



HAL
open science

LA COMPTABILITÉ DE GESTION : OUTIL D'INFORMATION OU DISPOSITIF DE CONNAISSANCE ? LA PERCEPTION DES MANAGERS

Walid Cheffi, Adel Beldi

► **To cite this version:**

Walid Cheffi, Adel Beldi. LA COMPTABILITÉ DE GESTION : OUTIL D'INFORMATION OU DISPOSITIF DE CONNAISSANCE ? LA PERCEPTION DES MANAGERS. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581150

HAL Id: halshs-00581150

<https://shs.hal.science/halshs-00581150>

Submitted on 30 Mar 2011

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

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

LA COMPTABILITÉ DE GESTION : OUTIL D'INFORMATION OU DISPOSITIF DE CONNAISSANCE ? LA PERCEPTION DES MANAGERS

Walid CHEFFI
Doctorant CREFIGE
Université Paris Dauphine
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny
75775 Paris cedex 16
wcheffi@free.fr

Adel BELDI
Docteur en Sciences de Gestion, ATER
PESOR Faculté Jean Monnet, Université Paris Sud
54 Bld Desgranges
92331 Sceaux Cedex
a.beldi@voila.fr

Résumé

Cette communication explore les rôles de la comptabilité de gestion pour les managers. Elle repose sur l'analyse de contenu de dix-huit entretiens semi-directifs réalisés auprès de cadres dirigeants de grandes entreprises en France.

Les résultats de l'analyse des données qualitatives montrent la co-présence des trois rôles de la comptabilité de gestion (outil d'information, outil de relations et dispositif de connaissance). Une évaluation quantitative de l'importance des propriétés de chaque rôle montre des différences dans leurs poids respectifs. La perception de la comptabilité de gestion en tant qu'outil d'information, plutôt que dispositif de connaissance, reste encore dominante dans les discours des managers.

Mots clés : *Comptabilité de gestion, manager, outil d'information, outil orienté relations, dispositif de connaissance.*

Abstract

This communication explores the roles for management accounting to the managers. It is based on the content analysis of eighteen semi-directing interviews carried out with top management of large companies in France. The results of the qualitative data show the presence of three roles of the management accounting (information tool, relations tool and knowledge instrument). A quantitative evaluation of the importance of the properties of each role shows differences in their respective importance. The perception of the management accounting as information tool, rather than a knowledge instrument, remains still dominant in the speeches of managers.

Key words : *management accounting, manager, information tool, relations tool, knowledge instrument.*

LA COMPTABILITÉ DE GESTION : OUTIL D'INFORMATION OU DISPOSITIF DE CONNAISSANCE ? LA PERCEPTION DES MANAGERS

Résumé

Cette communication explore les rôles de la comptabilité de gestion pour les managers. Elle repose sur l'analyse de contenu de dix-huit entretiens semi-directifs réalisés auprès de cadres dirigeants de grandes entreprises en France.

Les résultats de l'analyse des données qualitatives montrent la co-présence des trois rôles de la comptabilité de gestion (outil d'information, outil de relations et dispositif de connaissance). Une évaluation quantitative de l'importance des propriétés de chaque rôle montre des différences dans leurs poids respectifs. La perception de la comptabilité de gestion en tant qu'outil d'information, plutôt que dispositif de connaissance, reste encore dominante dans les discours des managers.

Mots clés : *comptabilité de gestion, manager, outil d'information, outil orienté relations, dispositif de connaissance.*

Abstract

This communication explores the roles for management accounting to the managers. It is based on the content analysis of eighteen semi-directing interviews carried out with top management of large companies in France. The results of the qualitative data show the presence of three roles of the management accounting (information tool, relations tool and knowledge instrument). A quantitative evaluation of the importance of the properties of each role shows differences in their respective importance. The perception of the management accounting as information tool, rather than a knowledge instrument, remains still dominant in the speeches of managers.

Key words : *management accounting, manager, information tool, relations tool, knowledge instrument.*

Introduction

De nos jours, la production de biens, services et informations est basée en grande partie sur la connaissance. Nous entrons dans la « Société de la connaissance » dans laquelle la ressource de base ne sera plus le capital, les ressources naturelles ou le travail mais la connaissance (Drucker, 1993). Toutefois, la recherche comptable semble encore peu intéressée par l'étude des ressources intangibles créées par l'entreprise telles que la connaissance organisationnelle qui constitue déjà un champ de recherche à part entière dans d'autres disciplines telles que l'économie et surtout le management stratégique.

D'ailleurs, c'est en théorie du management que les chercheurs ont le plus approfondi l'investigation de la connaissance. Cet intérêt est, en effet, directement lié au besoin du manager d'une telle ressource souvent considérée comme cruciale, à la fois, pour la compétitivité des entités dont il a la responsabilité et pour l'organisation dans son ensemble.

Le manager est celui qui a la responsabilité d'une organisation ou d'une des entités de cette dernière, il est aussi investi d'une autorité formelle. Il est censé accomplir trois rôles au sein de l'organisation : informationnel, décisionnel et relationnel (Mintzberg, 1989). Or, un manager, selon Anthony (1988) est quelqu'un qui doit « atteindre des résultats [en général exprimés par des objectifs chiffrés et datés] par l'intermédiaire de l'action d'autres personnes » (cité par Bouquin, 2004, p.11). La comptabilité de gestion produit des informations comptables pour les managers, donc des informations qu'il faut diversifier pour les différents usages possibles. Simon (1954) présente, dans une enquête pionnière, ce que les managers attendent de la comptabilité de gestion :

- permettre un constat (*scorekeeping*) : « les choses vont-elles bien ou mal ? » ;
- attirer l'attention (*attention directing*) : « à quels problèmes faut-il s'intéresser ? » ;
- aider à la résolution des problèmes (*problem solving*) : « parmi les différentes solutions, quelle est la meilleure ? ».(Bouquin, 2000, p.14).

Pour remplir ces rôles, le manager s'appuie sur la comptabilité de gestion qui est définie comme « un système d'information comptable qui vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies » (Bouquin, 2004, p. 11-12).

Dans leur majorité, les chercheurs s'accordent sur trois fonctions de la comptabilité de gestion : l'information sur les résultats et la performance passée, l'aide à la décision et l'orientation des comportements d'autrui dans le sens escompté (Kaplan et Atkinson, 1998).

