HAL
open science

LA PARTICIPATION DES MANAGERS AU CONTROLE DE GESTION ET LEUR PERFORMANCE MANAGERIALE

Armelle Godener, Marianela Fornerino

To cite this version:

Armelle Godener, Marianela Fornerino. LA PARTICIPATION DES MANAGERS AU CONTROLE DE GESTION ET LEUR PERFORMANCE MANAGERIALE. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460139

HAL Id: halshs-00460139

https://shs.hal.science/halshs-00460139

Submitted on 26 Feb 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.

LA PARTICIPATION DES MANAGERS AU CONTROLE DE GESTION ET LEUR PERFORMANCE MANAGERIALE

THE MANAGERS' PARTICIPATION TO MANAGEMENT CONTROL AND THEIR MANAGERIAL PERFORMANCE

Armelle Godener et Marianela Fornerino

Grenoble Ecole de Management

12 rue Pierre-Sémard BP127, 38003 Grenoble Cedex 1

Armelle.godener@grenoble-em.com

Résumé

Les auteurs proposent, au travers de leur revue de littérature, que la participation des managers au contrôle de gestion (i.e. leur degré d'utilisation des données qui y sont véhiculées et leur coopération dans la transmission des informations qu'ils possèdent) influence leur performance managériale. Ils enrichissent ce modèle en pressentant un lien entre l'attitude des managers envers le contrôle de gestion et leur participation à ce processus. Ce modèle est validé au moyen d'une enquête auprès de managers. Les résultats sont intéressants d'un point de vue académique puisqu'ils confirment l'importance de la variable participation des managers au contrôle de gestion qui gagnerait à être intégrée dans les modèles comportementalistes, mais aussi d'un point de vue managérial puisqu'ils montrent que les professionnels auraient intérêt à chercher à optimiser la participation des managers.

Mots clé : contrôle de gestion, participation, performance managériale, attitude.

Abstract

The authors suggest, through their literature review that the managers' participation to the management control process (that is to say their degree of use of the information they receive from the process and their degree of cooperation in the transmission of information) influences their managerial performance. The model is completed with the attitude of managers towards management control. It is validated through a survey. Results are interesting at an academic point of view, since they confirm the relevance of integrating the managers' participation to management control in researches belonging to the behavioral research approach in management control. They also are important at a managerial point of view, since they show that management accountants should try and optimize this participation.

Key words: management control, participation, managerial performance, attitude.

Introduction

Les modèles comportementalistes en contrôle de gestion cherchent à expliquer la performance de l'entreprise, ou, plus souvent, celle des managers (*job performance* ou *managerial performance* selon les auteurs), au travers des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion ou des attitudes et comportements qu'ils favorisent chez les managers.

L'objectif de cet article est de démontrer qu'il serait intéressant d'intégrer à ces modèles la variable « participation des managers au processus de contrôle de gestion », composée de deux dimensions : leur « coopération au travers de la transmission des informations qu'ils possèdent » et « le degré d'utilisation des informations reçues dans le cadre du contrôle de gestion ». A cet effet, nous proposons d'abord une revue de littérature (partie 1) qui nous amène à poser notre hypothèse centrale, celle d'un lien entre la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale. L'objectif de cet article est également de préciser une variable sur laquelle les contrôleurs de gestion peuvent agir pour développer cette participation : l'attitude des managers envers le contrôle de gestion. Nous présentons alors (partie 2) l'étude empirique réalisée à partir d'une enquête auprès de 155 managers. Les résultats sont ensuite discutés (partie 3). Nous concluons sur les implications académiques et managériales de notre recherche ainsi que sur ses limites.

1. REVUE DE LITTERATURE

Nous introduisons d'abord notre variable Participation des managers au contrôle de gestion en la situant par rapport aux modèles comportementalistes du contrôle de gestion (§1.1). Nous discutons alors les liens qu'elle est susceptible d'entretenir avec la performance de l'entreprise (§1.2). Nous complétons ensuite notre modèle avec la variable attitude des managers envers le contrôle de gestion (§1.3).

1.1. Participation au contrôle budgétaire et performance : quelques limites du modèle comportementaliste

Faisant suite à l'étude d'Argyris (1952) qui montre que les outils du contrôle budgétaire sont susceptibles de générer des dysfonctionnements, les chercheurs du courant comportementaliste du contrôle de gestion travaillent depuis maintenant une cinquantaine d'années à préciser les conditions selon lesquelles le contrôle budgétaire est le plus pertinent. Tout un ensemble de travaux est centré sur l'élaboration du budget avec pour variable centrale la « participation des managers » à ce processus. Les auteurs proposent chacun des modèles, testés au travers d'études quantitatives ou en laboratoire, visant à identifier les conséquences de l'intensité de la participation des managers sur leur performance soit au travers de liens motivationnels (la participation augmente par exemple la motivation, l'implication, la satisfaction au travail, l'adhésion aux objectifs), soit au travers de liens cognitifs (la participation à l'élaboration du budget favorise la qualité des informations fournies, la clarté des objectifs, etc) (Kren 1997). Ces liens sont également étudiés selon diverses conditions qui

