	6	7

3) Comment positionnez-vous votre entreprise au cours des trois dernières années par rapport à vos concurrents ?

	Plus faible						Plus forte
3.1. Rentabilité financière comparée	1	2	3	4	5	6	7
3.2. Flexibilité ou innovation comparée	1	2	3	4	5	6	7

4) Quelle est la nature du développement de votre entreprise ?

	Adaptative						Stable
4.1. Stratégie	1	2	3	4	5	6	7
	Faible ou interne						Forte ou par acquisitions
4.2. Croissance	1	2	3	4	5	6	7

5) Comment évaluez-vous l'importance des échanges entre les supérieurs et les subordonnés à propos des hypothèses et des objectifs des dispositifs suivants ?

	Faible						Forte
5.1. Démarche budgétaire	1	2	3	4	5	6	7
5.2. Tableaux de bord opérationnels	1	2	3	4	5	6	7

6) Que pensez-vous de l'efficacité de la démarche budgétaire par rapport aux objectifs suivants?

	Peu efficace						Très efficace
6.1. Atteindre les objectifs financiers de l'entreprise	1	2	3	4	5	6	7
6.2. Soutenir les décisions opérationnelles	1	2	3	4	5	6	7

7) Quel est le degré de couplage au sein de votre entreprise entre "l'évaluation des managers" et " la démarche budgétaire" ?

	Faible						Fort
Lien entre "l'évaluation des managers" et " la démarche budgétaire"	1	2	3	4	5	6	7

8) Que pensez-vous de l'efficacité des tableaux de bord opérationnels par rapport aux objectifs suivants ?

	Peu efficace						Très efficace
8.1. Soutenir les décisions opérationnelles	1	2	3	4	5	6	7
8.2. Développer la flexibilité ou l'innovation	1	2	3	4	5	6	7

9) Quel est le degré de couplage au sein de votre entreprise entre "l'évaluation des managers" et "les tableaux de bord opérationnels" ?

	Faible						Fort
Lien entre "l'évaluation des managers" et "les tableaux de bord opérationnels"	1	2	3	4	5	6	7

10) Quel est à votre avis la perception subjective des managers à propos de l'usage actuel des dispositifs suivants ?

	Peu satisfaisant					Très satisfaisant	
10.1. L'évaluation des managers	1	2	3	4	5	6	7
10.2. La démarche budgétaire	1	2	3	4	5	6	7
10.3. Les tableaux de bord opérationnels	1	2	3	4	5	6	7

COORDONNEES DU REPONDANT

- Courriel ...
- Nom de l'entreprise ...
- Secteur d'activité ...
- Fonction occupée ...
- Depuis combien de temps travaillez-vous dans l'entreprise ? ...
- Depuis combien de temps occupez-vous votre poste actuel ? ...