Nous postulons que la comptabilité de gestion, afin de constituer une aide à la décision pour le manager, devrait véhiculer plus de la connaissance que de la simple information. La distinction entre les notions de connaissance et d'information est fondée sur les travaux de Nonaka et Takeuchi (1997) qui mettent l'accent sur la nature actionnable (décisionnelle) de la première comparée à la seconde. Or, il nous semble que la comptabilité de gestion serait plutôt perçue, par les managers des grandes entreprises, comme un outil d'information et de gestion de leurs relations avec les partenaires internes et externes, que comme un dispositif de connaissance utile à la décision et à l'action.

Partant de cette affirmation, souvent récurrente dans les discours des managers interviewés, nous tentons d'évaluer à quel degré, la comptabilité de gestion, telle qu'elle est utilisée par les managers, constitue-t-elle un outil d'information, un outil orienté relations et/ou un dispositif de connaissance ?

Nous présentons dans un premier temps le cadre théorique de notre article, dans un deuxième temps nous explicitions le terrain et la méthodologie de recherche et enfin nous exposons les résultats de l'analyse des données qualitatives. L'objectif est de répondre à notre question de recherche par l'identification et l'évaluation du poids de chacun des rôles de la comptabilité de gestion pour les managers interviewés.

1 cadre théorique

1.1 La distinction entre connaissance et information

Bien que les termes « information » et « connaissance » soient souvent utilisés indifféremment, il existe une distinction claire entre eux. Nonaka et Takeuchi (1997) définissent la connaissance comme l'ensemble des perceptions cognitives, des compétences, du savoir-faire ou encore de l'expertise, intégrés dans les produits ou services. Ils considèrent la connaissance comme « un processus humain dynamique de justification de croyances personnelles vers l'atteinte de la « vérité » ». La connaissance n'est créée que par les

individus. Ainsi, une organisation ne peut pas créer les connaissances sans les individus. Toutefois, l'organisation aide les individus créatifs ou fournit les contextes favorables à la création de connaissances.

La connaissance organisationnelle est considérée comme un processus social émergent des interactions individuelles. La connaissance est alors un flux qui se distingue par trois caractéristiques interdépendantes :

- D'un point de vue structurel, la connaissance est composée d'informations. Toutefois, elle ne se résume pas à une simple agrégation, mais davantage à un ensemble d'informations soumis à des processus individuel ou organisationnel qui lui confère un sens (Huber, 1991; Weick, 1979).
- Le caractère processuel de la connaissance permet l'interprétation d'informations nouvelles et existantes à un niveau individuel ou organisationnel afin de développer de nouvelles connaissances (Daft & Weick, 1984). Cette dimension confère à la connaissance une certaine dynamique, nous empêchant de la réduire à un objet.
- Enfin, d'un point de vue fonctionnel, toute connaissance est liée au moins à une action spécifique.

L'information est, certes, la partie visible de la connaissance, mais elle ne peut créer de la connaissance que si on peut lui rattacher du sens dans un contexte opérationnel. Cette création de sens, attachée au contexte de l'organisation, n'est possible que grâce à l'interaction du système qui fournit l'information et l'utilisateur qui la reçoit. Les outils qui traitent l'information ne sont pas fondamentalement capables de fournir des éléments qui permettent la création de sens, et ne traitent donc pas la connaissance. Selon Nonaka et Takeuchi (1997), l'information est un moyen ou un matériau permettant de découvrir et construire la connaissance. Elle affecte la connaissance en lui ajoutant quelque chose en la restructurant (Machlup, 1983, cité par Nonaka et Takeuchi, 1997). Il ressort, ainsi, que :

- La connaissance, contrairement à l'information, concerne la croyance et l'adhésion. La connaissance est fonction d'une situation, perspective ou intention particulière.
- La connaissance, à la différence de l'information, concerne l'action. Il s'agit toujours d'une connaissance « ayant une fin ».
- La connaissance, comme l'information, a trait à une signification. Elle est spécifique au contexte et relationnelle.

L'application des travaux de Nonaka et Takeuchi (1997), nous permet de postuler que la comptabilité de gestion constituerait un dispositif de connaissance pour les managers si deux conditions *sine qua non* sont réunies : -1- les managers croient fortement dans l'information en question et -2- la connaissance produite, à partir de la comptabilité de gestion, est engagée dans les processus de décisions et les actions que les managers mettent en œuvre.

1.2 Les fonctions de la comptabilité de gestion pour le manager

Les managers ont deux préoccupations constantes : comprendre l'avenir, maîtriser les actions des autres (Bouquin, 2004, p.10). Les définitions de la comptabilité de gestion, élaborées aussi bien par des professionnels que par des chercheurs, s'accordent dans leur majorité sur sa dimension informationnelle, décisionnelle et relationnelle (Mendoza et al.1999, Bouquin, 2004).

Dans ce qui suit, nous tenterons de dresser une revue de la littérature pour apprécier les fonctions de la comptabilité de gestion pour le manager : *est-elle un simple outil d'information, un outil orienté relation et/ou s'élèverait-elle au rang de dispositif de connaissance ?*

Notre choix de la notion de « dispositif » émane de notre volonté de mettre l'accent sur l'interaction entre le manager (doté de faculté d'interprétation) et la comptabilité de gestion. Ce dispositif est en effet indissociable de l'interprétation et des représentations mentales des acteurs qui sont censés l'utiliser pour recueillir des éléments de réponses utiles à leur réflexion (Zrihen, 2002). Dans ce sens, nous partageons l'idée de David (1996) selon laquelle les dispositifs peuvent contenir et regrouper des outils de gestion, mais l'inverse n'est pas vrai. En effet, les outils ne sont qu'une partie intégrante des dispositifs. En outre, cet auteur suggère qu'il y a une relation directe entre le degré de prescription de l'outil et la logique de son utilisation. Pour une prescription forte, l'outil est plutôt utilisé dans une logique de conformation et de substitution (outil d'information). *A contrario*, en cas de prescription faible, l'outil est utilisé dans une logique d'aide à la décision et d'exploration (dispositif de connaissance).

1.2.1. La comptabilité en tant qu'outil d'information

Selon le 'Committee on the Foundations of Accounting Measurement' [AAA, 1971, p. 3]¹:
"accounting measurement is an assignment of numerals to an entity's past, present, or future economic phenomena, on the basis of observation and according to rules." Accounting information is quantitative, relates to an entity, is based on observation and is prepared according to rules. Data and information that do not meet these criteria are not accounting information but may be used by managers and may be important in a management information system".