peuvent être liées à l'environnement de l'entreprise, aux caractéristiques des managers ou de leurs supérieurs hiérarchiques, etc.
Or, du fait de contradictions, non encore clairement expliquées, dans les résultats des nombreux travaux publiés, le lien entre la participation des managers à l'élaboration du budget et leur performance ou celle de l'entreprise n'est, à ce jour, pas considéré comme établi (Nouri et Parker 1998 ; Hartmann 2000 ; Otley et Fakiolas 2000 ; Langevin et Naro 2003), même si la méta-analyse conduite par Greenberg et al. (1994 citée par Leach-Lopez et al. 2007) met en évidence qu'en moyenne la corrélation positive attendue est validée par les études expérimentales comme par celles par questionnaires. Des explications à cette situation ont été proposées par des chercheurs : instabilité des concepts retenus (Hartmann 2000 ; Otley et Fakiolas 2000), manque de recours aux théories existantes (Kren 1997 ; Hartmann 2000), etc.
Pour notre part, nous pensons qu'une limite importante du courant comportementaliste actuel est qu'il ne s'est quasiment intéressé à ce jour qu'au seul processus budgétaire. La modification en 1988 de la définition du contrôle de gestion proposée en 1965 par Anthony représente une évolution certaine, qu'il convient de prendre en compte, par rapport à la conception essentiellement planificatrice et financière qui avait cours jusque dans les années 70. L'utilisation d'indicateurs non financiers en complément des indicateurs « traditionnels » est aujourd'hui prônée afin de limiter les effets peu satisfaisants de ces derniers, tels que l'orientation des comportements vers le court terme (Johnson et Kaplan 1987 ; Besson et Bouquin 1991) ou la non prise en compte de facteurs de compétitivité tels que la qualité, les délais, l'innovation, pourtant essentiels dans un contexte de concurrence intense (Mévellec 1990, p.189). De plus, le rôle des contrôleurs de gestion dans la compréhension de la réalité et de l'avenir et dans l'aide à la décision est aujourd'hui explicitement reconnu (Burns et Baldvinsdottir 2005 ; Godener et Fornerino 2005 ; Feeney et Pierce 2007 ; Byrne and Pierce 2007). Dans ce contexte, quelques auteurs suggèrent d'élargir la problématique du courant comportementaliste à la mise en place et à l'utilisation de mesures de performance non financières (Otley et Fakiolas 2000 ; Hartmann 2000 ; Manzoni 2002 ; Said et al. 2003). Comme Godener et Fornerino (2005), nous pensons judicieux d'aller plus loin en travaillant sur le contrôle de gestion compris comme un processus global où les différents outils ou sous-systèmes mis en œuvre sont complémentaires, et à ce titre indissociables, les uns des autres. Dans ce sens, nous nous sommes intéressées à la variable Participation des managers au processus de contrôle de gestion proposée par ces deux auteurs, en lieu et place de la variable Participation à l'élaboration du budget utilisée par les modèles comportementalistes en contrôle de gestion.

1.2. La participation des managers au contrôle de gestion

Comme le souligne Bourguignon (2001), « on ne fait pas de contrôle de gestion contre les acteurs mais avec eux ». En fait, la participation attendue des managers au contrôle de gestion a deux composantes (Godener et Fornerino 2005) : d'une part, les managers détiennent des informations essentielles au développement et à la richesse de ce processus de mise en œuvre de la stratégie ; d'autre part, les informations du contrôle de gestion ne contribuent à la performance de la firme que si elles sont utilisées par ceux qui prennent les décisions, i.e. la direction générale mais aussi les managers de tous niveaux hiérarchiques.

Nous consacrons respectivement les parties 1.2.1 et 1.2.2 à ces deux dimensions et à leurs liens respectifs avec la performance managériale.

1.2.1. La coopération des managers dans la transmission d'informations au contrôle de gestion

L'importance de la participation des managers au développement du processus de contrôle de gestion est soulignée dans la plupart des écrits traitant de la mise en place d'outils du contrôle de gestion tels que les coûts standards, les méthodes de comptabilité de gestion type méthodes ABC/ABM (Dworaczek & Oger 1998 ; Krumwiede 1998 ; Bertrand et Mévellec 2004) ou encore les tableaux de bord (Butler et al. 1997 ; Bollecker 2001a ; Bourguignon et al. 2002). C'est que leur adaptation aux besoins et à la situation propre de chaque organisation, voire de chaque service, repose sur une collaboration entre le contrôleur de gestion et les destinataires des informations. Comment, par exemple dans le cas de la mise en place de la méthode ABC/ABM, définir les activités et leurs vecteurs de coûts sans la coopération des services concernés et de leurs managers en particulier ? De la coopération de ces derniers dépend également leur acceptation de la cartographie des activités et des processus et de leur valorisation ainsi que leur appropriation de la nouvelle méthode de calcul des coûts ou d'analyse des processus selon s'il s'agit d'implanter une approche ABC ou ABM.
Par ailleurs, le fonctionnement de ces mêmes outils du contrôle de gestion suppose qu'ils soient alimentés de façon satisfaisante par les multiples détenteurs d'informations. L'élaboration du budget impose la participation des managers *a minima* pour l'établissement du budget de leurs collaborateurs et prévoit fréquemment qu'ils fassent part de leur compréhension de l'année à venir pour leur propre activité. Cette participation des managers à l'élaboration de leur propre budget est comprise comme un moyen de partager de l'information entre subordonnés et supérieurs hiérarchiques et notamment de profiter de la connaissance du terrain des premiers, de favoriser leur acceptation des objectifs qui seront fixés et de favoriser ainsi leur motivation (Brownell et McInnes 1986 ; Dunk 1993 ; Shields et Shields 1998 ; Hartmann 2000). De son côté, le contrôleur de gestion ne peut généralement pas mener au bout une analyse des écarts budgétaires (ou celle des données d'un tableau de bord) effective et concrète à partir des seules données chiffrées (Godener et Fornerino 2005) : il doit s'appuyer sur la compréhension et l'interprétation des faits par les décideurs et acteurs de l'entreprise. L'importance de cette implication des managers dans le processus de contrôle de gestion a été mise en avant dans l'enquête menée par Jordan (2005) sur les pratiques du contrôle de gestion ; l'auteur observe d'une enquête à l'autre un développement des travaux que les contrôleurs de gestion mènent avec les opérationnels : établissement du prévisionnel, du plan, du budget, reprévisions, analyse des écarts, propositions de mesures correctrices et évaluation des performances des collaborateurs.
Nous avons choisi d'appréhender cette dimension de la participation des managers au contrôle de gestion au travers de la variable « Coopération des managers dans la transmission des informations qu'ils détiennent et qui leur sont demandées ». La discussion qui précède montre que cette coopération favorise la pertinence des outils du contrôle de gestion mis en place et la qualité des analyses de contrôle de gestion effectuées. La vocation du contrôle de gestion étant la réalisation des objectifs (Anthony 1965 et 1988), i.e. la performance, nous prévoyons que la coopération des managers favorise leurs performances.
Dans la partie 1.2.2., nous discutons de l'importance, cette fois, de l'utilisation par les managers de l'information fournie par le contrôle de gestion.

1.2.2. L'utilisation par les managers de l'information fournie par le contrôle de gestion

La seconde dimension de la participation des managers au contrôle de gestion se rapporte à l'attention qu'ils prêtent aux informations véhiculées dans le cadre de ce processus, à l'utilisation qu'ils en font.