La comptabilité de gestion, de part sa nature de système de production et de diffusion d'information de gestion (Grenier, 2000 ; Tort, 2003), est naturellement considérée par les chercheurs en comptabilité et en management comme un outil d'information au service de l'entreprise sur le plan interne. Elle a la particularité de traduire en information chiffrée les événements et les transactions qui concernent l'organisation. Ce rôle d'outil d'information fournit une représentation fidèle de la réalité en unité monétaire unique, informant les utilisateurs de la comptabilité de la situation économique de l'entreprise (Morgan, 1989). Toutefois, la capacité de la comptabilité à représenter fidèlement la réalité organisationnelle est objet de critiques. Pour Macintosh *et al.* (2000), la majorité de l'information comptable (notamment en matière d'instruments financiers) circule dans une « hyper-réalité » (au sens de Baudrillard) où le temps et l'espace implose et les signes comptables, au-delà de ne plus ou peu refléter la réalité matérielle et économique, la précèdent même ou n'ont avec aucune relation.

En se basant sur les quatre catégories d'outils d'information managériale identifiés par Drucker (1995), il semble que la comptabilité de gestion constitue un outil d'information de premier choix pour les managers. En effet, la comptabilité fournit de l'information (1) sur la création et la constitution de l'entreprise, (2) sur la production et la productivité, (3) sur le coût des ressources humaines ainsi que (4) sur l'affectation et l'utilisation des ressources.

Ce rôle d'outil d'information, rempli par la comptabilité de gestion, se manifeste particulièrement au niveau du contrôle et de l'évaluation des contributions (d'individus, de processus, de produits...) à la maximisation du profit (Busch, 1997). Le plus souvent, les chercheurs considèrent l'information comptable comme un moyen de suivi et de validation d'actions antérieures (Alves, 2004 ; Simon *et al.* 1954 ; Mckinnon, et Bruns, 1993 ; Mendoza et Bescos, 1998). Ainsi, la théorie et la pratique comptable sont largement dominées par une

¹ American Accounting Association, "Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurements," Supplement to vol. XLVI of The Accounting Review, 1971, pp. 1-48.

logique conséquentialiste, qui consiste à évaluer les conséquences des actions entreprises (Bush, 1997 ; Romelaer et Lambert, 2001). Dans ce cas, l'acteur est privé de sa faculté d'interprétation et se comporte comme une machine de traitement de l'information. Seul est examiné un seul sens de la relation à savoir l'impact de la comptabilité de gestion sur le manager. L'autre sens de cette relation (du manager vers la comptabilité de gestion) est négligé. Il s'agit plutôt d'une implication (ce qu'implique l'information comptable pour le manager : logique de substitution) que d'une interaction qui intègre la capacité de l'acteur à manier l'outil selon ses besoins décisionnels (logique de domination) (Lorino, 2002).

La comptabilité de gestion est un outil d'information parmi d'autres. En effet, de nombreux chercheurs ont montré que les managers utilisent plutôt des sources informelles que des sources formelles et préfèrent les sources externes plus que les sources internes ainsi que les informations non financières que financières (Simon *et al*, 1954 ; Mintzberg, 1989 ; Bruns et McKinnon, 1993 ; Bescos et Mendoza, 1998). La comptabilité de gestion, en tant que source interne et formelle, serait donc reléguée au second degré par les managers comme une source d'information.

En conclusion, la comptabilité de gestion constituerait pour le manager un outil d'information quand il l'utilise afin d'évaluer d'une manière simple les résultats sous ses différentes formes. Cette utilisation se fait selon une logique conséquentialiste et de réplique fidèle de la réalité. Ainsi, le rapport du manager est passif vis-à-vis de la comptabilité de gestion dans la mesure où il n'a pas la capacité de l'interpréter (dans le sens de la rationalité substantive de Simon telle que interprétée par Lorino, 2002).

1.2.2 La comptabilité comme outil orienté relations

La comptabilité semble ne plus constituer un instrument de gestion et d'aide à la prise de décision, mais plutôt un moyen de légitimer et d'asseoir l'autorité des gens qui en détiennent le pouvoir de sa production et le contrôle de sa diffusion (Cyert et March, 1963 ; Pfeffer, 1981 ; Hopwood et Miller, 1994 ; Covalleski et Dirsmith, 1990 ; Macintosh et Scapens, 1990). La comptabilité est un vecteur de partage de la vision commune de la réalité (Hooper *et al*. 1987) et de schèmes d'interprétation de celle-ci (Colville, 1981). C'est ce qui fait que certains acteurs peuvent être animés par l'objectif de diffuser leurs propres représentations. En ce sens, il existe une relation directe de la comptabilité (en tant que vecteur de diffusion de représentations) avec le pouvoir (Bush, 1997 ; Ansari et Euske, 1987 ; Miller et O'Leary,

1987). Ceci est également partagé par Mellemvik *et al.* (1988) qui ont étudié les rôles de la comptabilité en pratique selon un double point de vue : normatif et cognitif. Ils ont conclu que le maintien et le renforcement des relations de pouvoir est la fonction principale du système comptable.

La force de l'information comptable réside dans sa capacité à représenter une base de langage commun des affaires. Plusieurs auteurs ont précisé que la comptabilité représente un langage ou un cadre conceptuel avec sa propre logique interne (Ijiri, 1975 ; Jain, 1979 ; Belkaoui, 1978 ; Cooper, 1983 ; Zrihen, 2002).

Belkaoui (1984) explique que la comptabilité peut être perçue comme langage en partant de l'hypothèse que tout langage possède deux dimensions qui sont les symboles (nomenclature comptable, notions de valeurs et de coûts...) et les règles de la grammaire (procédures de création et de mise en forme des données financières). Ainsi, l'information comptable permet de convertir en unité monétaire unique les conséquences des alternatives décisionnelles. A base de catégories formalisées pour la collecte et le *reporting* de l'information, la comptabilité de gestion crée un langage commun avec lequel les membres de l'organisation peuvent communiquer en utilisant le moins de symboles (Wouters et Verdaasdonk, 2002). Dans ce même sens, Mendoza *et al.* (1999) remarquent que « la comptabilité de gestion est avant tout un langage. En effet, les mesures des coûts qu'elle produit remplissent d'abord une fonction de « représentation ». Ces mesures sont censées refléter la consommation de valeur par le produit, le processus, etc. Cependant, les auteurs reconnaissent que « bien entendu, comme tout langage, le signifiant n'est jamais aussi riche que le signifié... ».

Ces propos, reconnaissant à la comptabilité une fonction de langage de l'organisation, doivent, toutefois, être nuancés. Décrivant la situation actuelle de la comptabilité, Capron (1993) s'interroge si elle n'est pas en train de devenir une langue de bois et si elle n'est pas en train d'« endormir ses adeptes dans un rêve sémantique sans rapport avec la réalité ». En ce sens, la comptabilité de gestion peut servir de « rhétorique de façade à l'acteur pour satisfaire les critères de jugement institués par le couplage outil-machine » (De Pourville, 1993) ou encore de moyen d'envoi d'un symbole de conformité et d'adéquation avec les règles organisationnelles et sociales (Meyer, 1986), c'est-à-dire une justification *a posteriori* des actions entreprises (Burchell *et al.* 1980 ; March et Feldmann, 1981 ; Boussard, 1999).

En résumé, la comptabilité de gestion peut servir comme un outil orienté relations (d'interface relationnelle avec l'environnement selon Herbert Simon, 1969) dans la mesure où, au-delà de faciliter la communication avec les parties prenantes, elle permettrait au manager d'asseoir sa légitimité, de maintenir et développer ses relations de pouvoir, de rationaliser *a posteriori* ses décisions et actions et, en somme, de faciliter la gouvernance.

2.2.3 La comptabilité de gestion : un dispositif de connaissance ?

En se fondant sur la distinction faite par Nonaka et Takeuchi (1997) entre information et connaissance, nous montrons comment la comptabilité de gestion peut être considérée comme un dispositif de connaissance pour les managers. Ceci nécessite d'analyser son importance dans, la configuration de leurs représentations de la réalité organisationnelle, la constitution de langage avec autrui (l'étendue de leur croyance en l'information comptable) et l'aide à la décision (engagement dans l'action).

a) La comptabilité comme partie intégrante de la représentation du manager de la réalité

La connaissance organisationnelle est en fait un ensemble de croyances, de jugements individuels et collectifs. C'est l'ensemble des représentations mentales des acteurs ou encore l'ensemble de leurs propres interprétations qui se matérialisent notamment à travers les outils de gestion. Les individus développent des théories subjectives concernant leur réalité sur la base de leurs expériences et connaissances individuelles. La comptabilité se situe à ce niveau, puisqu'elle constitue une partie des théories ou conceptions que se font les gens de la réalité et pourrait introduire de l'objectivité dans leurs conceptions (Bush, 1997). Le système comptable est un moyen qui habilite les acteurs organisationnels à donner du sens aux processus organisationnels.

C'est un moyen de capitalisation et de mémorisation d'une expérience accumulée à l'intérieur ou hors de l'organisation (Gilbert, 1998 ; Charue-Duboc, 1995). Elle permettrait de faire évoluer la connaissance et offrirait une base d'apprentissage des liens de causes à effets de l'action (Lorino, 2002). David (1996) est plus affirmatif en soulignant « qu'il n'y a pas de production de connaissance sans outils, aussi simples, aussi peu formels ou aussi peu explicites soient-ils ».

L'étude de la relation de la comptabilité de gestion à la connaissance ne peut être pertinente si on omet son rôle de langage pour les acteurs organisationnels et notamment les managers. En effet, en tant que tel, elle leur permet de « capitaliser des savoirs et développer des apprentissages organisationnels » (Zrihen, 2002).

La comptabilité de gestion s'élèverait au rang d'un élément du dispositif de gestion des connaissances pour le manager (au sens de la rationalité procédurale de Simon telle que interprétée par Lorino, 2002) quand : 1- Le manager l'utilise dans le raisonnement et la réflexion afin de prendre des décisions et d'agir ; 2- Elle fait partie intégrante de sa représentation ou conception de la réalité organisationnelle (il y croient fortement) 3- Le manager possède la capacité cognitive de procéder par quête sélective (pour économiser son attention), en se focalisant ainsi sur l'information pertinente.

b) La comptabilité de gestion et la prise de décision

Le rôle d'aide à la décision est abondamment souligné dans la littérature comptable et de management (Capron, 1993). C'est un moyen d'identifier les problèmes, de déterminer les actions possibles. L'accent est mis sur les rôles que le système comptable doit jouer dans l'alimentation des processus de décision en information pertinente et l'amélioration de la rationalité des décideurs (Bouquin, 1997 ; Pochet, 1998 ; Colasse, 1997 ; Zimmerman, 1997 ; Alves, 2004 ; de Pourville, 1993). Burchell *et al.* (1980) ont attiré l'attention des chercheurs en montrant qu'au-delà du constat que l'information comptable facilite et simplifie le processus de décision, elle l'influence et le façonne même de manière active. Ces auteurs prévoient aussi que dans certaines situations décisionnelles (caractérisées par des objectifs clairs et des relations de causes à effets incertaines), l'information comptable est même utilisée comme « machines d'apprentissage » : facilitant l'accès, les analyses *ad hoc*, les modèles de si-alors, et les analyses de sensibilité.

Ces conclusions sont confirmées par Verdaasdonk et Wooters (2002) pour qui la force de l'information comptable est qu'en utilisant des unités de mesures singulières, elle permet et facilite la comparaison et le 'trade-off' des différents domaines pertinents susceptibles de subir l'impact de la décision. Cependant, d'autres chercheurs ont remis en cause ce point de vue et ont montré l'insatisfaction des managers de l'information comptable qu'ils reçoivent pour leurs prises de décision (McKinnon et Bruns, 1992; Burns *et al.* 1993 ; Sullivan et Smith, 1993 ; Sillince et Sykes, 1995 ; Scapens *et al.* 1996).

Ces chercheurs contestent la capacité de la comptabilité de gestion à asseoir le processus de décision des managers (Kaplan, 1984 ; Mevellec, 1990 et 1993 cité par Gilbert, 1998) et la qualifient même de « l'ennemi numéro 1 de la productivité » (Goldratt et Cox, 1984) .On reproche à la comptabilité de gestion le fait qu'elle soit une traduction abstraite et incomplète des processus réels et des problèmes décisionnels sous formes numériques (Chapman, 1997 ; Galbraith, 1973). La comptabilité de gestion écarte d'emblée les informations non financières

qui sont souvent pertinentes (Fry et al, 1998), elle focalise les managers sur la performance court terme ne pouvant ainsi évaluer la performance global d'un Plan (Denna *et al.* 1993, Lorino, 2002 ; Hill, 1994, Merchant, 1989).

La comptabilité de gestion est aussi critiquée car elle semble être assez déconnectée de la réalité opérationnelle, ne suivant pas, ainsi, son évolution (Johnson et Kaplan, 1987 ; Mignon, 1996). De même, le système de comptabilité de gestion n'aurait pas encore intégré l'idée clé que la ressource rare n'est plus l'information, mais plutôt l'attention accordée par le manager (et le temps nécessaire) à la lecture du message qu'elle véhicule (Lorino, 2002). L'information fournie reste très détaillée, volumineuse et lourde de restitution (Baltanzian dans Fernandez, 2000).