La raison d'être du contrôle de gestion est sous-tendue par deux logiques (Bouquin 2005, p. 9) : la première est une logique économique et s'intéresse aux outils à mettre en œuvre, aux informations à fournir pour que les décisions soient prises en tenant compte de leurs impacts prévisibles sur la performance ; la seconde est une logique organisationnelle qui a pour objet la mobilisation des acteurs autour des objectifs visés, leur coopération, la convergence des buts. Chacune de ces logiques se retrouve dans les apports attendus des différents outils du contrôle de gestion. Ainsi, la comptabilité de gestion doit pour une part fournir des informations qui améliorent la capacité des acteurs à prendre des décisions qui vont dans le sens des besoins de l'organisation (Caplan 1992 ; Horngren, Foster et Datar 2000 ; Sprinkle 2003 ; Bouquin 2003, p.7). Elle doit d'autre part fournir aux managers des données qui servent de signal et orientent leur comportement dans le sens voulu par l'organisation (Rikwood et al. 1987 ; Atkinson et al. 1997 et Lambert 2001 cités par Sprinkle 2003 ; Bouquin 2003, p.7). L'organisation des suivis en centres de coût, de recettes ou de profit et dans ce dernier cas le choix du prix de cession sont par exemple des moyens d'influer sur les décisions qui seront prises par les managers concernés. De même, les indicateurs contenus dans le *Balanced Scorecard* ou le tableau de bord sont présentés comme favorisant l'atteinte des objectifs des managers destinataires d'une part en leur donnant les moyens de comprendre très tôt si les actions qu'ils ont engagées permettent d'atteindre les résultats visés et d'adapter leurs actions en conséquence (Butler et al. 1997 ; Bourguignon et al. 2002), et d'autre part en mettant l'accent sur les facteurs sur lesquels il est pertinent ou nécessaire d'agir (Mooraj et al. 1999). Ces deux outils sont aussi décrits comme favorisant la motivation des managers car ils accompagnent la décentralisation des décisions (Butler et al. 1997), comme des outils de convergence des objectifs au travers de l'alignement des indicateurs de performance sur les stratégies de la firme et de ses business units (Kaplan et Norton 1996) et comme des vecteurs de développement de la communication – tant sur les objectifs visés et facteurs clé de succès que sur les réalisations – entre le manager et son supérieur hiérarchique (Gray et Pesqueux 1993). Ainsi, ces outils sont susceptibles d'influencer la performance de leurs destinataires… à condition qu'ils soient de qualité bien entendu mais aussi à condition qu'ils soient utilisés par ces derniers.

La question de l'utilisation des données du contrôle de gestion rejoint d'ailleurs celle de la légitimité de ce processus de contrôle organisationnel qui dépend de la satisfaction des utilisateurs du système (Bollecker 2001a) et « de la valeur que présentent, aux yeux des [managers] les informations qu'il leur fournit » (Bouquin 2003, p.13),

A l'issue de cette discussion, nous devons préciser que nous avons choisi de ne travailler que sur la situation des managers non fortement opportunistes, la performance des managers fortement opportunistes n'étant peut-être pas comparable à celle des autres managers, leurs objectifs étant a priori plus faciles à atteindre.Nous sommes maintenant à même de formuler notre première hypothèse de la façon suivante :

H1 : plus les managers non fortement opportunistes participent au processus de contrôle de gestion plus leur performance managériale est élevée.

Il est à noter que la validation de l'hypothèse H1 serait une validation de la pertinence du contrôle de gestion développé dans les entreprises. Soit les critiques portées dans les années 80 au contrôle de gestion (Johnson et Kaplan 1987) ne sont plus de mise, soit ces faiblesses potentielles ne sont pas assez fortes pour compenser les apports positifs effectifs.
Ainsi, il apparaît que la participation des managers au contrôle de gestion constitue une variable clé qu'il convient d'optimiser afin d'accroître la performance des managers considérés. Ce constat nous conduit à explorer l'impact de l'attitude des managers sur cette variable.

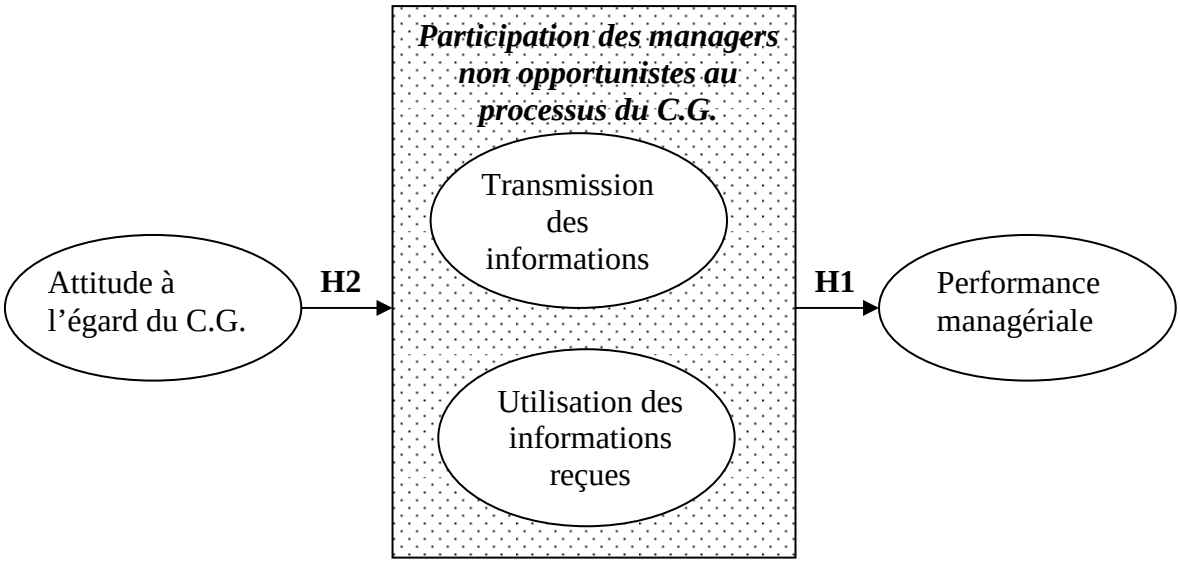
1.3 L'impact de l'attitude des managers envers le contrôle de gestion sur leur participation à ce processus

Etudier les déterminants de la « participation d'un responsable au processus de contrôle de gestion » nous paraît important dans le sens où, *a priori*, elle n'est spontanée ni en termes de transmission systématique d'informations de qualité, ni en termes de prise en considération des informations proposées. Ainsi, en matière de transmission, l'asymétrie de l'information offre aux managers la possibilité de ne pas fournir scrupuleusement toute l'information qu'ils détiennent : *slacks* (Merchant 1985 ; Dunk 1990 ; Fisher et al. 2002) et manipulations de données de comptabilité de gestion pour améliorer un ratio (Simons 1995) sont susceptibles d'en résulter. Par ailleurs, au niveau cette fois de l'utilisation des informations du contrôle de gestion, chacun sait que certains managers sont plus enclins que d'autres à utiliser les informations reçues. Comme le souligne Langevin (2002), « même si les décideurs sont dotés d'outils d'aide à la décision performants, ils peuvent ne pas les utiliser efficacement ».
Ces observations montrent l'importance de mieux comprendre les variables et/ou mécanismes qui favorisent la participation des managers au contrôle de gestion. En ce sens, nous nous sommes intéressées à l'attitude des managers vis-à-vis du contrôle de gestion.
A notre connaissance, la seule étude existante de la variable Participation des managers au contrôle de gestion est celle de Godener et Fornerino (2005) qui ont conclu suite à leur étude terrain que le degré de participation des managers vis-à-vis du contrôle de gestion dépend du regard qu'ils portent sur le contrôle de gestion.
Il y a plusieurs décennies, Hofstede (1967, cité par Fiol 1991) mettait en évidence que les opérationnels regardent les contrôleurs de gestion « comme des gens dépourvus de sens pratique, dominants et avides de pouvoir » et conseillait aux contrôleurs de gestion, pour vaincre cette frustration, d'adopter d'autres rôles, « essentiellement celui de formateur plus humain, et aussi celui d'architecte du système de contrôle, plus créatif ». Plus récemment, Bollecker (2001b) observait, au travers d'une étude terrain, que cette image est devenue duale avec 94% des opérationnels qui perçoivent les contrôleurs de gestion (au moins un peu) comme des conseillers et 81% qui les perçoivent comme (au moins un peu) des surveillants.
De leur côté, Godener et Fornerino (2005) ont mis en évidence, en s'appuyant sur la psychologie sociale qui fait un lien direct entre attitude et comportements et en testant empiriquement la relation envisagée, que l'image du contrôle de gestion auprès des managers influence leur comportement. Les auteurs ont ainsi observé sur leur échantillon des relations entre certaines dimensions de l'image du contrôle de gestion et de la participation des managers. Les résultats de Godener et Fornerino sont donc partiels et méritent d'être confirmés. C'est ce que nous avons tenté de faire, en faisant appel, non pas, comme Bollecker

ou Godener et Fornerino, à la perception des contrôleurs de gestion mais directement à celle des managers.
Pour des raisons méthodologiques, le fait d'avoir exclu du champ de notre recherche les managers fortement opportunistes pour notre première hypothèse nous a conduites à les exclure également de notre deuxième hypothèse.
Cette discussion nous amène à formuler notre deuxième hypothèse de la façon suivante :
H2 : plus l'attitude des managers non fortement opportunistes à l'égard du contrôle de gestion est positive plus la participation au processus de contrôle de gestion est élevée.

A l'issue de notre revue de littérature, deux hypothèses participant à un modèle explicatif de la performance des managers ont donc été formulées. Elles sont graphiquement présentées dans le modèle de la figure 1. On observe également que la variable participation des managers au contrôle de gestion comporte deux composantes : la transmission par les managers de l'information qu'ils détiennent et leur utilisation de l'information qu'ils reçoivent du processus de contrôle de gestion.

Figure 1. Le modèle proposé



Nous présentons dans notre deuxième partie les modalités retenues pour tester ce modèle.

2. LA METHODOLOGIE UTILISEE

Nous présentons d'abord les modalités de recueil des données empiriques (§2.1) puis les instruments de mesure utilisés (§2.2). Les tests réalisés et leurs résultats sont alors explicités (§2.3).

2.1. L'enquête réalisée

Compte tenu de la nature des hypothèses à tester, notre étude s'est fondée sur une enquête par questionnaires passés auprès de décideurs (responsables d'activité ou de services positionnés à des niveaux divers dans l'entreprise) appartenant à des entreprises différentes. L'objectif consistait à constituer un échantillon représentatif d'entreprises en termes de secteurs afin de minimiser les biais potentiels à ce niveau. De même, les managers interrogés devaient appartenir à des entreprises de taille suffisante pour être certains qu'ils soient en relation avec des contrôleurs de gestion. Nous avons ainsi, volontairement, minimisé le nombre d'entreprises de faible taille par rapport aux données initiales émanant de l'INSEE, et, de ce fait, écarté une éventuelle représentativité de l'échantillon en termes de taille.

1 500 questionnaires ont été envoyés, 197 nous ont été renvoyés remplis (13%). Ces questionnaires n'ont pas été envoyés directement aux répondants potentiels mais aux étudiants de notre institution de rattachement alors en stage en entreprises. Chacun était incité à nous renvoyer au moins deux questionnaires. Ce mode de distribution a eu pour objectif de limiter le biais que nous craignions dans le cas d'une distribution directe, à savoir une éventuelle sur-représentativité des managers intéressés par le contrôle de gestion ; pour rendre service à leur stagiaire, des managers non intéressés par le contrôle de gestion et par le questionnaire ont sans doute quand même répondu. Tous les répondants dont les questionnaires ont été conservés pour notre étude sont des utilisateurs du contrôle de gestion au sens où ils reçoivent des informations et/ou des analyses en provenance du département du contrôle de gestion et s'en servent *a minima* pour détecter des dysfonctionnements ou faire le point sur leur activité.

Nous n'avons de plus conservé que les questionnaires remplis par les managers dits « non fortement opportunistes » par rapport au contrôle de gestion. Pour tester cette caractéristique, nous avons utilisé la question d'Onsi (1973) : « Pour vous protéger, vous soumettez à votre hiérarchie et/ou au contrôleur de gestion des propositions budgétaires que vous pensez faciles à réaliser » et éliminé les questionnaires aux réponses les plus positives. Douze questionnaires reçus (soit 6% d'entre eux) ont été exclus en conséquence. Cette question est une question sensible puisqu'elle porte sur l'honnêteté intellectuelle des répondants. Nous pensons que les conditions de remise des questionnaires, transmis directement du répondant à leur stagiaire puis aux chercheurs sans passer par sa hiérarchie, ainsi que l'engagement pris de la confidentialité des réponses réduisent les risques de déguisement de la réalité au travers des réponses au questionnaire en général et sur cette question en particulier. Pour autant, nous devons reconnaître l'existence d'un biais potentiel à ce niveau.