2 Méthodologie et terrain de la recherche

Dans cette partie, nous cherchons à confronter et enrichir nos développements théoriques par une étude qualitative exploratoire, reposant sur l'analyse de contenu d'entretiens semi-directifs. Ces derniers sont effectués auprès de managers appartenant à des entreprises françaises de grande taille.

2.1 L'approche de recherche

Notre recherche est de type qualitatif et s'inscrit dans le cadre du paradigme interprétatif qui « s'intéresse à la compréhension du monde tel qu'il est et à comprendre la nature fondamentale du monde social concernant l'expérience subjective » (Burrell et Morgan, 1979). Cette étude s'est faite selon un processus de recherche dynamique et récursif : abduction-induction - déduction (David, 2000), où des allers et retours entre théorie et pratique se font en permanence. Elle repose aussi sur l'analyse pendant le recueil des données. En effet, cette méthode a l'avantage de faire de l'analyse une entreprise dynamique alimentée en permanence par le terrain, ce qui nous permet d'alterner entre une réflexion sur les données déjà collectées et la mise au point de nouvelles stratégies pour les prochaines étapes de notre travail. A chaque fois qu'apparaissait un nouveau concept, une nouvelle idée du terrain, le retour vers la littérature nous permettait de saisir ces dimensions conceptuelles et théoriques, et en contre partie de s'ouvrir à de nouvelles issues pour l'observation empirique.

2.2 Le recueil des données

La constitution de notre échantillon a visé une certaine diversité des individus en termes de niveau hiérarchique, fonction occupée et entreprise d'appartenance. Nous sommes conscients que le nombre d'entretiens effectués n'autorise aucune généralisation de propositions théoriques que nous formulons. Néanmoins, dans la perspective exploratoire que nous retenons, l'étude détaillée permise par les entretiens semi-directifs, de l'expérience personnelle des individus interrogées, semble adaptée à l'exploration de notre problématique énoncée au début. Les organisations auxquelles appartiennent les managers interviewés sont des entreprises de grande taille répondant à deux critères : (1) ce sont des groupes ou des filiales dont le chiffre d'affaires dépasse les 100 millions d'euros indépendamment du secteur d'activité (nous cherchons plutôt la diversité) ; et (2) ce sont des organisations qui adoptent des PGI type ERP. Ce degré d'intégration des systèmes est un critère discriminant pour l'échantillonnage.

La diversité de l'échantillon est motivée par notre objectif de comparer des managers en fonction de leurs perceptions de la comptabilité de gestion. Le tableau 1 ci-dessous représente l'échantillonnage de notre étude.

Tableau 1. Liste des managers interviewés

N°	Date entretien	Groupe	Domaine d'activité	Fonction	Durée
E1	25/06/02	ONYX-CGEA	Environnement	Directeur d'exploitation	60 mn
E2	26/10/02	DELPHI	Equipementier automobile	Directeur des opérations Europe	105 mn
E3	19/11/02	DECLEOR	Cosmétique	Directeur des ventes	80 mn
E4	23/01/03	Crédit Mutuel	Banque assurance	Ex Directeur Ressources Humaines, directeur des relations internationales	105 mn
E5	26/02/03	X (anonymat)	Property Management	Président Directeur Général	100 mn
E6	26/05/03	France Télécom	Télécoms	Directeur « Fixe- Grand public »,	100 mn
E7	23/06/03	Renault	Industrie automobile	Directeur Communication	90 mn
E8	01/07/03	France Télécom	Télécoms	Directeur des Ressources Groupe (direction management des ressources)	105 mn
E9	04/07/03	Air Liquide	Industrie chimique	Directeur Communication, ex-Directeur opérations Afrique	65 mn
E10	08/07/03	DECLEOR	Cosmétique	Directeur Commercial	70 mn
E11	19/12/03	Groupe W	Télécoms	Directeur informatique	60 mn
E12	09/01/04	Groupe Z	Industrie automobile	DRH	65 mn
E13	11/05/04	DELPHI	Equipementier automobile	Direction des Opérations France, ex directeur Financier	100 mn

E14	17/06/04	Renault	Industrie automobile	Directeur Intelligence économique	80 mn
E15	23/06/04	Renault	Industrie automobile	Directeur Stratégie et Plan-Marketing et commercial	70 mn
E16	01/07/04	DHL	Transport et logistique	Président Directeur Général	90 mn
E17	08/07/04	Renault	Industrie automobile	Directeur Usine	70 mn
E18	14/07/04	Y (anonymat)	Entertainment	Directeur Commercial	50 mn

2.3 Le codage et l'analyse des données qualitatives

Chaque entretien retranscrit a fait l'objet d'une analyse de contenu verticale, en effectuant des lectures en profondeur du verbatim complétées par un comptage de fréquence, d'occurrence ou de thèmes concurrents dans la mesure où nous avons opté pour du semi-directif. Ces interviews reposent sur une grille d'entretien évolutive intégrant, à la fois des thèmes issus de la littérature et émergents de l'analyse des données empiriques. Le codage se fait au fur et à mesure de la compréhension des items, affinant la codification afin de faire ressortir davantage les perceptions cognitives des managers interviewés.

Ce codage se fait en appliquant le principe de « comparaison systématique » défendu par Glaser et Strauss (1967). Ainsi, au début, une entité élémentaire (le paragraphe) du discours est codée au plus proche des propos de l'interrogé, c'est-à-dire un niveau faible d'abstraction. Ensuite, si une autre entité présente des similarités, elle est affectée à ce code. Progressivement, les catégories (thèmes) acquièrent un plus haut niveau d'abstraction, et deviennent des concepts, dont nous distinguons les propriétés (caractéristiques générales de la catégorie) et les dimensions (modalités qui peuvent être prises par telle ou telle propriété) (Strauss et Corbin, 1998 : 17). Enfin, le travail débouche sur l'étude des liens qui existent entre deux catégories (codage sélectif) ou entre une catégorie donnée et ses sous-catégories (codage axial). L'utilisation du logiciel d'analyse de données qualitatives NUD*IST offre une aide à la structuration et la hiérarchisation progressive d'une démarche de création de catégories. Cet outil offre au chercheur la possibilité de pallier ses limites cognitives en lui permettant d'avoir en permanence sous les yeux, sous forme d'arborescence, les différentes catégories qu'il crée, leurs imbrications, ainsi que les éléments de verbatim qui leur correspondent.