Au total, suite aux travaux de « nettoyage » et de vérification des données[1], 155 questionnaires ont finalement été retenus dans l'échantillon. La représentativité de l'échantillon final en termes de secteur d'activité a été testée par comparaison avec les données de la population mère (cf. la nomenclature INSEE en 9 classes). Si ce test s'est révélé positif au global ($p < 0,05$), ce qui valide la représentativité de notre échantillon en termes de secteurs d'activité, la catégorie « Industries hors agro-alimentaire » est surreprésentée dans

[1] Chaque questionnaire est revenu avec indication de la fonction et du nom du répondant (auquel un traitement anonyme et la confidentialité des données avaient été garantis), ce qui a permis de vérifier la réalité du répondant par sondage téléphonique aléatoire sur les questionnaires reçus. Quelques questionnaires incomplets, illisibles, ou mal renseignés ont également été ôtés de l'échantillon.

l'échantillon et les entreprises du secteur de la Construction sont au contraire sous-représentées. La présente recherche étant avant tout de nature exploratoire, nous n'avons toutefois pas jugé nécessaire de redresser l'échantillon concerné pour l'ajuster parfaitement aux données de la population mère. L'échantillon est par ailleurs constitué de 14% de managers occupant des postes en Marketing, 6% en R&D, 42% en Commercial, 7% en Logistique, 7% en Achats, 9% en Production, 7% en Ressources Humaines et 9% en Gestion de projets.

2.2. Les échelles de mesure utilisées

Le questionnaire utilisé comprend deux parties. La première se rapporte d'une part à l'attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion, et d'autre part à leur participation dans ce même processus à travers leur participation à la transmission et l'interprétation des informations ainsi qu'au travers de leur degré d'utilisation des informations issues du processus de contrôle de gestion. Pour nous assurer que nos répondants n'assimileraient pas le contrôle de gestion au seul travail du contrôleur de gestion quand nous souhaitions étudier le processus global, nous avons accompagné notre questionnaire d'une notice à lire avant d'y répondre, qui indiquait : « *le terme « contrôle de gestion » est généralement le nom d'un département de l'entreprise. C'est aussi le nom du processus (auquel sont en principe associés les responsables de service et/ou la direction de l'entreprise) au travers duquel la stratégie est mise en œuvre grâce à la définition des objectifs de chaque département et des moyens alloués en conséquence, au suivi régulier des réalisations ou encore grâce à l'analyse des conséquences des décisions passées ou en préparation. Il est important de noter qu'aujourd'hui, le contrôle de gestion ne se limite pas nécessairement aux aspects financiers de l'activité. Afin d'éviter toute ambiguïté, nous avons chaque fois que nécessaire précisé si nous parlions du département de contrôle de gestion ou du processus plus large du même nom.* »
La deuxième partie est consacrée à la mesure de la performance managériale.
Notre travail repose sur la perception qu'ont les managers des variables étudiées. Pour la participation, nous pouvons expliquer l'intérêt de cette perception par le fait que c'est d'elle que dépend leurs comportements et adhésions (Leach-Lopez et al. 2007). Pour la performance managériale, nous mettrons simplement en avant que c'est une pratique courante (Nouri et Parker 1998 ; Shields et al. 2000 ; Leach-Lopez et al. 2007).
Nous présentons ci-après les quatre variables mesurées.

L'ATTITUDE DES MANAGERS A L'EGARD DU PROCESSUS DE CONTROLE DE GESTION

Nous avons utilisé deux items inversés pour mesurer l'attitude des managers à l'égard du processus du contrôle de gestion :

- *Le contrôle de gestion est un processus susceptible d'aider les managers dans leurs missions*
- *S'il n'y avait pas de contrôle de gestion en place, de nombreux départements seraient plus performants qu'ils ne le sont aujourd'hui*

Cette échelle a été validée grâce à l'utilisation d'une analyse factorielle en composantes principales. Un facteur a bien été trouvé représentant 70,15% de la variance expliquée par les données. Les deux items présentent des valeurs de communauté supérieures à 0,70 et de

poids factoriels supérieurs à 0,83. Nous n'avons pas mesuré la fiabilité de l'échelle par l'alpha (a) de Cronbach (1951) puisque l'échelle ne possède que deux items.

LA PARTICIPATION DES MANAGERS AU PROCESSUS DU CONTROLE DE GESTION

Pour mesurer la participation (perçue par le contrôleur de gestion) des managers, nous avons adapté l'instrument de mesure mis au point par le Godener et Fornerino (2005). Cette échelle comporte deux dimensions.

La première dimension fait référence à la prise en considération par les managers des informations reçues par le processus de contrôle de gestion. Nous l'avons mesurée par les questions suivantes :

- *Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour prendre vos principales décisions*
- *Vous vous servez des informations issues du contrôle de gestion pour argumenter vos principales décisions face aux partenaires que vous devez convaincre 'supérieur hiérarchique, collaborateurs, etc.)*
- *Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour faire régulièrement le point sur la situation de votre centre de responsabilité*
- *Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour détecter des problèmes à gérer*
- *Vous utilisez les informations issues du contrôle de gestion pour stimuler les membres de votre équipe en faveur de la réalisation des objectifs.*

La deuxième dimension de la participation concerne l'implication dans la transmission et l'interprétation d'information et est mesurée par les questions suivantes :

- *Même dans les situations sensibles, vous fournissez les informations de qualité que vous détenez lorsque le département du contrôle de gestion vous en fait la demande*
- *Même dans une situation délicate, vous comprenez généralement les contraintes rendues explicites par le processus de contrôle de gestion*
- *Lorsque le besoin s'en fait sentir, vous participez activement aux analyses de gestion que le département du contrôle de gestion réalise*

Nous avons validé cette échelle grâce à l'utilisation d'une analyse factorielle en composantes principales. Deux facteurs ont été bien trouvés selon les deux composantes proposées : la première composante correspond à l'utilisation des informations issues du processus de contrôle de gestion, elle représente 53,35% de la variance expliquée par les données ; la seconde dimension correspond à la participation dans la transmission et interprétation des données et représente 18,27% de la variance expliquée ; les deux composantes expliquent donc 71,62% de la variance expliquée. Globalement tous les items présentent des valeurs de communauté compris entre 0,581 et 0,832 et des poids factoriels compris entre 0,757 et 0,911. La fiabilité de l'échelle a reposé sur l'alpha (a) de Cronbach (1951) : cet indicateur vaut 0,872 pour la première composante et 0,870 pour la deuxième.