Malgré notre inspiration des techniques du codage de la *grounded theory*, nous ne prétendons pas appliquer d'une manière stricte cette méthode. En effet, l'exploitation des résultats de travaux antérieurs, traitant de cette problématique, est nécessaire, à la fois, pour l'orientation

d'une collecte ciblée et progressive des données empiriques et l'interprétation des perceptions des managers. En outre, nous ne pensons pas aboutir, dans cette recherche, à l'issue du processus décrit par Glaser et Strauss (1967), à savoir, la génération d'une théorie fondée sur le terrain. Ainsi, cette communication constitue plutôt une « synthèse d'étape » exploitant les premiers résultats d'une recherche en cours sur les perceptions des managers français de l'utilisation de la comptabilité. L'objectif est de révéler (dévoiler), à partir des discours, des éléments peu ou pas identifiés dans les recherches antérieures dans le champ de la comptabilité.

Pour pallier le biais de codage, nous avons introduit une double pondération (Gignon-Marconnet, 2003). Dans un premier lieu, nous avons affecté un coefficient de 1 aux items jugés importants afin de tenir compte du fait qu'ils peuvent être sous-estimés dans le comptage de l'occurrence. En effet, des thèmes essentiels et déterminants peuvent être peu évoqués par l'interviewé et donc peu codés du simple fait que ce dernier les considère comme évidents. De la même façon, nous avons attribué un coefficient de 0,5 aux items codés dans les transcriptions, mais qui ont été évoqués par les interviewés de manière non spontanée ou nuancée.

En second lieu, pour pallier le biais de l'analyse individuelle, en raison des grands décalages entre les nombres d'unités d'analyse constituant les transcriptions d'entretiens (certaines avoisinent les 130 paragraphes alors que d'autres sont au-dessous de 60), nous avons attribué à chaque valeur de codage un coefficient $r = T / V_i * N^2$ permettant de les ramener à une même base de comparaison (la moyenne de nombre de paragraphe par transcription).

3. Les résultats de la recherche

3.1 Identification des rôles de la comptabilité de gestion selon les managers

Pour achever une première phase de construction théorique respectant le principe de parcimonie, nous avons distingué à partir des données qualitatives codées trois catégories principales décrivant les différentes perceptions des managers des rôles de la comptabilité de gestion : 1) outil d'information, 2) outil orienté relations et 3) un dispositif de connaissances.

² T = le nombre total de paragraphes de l'ensemble des transcriptions ; V_i = le nombre de paragraphes constituant une transcription i ; N = Le nombre de transcriptions d'interviews

3.1.1 La comptabilité de gestion perçue comme un outil d'information

Le manager ne perçoit pas la comptabilité de gestion comme un moyen de faire face à la complexité cognitive de la situation décisionnelle, mais comme un simple outil d'information qui représente de manière fidèle la réalité organisationnelle et qui informe sur l'état passé de la performance.

- **La mesure du résultat et de la performance** : Le manager considère la comptabilité de gestion comme un simple outil de mesure des résultats qui « *permet d'avoir les pieds sur terre et puis, le reste on fait du commerce* » (E10).

L'information comptable est un indicateur qui permet de comparer les réalisations par rapport aux objectifs. Le manager s'en sert uniquement dans une logique conséquentialiste. Il recherche dans la comptabilité, en premier, à évaluer et valider *a posteriori* les conséquences de ses choix. En ce sens, un manager a déclaré que : « *ma conception de la notion d'information comptable va au-delà de l'information comptable brute telle qu'elle est sous-entendue. Personnellement, la comptabilité à mon sens, et je ne suis pas comptable de profession, est un rétroviseur qui me permet de valider un certain nombre d'actions qui ont été menées, c'est un historique, une chronologie d'une certaine manière qui me donne l'état de la situation de l'entreprise au moment où je la regarde.* » (E1).

Ainsi, la comptabilité de gestion ne sert pas à la décision, mais constitue une simple information sur la performance réalisée : « *En tant que tel, elle ne m'apporte pas grand chose, mais demeure indispensable. En tous cas, c'est une information qu'on doit prendre en compte !* ». (E7)

- **Représentation fidèle de la réalité** : Le manager considère que la comptabilité de gestion doit avant tout représenter de manière parfaite et répliquer fidèlement la réalité de l'organisation, c'est une conception de restitution de faits. La comptabilité de gestion est ici « *une histoire de la vie économique* », « *une représentation de faits* », « *un enregistrement fidèle* », « *un film qu'on a déjà joué* », « *le garant de la fiabilité dans l'entreprise* »... A titre d'exemple, un manager explique que : « *quand vous êtes avec un fournisseur, la comptabilité vous donne un prix de revient, ce sont des faits. D'ailleurs, la comptabilité ne constate que des faits* » (E1).

Les managers s'intéressent plus à la fiabilité de l'information comptable qu'à sa pertinence. A titre d'exemple, pour le PDG, « *l'information comptable, d'abord, il faut qu'elle soit juste, et après il faut savoir bien l'utiliser et la mettre en forme pour qu'elle fasse partie des outils de la direction de l'entreprise. Et donc qu'elle soit fiable, dans les temps et qu'elle soit bien moulinée...* ». (E5)

Un autre manager déclare « *moi, je ne connais pas bien la comptabilité, mais je pense, et c'est dans ma culture, que la comptabilité est la chose la plus fiable par excellence dans une entreprise .Donc ça donne de bonnes informations aux dirigeants, directeurs, aux autres départements. Certes, si les informations données par la comptabilité ne sont pas bonnes, là ça devient grave pour l'entreprise, ça devient même très grave...* » (E4).

- **Evaluation/contrôle des responsabilités** : La comptabilité de gestion informe sur les efforts d'augmentation du chiffre d'affaires, la rentabilité et la réduction des dépenses. En ce sens, elle sert le manager pour contrôler ses collaborateurs, pour évaluer les contributions des uns et des autres ainsi que d'évaluer la contribution de l'entité, dont il a la responsabilité, à la performance de l'organisation dans son ensemble. L'information comptable est « d'abord » selon un PDG, « *de savoir, où étaient les gains et où étaient les pertes, quels étaient les groupes qui gagnaient de l'argent et les groupes qui ne gagnaient pas...* » (E5).