LA PERFORMANCE MANAGERIALE :

La performance managériale rend compte de la réalisation des objectifs du manager concerné. L'échelle utilisée pour mesurer celle de nos répondants est fortement inspirée de l'échelle de Govindarajan et Gupta (1985), utilisée depuis par exemple par Nouri et Parker (1998). Les

répondants étaient invités à se positionner sur une échelle en 5 points pour chacun des huit items, correspondant chacun à une dimension possible de la performance managériale proposés par ces auteurs :

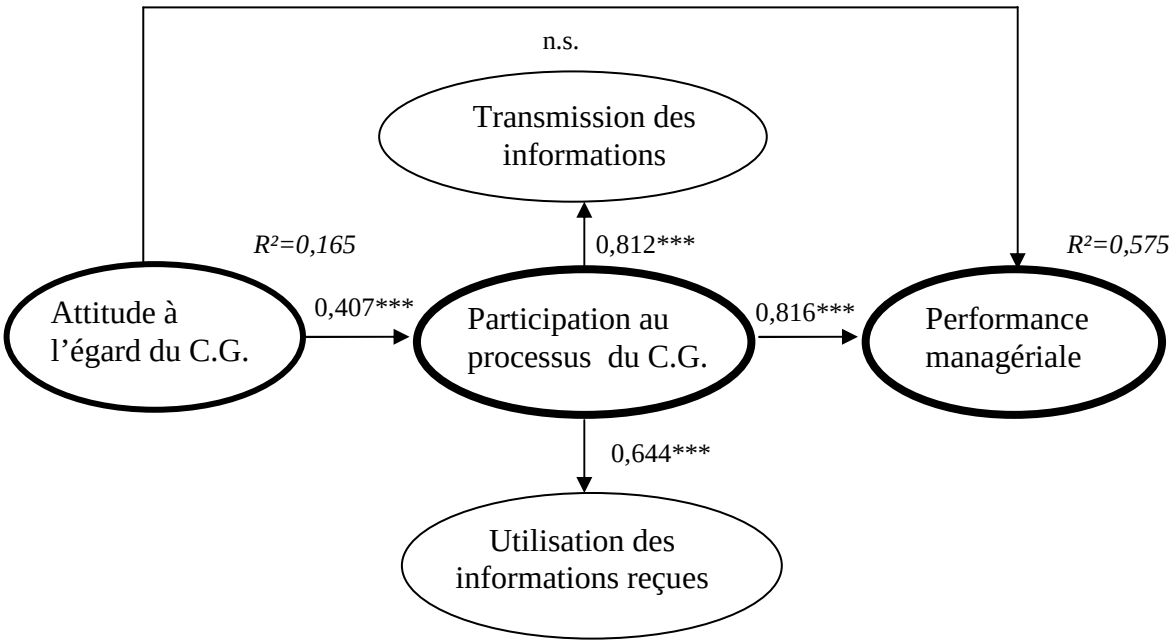
- *Qualité des réalisations*
- *Quantité de réalisations*
- *Délais de livraison des réalisations*
- *Développement personnel*
- *Atteinte des objectifs budgétaires*
- *Programmes de réductions des coûts*
- *Affaires politiques*
- *Développement de nouveaux types de réalisations*

Cette mesure de la performance managériale est « formative » plutôt que « réflective » puisque chacune des dimensions ne constitue pas un reflet de cette performance, mais participe au contraire à former celle-ci. De ce fait, la méthode traditionnelle d'épuration et validation des échelles (ACP et fiabilité) n'est pas appropriée. Nous avons donc, comme proposé par Rossiter (2002), utilisé une somme de ces huit items, centrée et réduite. Nous avons ainsi supposé que chaque item contribue d'une façon équivalente à la performance managériale.

2.3 Test du modèle

Le modèle théorique proposé a été testé en utilisant la méthode d'équations structurelles en suivant la méthode d'estimation du maximum de vraisemblance, ce qui permet de tester d'une façon simultanée l'ensemble des hypothèses que nous avons formulées. La figure 2 synthétise les résultats obtenus.

Figure 2. Résultats de la validation du modèle



*** : p-value < 0,001

Les indices d'ajustement du modèle aux données sont satisfaisants au regard des normes habituellement recommandées : RMSEA = 0,034 (< 0,080) ; SRMR = 0,0406 (< 0,100); Normed Chi-Square = 1,179 (compris entre 1 et 3) ; GFI=0,950 (> 0,90) ; AGFI=0,918 (> 0,90) (Hair et alii. 1998 ; Hu et Bentler 1998). Nous concluons par conséquent à un ajustement satisfaisant du modèle spécifié aux données recueillies.
Ainsi, nous avons pu vérifier les hypothèses H1 et H2. Nous avons aussi testé le lien direct entre l'attitude à l'égard du contrôle de gestion et la performance managériale. Ce lien n'est pas significatif, ce qui donne à la variable « Participation au contrôle de gestion » le rôle de variable médiatrice de la relation entre l'attitude et la performance ; cette médiation est totale, c'est-à-dire que l'impact de l'attitude des managers sur leur performance passe obligatoirement par la participation des managers au processus.

3. RESULTATS ET DISCUSSION

Les résultats mettent en évidence le rôle du processus de contrôle de gestion dans la performance managériale. En particulier, la participation des managers dans ce processus, d'une part par la transmission et interprétation des informations, et d'autre part par l'utilisation des informations reçues, contribuent à leur performance managériale à la hauteur de 57,5 % (R^2=0,575). Ce résultat est assez remarquable par la force du pouvoir explicatif observé. Il en est même surprenant, la performance d'un manager dépendant également de bien d'autres facteurs indépendants du contrôle de gestion tels que les compétences des managers, leurs motivation, implication, etc. Nous avons cependant trouvé dans la littérature comportementaliste une étude, celle de Chong et Chong (1997) qui observe un R^2 de plus de 50% pour expliquer la performance managériale par des variables du contrôle de gestion. En tenant compte du fait que nous mesurons la participation au processus globale du contrôle de gestion, et non pas la participation au cadre plus restreint de l'élaboration du budget, par exemple, nos résultats sont encourageants. Si ces derniers sont confirmés par d'autres études, ils valident la pertinence et la raison d'être du contrôle de gestion, d'une part, et l'importance de la participation du manager, d'autre part.
La variable « Participation des managers au processus de contrôle de gestion » se reflète d'une façon plus importante sur la transmission des informations (poids = 0,812) que sur l'utilisation des résultats (poids = 0,644). Une interprétation de cette observation est qu'il est plus facile pour un manager de transmettre l'information (brute ou interprétée) qu'il détient que d'utiliser au mieux l'information qu'il reçoit. Logiquement, les répondants considèrent donc avoir un niveau de coopération dans la transmission d'informations supérieur à leur degré d'utilisation des informations qu'ils reçoivent dans le cadre du processus de contrôle de gestion.
Concernant l'attitude à l'égard du contrôle de gestion, elle a un impact significatif sur la participation des managers à ce processus. Le pouvoir explicatif est de 16,5%. Ce résultat montre l'importance d'une attitude favorable des managers à l'égard du contrôle de gestion pour que le processus se déroule dans de bonnes conditions et qu'il soit efficace.

Conclusion

Cette recherche n'est pas exempte de limites. En premier lieu, nous avons composé un échantillon de taille réduite par rapport à l'ensemble de la population française des managers ; ce problème est très fréquent dans le cadre d'un recueil de données auprès de managers. Cependant cet effectif ne remet pas en cause la robustesse des résultats obtenus par la méthode d'équations structurelle. En deuxième lieu, nous avons travaillé sur des variables de perception, ce qui peut être une limite en particulier en ce qui concerne la performance managériale et la participation. Nous avons pris soin de garantir la confidentialité des répondants afin de contrôler le mieux possible ce biais. En troisième lieu, l'échelle de mesure de l'attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion est formée de seulement deux items. Nous avons alterné une formulation positive et négative pour tenter d'améliorer ses propriétés psychométriques.

Malgré ces limites, les résultats de cette recherche sont intéressants, en ce qu'ils mettent en évidence l'importance particulière, pour la performance des managers, de leur participation au processus de contrôle de gestion. Cette participation se fait sous deux dimensions, d'une part par leur coopération dans la transmission des informations (brutes et interprétées) qu'ils détiennent et qui leur sont demandées et d'autre part par leur degré d'utilisation des informations qu'ils reçoivent dans le cadre de ce processus. Ces observations reposent sur le point de vue des managers, ce qui, malgré les biais cités précédemment qui en résultent et compte tenu des variables étudiées, nous semble une approche plus pertinente que celle, plus fréquente, qui repose sur l'avis des contrôleurs de gestion.

D'un point de vue académique, ce résultat démontre que, d'une façon générale, le processus de contrôle de gestion remplit tout à fait la mission qui est la sienne en favorisant la réalisation des objectifs des managers. De plus, ce résultat justifie qu'à l'avenir la variable « Participation des managers au contrôle de gestion » soit intégrée aux modèles comportementalistes comme une variable importante à expliquer du fait de son fort pouvoir explicatif. D'autre part, nous avons confirmé l'importance de l'attitude des managers envers le contrôle de gestion pour leur participation, et, par voie de conséquence, pour leur performance managériale. C'est sans doute que l'image qu'ils ont du contrôle de gestion favorise leur confiance dans ce processus et leur envie d'y participer.

Plusieurs pistes de recherches découlent de ce travail. Tout d'abord, si l'attitude des managers à l'égard du contrôle de gestion explique pour 16,5% leur participation à ce processus, il reste à chercher d'autres variables leviers, telles que le type de communication que le contrôleur de gestion utilise dans ses relations avec les managers (Godener et Fornerino 2005), la qualité des relations entre le manager et le contrôleur de gestion, la qualité du travail fourni par le service contrôle de gestion, l'engagement des managers envers leurs objectifs, etc. En second lieu, il reste bien évidemment à expliquer une partie de la performance managériale, en complétant le modèle par des variables additionnelles telles que les compétences des managers, leur degré de motivation, etc. Enfin, la relation entre la participation des managers et leur performance managériale pourrait être modérée par des variables telles que le service auquel appartient le manager (ressources humaines, marketing, R&D, etc.), la taille de l'entreprise ou encore sa stratégie (l'importance du contrôle de gestion pouvant être supérieure dans le cas d'une stratégie de domination par les coûts que dans celui d'une stratégie de différenciation).

Pour les professionnels, nos résultats soulignent l'importance pour les contrôleurs de gestion de travailler à développer la participation des managers à ce processus. Un fort degré de coopération dans la transmission d'informations est favorisé par l'utilisation de techniques de communication ouvertes visant l'échange et la compréhension mutuelle (Godener et Fornerino 2005). Chercher cette coopération n'est pas seulement une façon pour les contrôleurs de gestion de travailler ensuite plus aisément : c'est aussi et surtout une façon de développer la performance managériale. On peut également penser, bien que cela n'ait pas été démontré à notre connaissance à ce jour, que le contrôleur de gestion peut grandement influencer le degré d'utilisation des informations qu'il transmet aux managers en s'assurant que cette information est de qualité mais aussi qu'elle est bien comprise. Il peut également inciter à son utilisation en travaillant régulièrement avec les managers à partir de cette information. C'est ce que font les contrôleurs de gestion dits « *business partners* » (Siegel et al. 2003).

Favoriser l'attitude des managers vis-à-vis du contrôle est également souhaitable, peut-être en rappelant régulièrement les objectifs du contrôle de gestion et en mettant en valeur les apports positifs observés sur un projet ou une division donnée.

Références :

Anthony R.N. (1965) Planning and control systems, a framework for analysis, Boston: Division of research, Graduate school of business administration, Harvard University

Argyris C. (1952) The impact of budgets on people, New York: Controllership Foundation

Besson P., Bouquin H. (1991) « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », Revue française de gestion, Janvier-février, pp. 60-71

Bollecker M. (2001a) Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels, une analyse empirique des mécanismes opérationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion, Thèse de doctorat en sciences de gestion : Université Nancy 2

Bollecker M. (2001b) « Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ? », Revue des Sciences de gestion Direction et Gestion, 188-189 (juillet), pp.57-63

Bouquin H. (2003) La comptabilité de gestion, Paris : PUF : Que sais-je ?, 3è édition

Bouquin H. (2005) Introduction, In Les grands auteurs en contrôle de gestion (Ed. Bouquin, H.), Editions EMS, pp.5-18

Bourguignon A. (2001) « Evaluer les performances (I) : Comment penser ensemble GRH et contrôle de gestion », Management et Conjoncture Sociale, 604, pp.16-19