L'information comptable est aussi un moyen de contrôle des indicateurs propres du manager. « *C'est un excellent moyen du contrôle de vos propres indicateurs [...] si vous comparez, vous les comparez avec les chiffres des comptables, alors c'est un point de contrôle qui est sensationnel parce que la fiabilité même de la comptabilité de gestion est totale. Elle fournit des indicateurs pour vos propres indicateurs. En tous cas, c'est comme ça que moi que je le sens* ». (E4)

- **La self- inefficacy des managers vis-à-vis de la comptabilité** : Le manager n'est pas suffisamment confiant dans sa capacité à comprendre et interpréter l'information comptable. Ainsi, on peut trouver deux types de managers ayant un tel rapport passif vis-à-vis du SC :

Le premier type s'estime incapable de manipuler la comptabilité, « s'effaçant », ainsi, derrière l'outil. Dans ce cas, le manager se contente d'exécuter des directives comptables sans pour autant les comprendre ou les critiquer, même si elles lui semblent inappropriées au contexte de son activité. Ce comportement provoquerait une substitution du rôle du dirigeant par la comptabilité.

Le second type de manager est celui qui rejette complètement la comptabilité de gestion, en ne l'utilisant pas ou que peu dans sa prise de décision. C'est, par exemple, le cas d'un PDG interviewé qui signalait que « *je sais tout faire dans la maison sauf entrer un chiffre de comptabilité dans l'informatique...La comptabilité reste comme même un domaine de spécialistes, mais il ne faut pas me raconter d'histoire. En tant qu'ingénieur, je sais diriger techniquement un chantier sur le terrain et savoir si ça vas bien ou pas* ». (E5).

Ces attitudes ont pour origine un sentiment de « *self inefficacy* » du manager vis-à-vis de la comptabilité de gestion, de telle sorte qu'il la perçoit comme « *un simple paramètre parmi d'autres* » (E8).

- **Perception négative des caractéristiques de la comptabilité de gestion** : Le manager considère que les faiblesses de l'outil comptable limitent l'utilité décisionnelle de l'information comptable. Par conséquent, la comptabilité de gestion est perçue par les managers comme un simple outil d'information. Ces faiblesses ont pour origine l'échec de l'information comptable à suivre le processus décision (contrainte de temps). Elle est « *ournée vers le professionnel de la comptabilité* » ; « *déconnecté de la réalité des activités de l'entreprise et de leur évolution* » (très statique) ; « *contient des éléments exogènes* » (E8) ; en plus d'une forte complexité de la comptabilité aggravée par un niveau de connaissance en la matière généralement faible. Un manager expliquait la déconnexion de la comptabilité de la réalité opérationnelle comme suit : « *A part certains outils que je suis obligé d'utiliser, les systèmes comptables ne sont pas tournés vers l'opérationnel, mais vraiment vers le professionnel de comptabilité. A part ça, je fais avec. Je m'adapte quoi !.... Aujourd'hui, tous les logiciels quasiment tels que je les connais, ne sont pas orientés sur l'opérationnel, mais sont orientés sur le professionnel. Je voulais dire qu'il y en a très peu qui disent l'opérationnel, ce n'est pas de la gestion. Un opérationnel ne fait pas de la comptabilité, il faut lui restituer un truc pour qu'il puisse avoir une lecture rapide qui lui fait le point pour qu'il en sache les principes, et là c'est très compliqué* » (E17).

Le manager a besoin d'économiser, à la fois, le temps, l'effort et le coût computationnels liés à l'utilisation de la comptabilité de gestion. En tant que dispositif de palliation des limites cognitives, la comptabilité de gestion se doit de respecter cette exigence d'efficacité computationnelle. Les managers, qui perçoivent l'inefficacité computationnelle de la comptabilité de gestion, ont mis l'accent sur sa complexité, son inadaptabilité, sa rigidité, son indisponibilité au bon moment (E15), sa faiblesse pour anticiper les difficultés du management et son caractère non synthétique (« *on s'y noie* », « *on nous inonde d'information* »...) (E5).

3.1.2 La comptabilité de gestion : un outil orienté relations

Le manager tente ici de mobiliser les rationalités des diverses parties prenantes par le recours à la comptabilité de gestion afin de les convaincre de la pertinence de ses choix et actions ou de les impliquer. A titre d'exemple, ces codes ont été attribués aux discours : « *communication avec partenaires* », « *rendre visible la performance pour l'extérieur* »,

« faciliter la gouvernance », « permettre de faire adhérer », « inspirer la confiance », « instaurer la compétitivité en interne ».

- **Influencer les comportements** : Un répondant décrivait sa réussite à influencer les comportements de son personnel pour les faire adhérer à ses choix stratégiques, et ce grâce à la formation économique et comptable dispensée à sa demande : « *Au fur et à mesure, les gens voyaient les chiffres comptables, les rapports de gestion et comprenaient très bien. Et à la fin, ça était formidable, parce qu'on n'avait absolument pas besoin d'expliquer les choses aux gens parce qu'ils avaient compris le truc* ». Selon lui, le système de comptabilité devrait rester « *sous contrôle* » de la hiérarchie et « *ne doit surtout pas être une contrainte à la fixation des orientations stratégiques, mais plutôt au service de celles-ci* » (E5).

- **Crédibiliser la décision (justification a posteriori)** : Le manager sélectionne l'information comptable à la base de sa communication. Il exploite aussi la capacité persuasive de la comptabilité de gestion à convaincre les partenaires sociaux de son point de vue et valider les actions entreprises : *quand les syndicats vous demandent certaines choses que vous jugez non raisonnables, il faut sortir l'outil comptable pour leur montrer que ce n'est pas possible* » (E5).

La comptabilité de gestion servirait à masquer la réalité économique défailante pour que le PDG puisse se maintenir au pouvoir. « *L'ancien PDG avec son grand charisme et en se basant sur des chiffres comptables arrivait à convaincre les partenaires internes et externes que le groupe se portait tout de même bien. Or, plusieurs signes forts aussi bien venant du marché que de l'organisation laissaient bien apparaître la situation délicate de l'entreprise* » (E8). Ce manager qualifie l'attitude de la présidence du groupe d'autiste.

- **Rendre visible la performance** : La comptabilité de gestion est aussi un moyen de rendre visible pour autrui la performance réalisée par le manager et ses collaborateurs, ce qui peut créer des conflits. Ainsi, un manager déclare : « *Je pense qu'on a atteint notre objectif, même si on est peut être un peu en avance sur notre temps, on ne peut pas nous faire de reproches par rapport au chantier TOP et par rapport au plan de rigueur. Par rapport à l'utilisation d'outil (comptable) dans notre activité, on est considéré comme gênant parce que on a un peu de réussite et les indicateurs comptables le montrent bien...En conséquence, forcément dans ces cas là, on irrite et on agasse plutôt qu'on satisfait. Nous, on a voulu leur montrer et leur dire qu'on est tout à fait capable de rentrer dans le moule et si ce qu'on a préconisé peut se généraliser à l'ensemble du groupe, on sera les plus heureux du monde* » (E8).