Bourguignon A., Malleret V., Norreklit H. (2002) « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du Balanced Scorecard », Comptabilité, Contrôle, Audit, 8(1), pp.7-32

Brownell P., McInnes M. (1986) "Budgetary participation, motivation and managerial performance", The Accounting Review, 61, pp.587-600

Burns J., Baldvinsdottir G. (2005) "An Institutional Perspective of Accountants' New Roles – The Interplay of Contradictions and Praxis", European Accounting Review, 14(4), pp.725–757

Butler A., Letza S. R., Neale B. (1997) "Linking the balanced scorecard to strategy", Long Range Planning, 30(2), pp.242-253

Byrne S., Pierce B. (2007) “Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants”, European Accounting Review, 16(3), pp.469-498

Caplan E. H. (1992) “The behavioural implications of management accounting”, Management International Review, 32, pp.92-102

Chong, V. K.,, Chong, K. M. (1997) “Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems”, Accounting and Business Research, 22 (4), pp. 268-276

Churchill G. A. Jr. (1979) “A paradigm for developing better measures of marketing constructs”, Journal of Marketing Research, 16 (1), pp. 64-73

Cronbach L. J. (1951) “Coefficient alpha and the internal structure of tests”, Psychometrika, 16 (3), pp.297-334.

Dunk A. S. (1990), “Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: a research note”, Accounting, Organizations and Society, 15(3), pp.171-178

Dunk A. S. (1993) “The effects of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings”, Accounting, Organizations and Society, 18(7/8), pp. 575-585

Dworaczek A., Oger B. (1998) « L’ABC, facteur d’efficience des services internes », Revue Française de Comptabilité, 302, pp. 40-47

Feeney O., Pierce B. (2007) “Today’s management accountant, honest bean counter and savvy business advisor?, Accountancy Ireland, 39(5), pp.16-21

Fiol M. (1991) La convergence des buts dans l’entreprise, Doctorat d’état en sciences de gestion, Paris : Université Paris IX Dauphine

Fisher J., Frederickson J.R., Peffer, S.A. (2002) “The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation”, Accounting, Organizations and Society, 27, pp. 27-43

Gerbing D.W., Anderson J.C. (1988) “An update paradigm for scale development incorporating unidimensionality and its assessment”, Journal of Marketing Research, 25 (2), pp. 186-192

Godener A., Fornerino M. (2005) « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », Comptabilité, Contrôle, Audit, 11(1), pp.121-140

Govindarajan V., Gupta A.K. (1985) “Linking control systems to business unit strategy”, Accounting, Organisations and Society, 10, pp.51-56

Gray J., Pesqueux Y. (1993) « Evolutions actuelles des systèmes de tableau de bord – Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises », Revue Française de Comptabilité, 242, pp.61-70

Greenberg P.S., Greenberg R. H., Nouri H. (1994) “Participative budgeting: a meta-analytic examination of methodological moderators”, Journal of Accounting Literature, 13, pp.117-141

Hartmann F.G.H. (2000) “The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory”, Accounting, Organizations and Society, 25, pp. 451-482

Horngren C.T., Datar S.M., Foster G. (2006) Cost accounting a managerial emphasis, Pearson : Prenctice Hall, 12ème edition

Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987) Relevance lost, the rise and fall of management accounting, Harvard Business School Press

Jordan H. (2005) « Enquête 2004 HEC – DFCG, contrôle de gestion et performance », Échanges, 218, pp.14-17

Kaplan R.S., Norton D.P. (1996) “Using the balanced scorecard as a strategic management system”, Harvard Business Review, pp. 75-85

Kren L. (1997) “The role of accounting information in organizational control: the state of the art”, In Behavioral accounting research, foundations and frontiers (Eds, Arnold, V., Sutton, S.G.), American accounting association, pp.1-48

Krumwiede K. P. (1998) “ABC, why it’s tried and how it succeeds”, Strategic Finance, 10(79), pp.32-38

Langevin P. (2002) « Efficacité et contrôle des équipes virtuelles : une revue », Comptabilité Contrôle Audit, 8(2), pp. 87-107

Langevin P., Naro G. (2003) Contrôle et comportements : une revue de la littérature Anglo-saxonne, 24ème congrès annuel de l’Association Francophone de Comptabilité, Louvains la Neuve

Leach-Lopez,M.A., Stammerjohan W.W., McNair F.M. (2007) “Differences in the role of job-relevant information in the budget participation – performance relationship among US and Mexican managers, a question of culture or communication”, Journal of management accounting research, 19, pp.105-136

Manzoni J.F. (2002) “Management control: toward a new paradigm?, In Performance measurement and management control (Eds, Epstein, Manzoni J.F.), 12, pp.15-46

Merchant K.A. (1985) “Budgeting and the propensity to create budgetary slack”, Accounting, Organizations and Society, 10(2), pp.201-210

Mévellec P. (1990) Outils de gestion. La pertinence retrouvée, Editions Comptables

Mooraj S., Oyon D., Hostettler D. (1999) “The Balanced Scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?”, European Management Journal, 17(5), pp.481-491

Nouri H., Parker R.J. (1998) “The relationship between budget participation and job performance: the role of budget adequacy and organizational commitment”, Accounting, Organizations and Society, 23 (5/6), pp. 467-483

Onsi M. (1973) “Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack”, The Accounting Review, 48, pp.535-548

Otley D., Fakiolas A. (2000) “Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning?”, Accounting, Organizations and Society, 25, pp.497-510

Rickwood C., Coates J., Stacey R. (1987) “Managed costs and the capture of information”, Accounting and Business Research, 17, pp.319-326

Rossiter J.R. (2002) “The C-OAR-SE procedure for scale development in marketing”, International Journal of Research in Marketing, 19, pp.305-335

Said A. A., HassabElnaby H. R., Wier B. (2003) “An empirical investigation of the performance consequences of non financial measures”, Journal of Management Accounting Research, 15, pp.193-223

Shields J.F., Shields M.D. (1998) “Antecedents of participative budgeting”, Accounting, Organizations and Society, 23(1), pp.49-76

Siegel G., Sorensen J.E., Richtermeyer S.B. (2003) “ Are you a business partner ?”, Strategic finance (septembre), pp. 38-43

Simons R. (1995) “Control in an age of empowerment”, Harvard Business Review (Mars-avril), pp.80-98

Spinkle G. (2003) “Perspectives on experimental research in managerial accounting”, Accounting, Organizations and Society, 28, pp.287-318