- **Moyen de gouvernance (créer de bonnes relations avec les partenaires)** : Le manager est conscient de l'impact de l'information comptable sur autrui et par conséquent le choix des indicateurs comptables devient un enjeu de gouvernance. Le « bon » indicateur comptable est

celui qui correspond aux attentes des partenaires sociaux : « *on a toujours plus ou moins l'idée par rapport à ce qu'on fait. Disons qu'il y a des domaines où je sais que l'indicateur peut faire apparaître qu'on n'est pas bon et il y en a d'autres où je sais qu'on doit apparaître comme quoi on est bon ! Je veux dire qu'aujourd'hui, j'ai intérêt à développer des indicateurs où on dit qu'on est bon, ça fait vendre l'aspect indicateur* ». (E17)

3.1.3 La comptabilité de gestion : un dispositif orienté connaissance

La comptabilité de gestion apporte au manager une information utile lui permettant de pallier ses limites cognitives notamment en fondant ou du moins en améliorant sa réflexion. L'analyse des données qualitatives, issues des verbatims des discours des managers, montre la présence des thèmes suivants :

- **L'aide à la décision** : Le manager perçoit l'information comptable (IC) comme une aide à l'action et une assurance relative contre le risque décisionnel. Le respect des règles et indicateurs comptables procure au manager le sentiment d'assurance, en l'incitant à agir. En outre, la comptabilité de gestion constitue pour le manager un cap à suivre qui oriente son action. Elle est intégrée dans la réflexion du manager et sous-tend son analyse. Le manager maîtrise la manipulation de l'outil et sait en tirer ce dont il a besoin pour sa prise de décision. En ce sens, « *Le chiffre intervient un peu avant et pas seulement après la prise de la décision. Il permet de nourrir les hypothèses. C'est pourquoi on ne peut pas s'en passer* » (E16). La comptabilité de gestion est un moyen de « *compréhension économique* », de « *savoir le pourquoi et le comment* »...l'information comptable est liée à « *une vision à moyen et long terme* » (E8) et à « *l'analyse des processus* » (E1). En ce sens, « *le chiffre comptable fait partie de la réflexion. Il accompagne le projet entre la conception et la réalisation. C'est un élément de choix de faire ou de ne pas faire* » (E5).

De même, un manager qui utilise l'IC pour la prise de décision « *place l'IC dans un cadre plus large* » et « *regarde au delà du chiffre comptable* » (E5), « *raisonne en information consolidée et non seulement par secteur et tente d'isoler les éléments exogènes intégrés dans l'information comptable* » (E8).

- **La comptabilité de gestion est une partie intégrante de la représentation du manager de la réalité organisationnelle** : Le manager croit en son utilité décisionnelle et estime ne pas pouvoir s'en passer. L'I.C est intégrée dans la vision même du manager et intervient dans la phase amont du processus de décision. En ce sens, pour un PDG « *en général, on a ça en tête, mais ça permet de conforter de façon chiffrée. C'est surtout des données chiffrées qui permettent d'avoir une hiérarchie des problèmes* » (E5).

- **L'identification des leviers d'action** : Le manager se sert de la comptabilité de gestion pour repérer les composantes et les entité, sur lesquelles il faut agir afin de transformer la réalité économique. En ce sens, un manager, pour qui la comptabilité de gestion ne permet pas d'identifier les leviers d'action pour transformer la réalité organisationnelle déclare « *arriver à décrire ce qui doit être en théorie, on y arrive souvent. Mais la question c'est comment je transforme la réalité ? C'est là où il faut bien identifier les leviers, parce que si on se plante du levier on arrive à rien ! Et pour revenir à la comptabilité, c'est très statique, là je parle plutôt d'information de contrôle de gestion. C'est de cette information dont j'ai besoin, la comptabilité ça ne m'aide que peu à ce niveau* » (E10).

- **Complexité de l'environnement externe** : l'environnement est perçu comme turbulent par le manager. L'incertitude des objectifs et des relations de causes à effets est forte. « *Il y a un risque de décision qui ne peut pas être négligé...* » (E10). Cette incertitude s'accroît avec la taille de l'entreprise. Un manager caricaturait l'importance de la comptabilité de gestion dans les grandes entreprises en remarquant : « *aujourd'hui, on est très lié au système comptable, parce qu'avec la taille d'un groupe comme nous, c'est clair qu'on ne fait rien à la main* » (E 18). Pour un autre manager, « *c'est un outil pour comprendre ce qui se passe parce que avec la taille du groupe c'est assez complexe. En fait, il y a un aspect qui ressort concernant les faits marquants. Il sert aussi à donner une vision un plus synthétique : quels sont les domaines sur lesquels il faille agir ?* » (E 6).

- **Le paradoxe de l'utilisation** : Ce thème, qui à notre connaissance, n'est pas traité dans la littérature est assez présent dans les discours des managers. Ces derniers considèrent que la comptabilité de gestion devient importante, surtout quand la situation économique de l'entreprise se dégrade. Face aux difficultés financières, les chiffres comptables doivent être intégrés par le manager pour la prise de décision. Dans de telles situations, la majorité des actions à entreprendre ou entreprises sont analysées à la lumière de la comptabilité de gestion qui intervient, à la fois, dans les phases de pré-action et de contrôle de l'action.

Dans ce sens, un PDG nous révélait que ; « *Quand une entreprise va bien, on regarde tout dedans : le financier et le non financier, mais quand rien ne vas plus, alors là on ne suit que le financier. Je pense que c'est le paradoxe du capitalisme. Un PDG a besoin de suivre ses orientations stratégiques, mettre sa stratégie à l'épreuve des faits et suivre la pertinence des ses choix : et c'est là qu'intervient la comptabilité* » (E16).

Notre démarche d'étude visant, en partie, à faire émerger des catégories du terrain, nous a fait prendre conscience que la littérature avait une vision incomplète des différents rôles perçus de

la comptabilité de gestion par les managers. Le tableau 2 ci-dessous synthétise les principaux thèmes de notre recherche.

Tableau 2. Les thèmes relatifs à la comptabilité de gestion

Catégories	Sous-catégories	Sources
Outil orienté information	<ul style="list-style-type: none"> - Mesure des résultats et de la performance passés - Représentation fidèle (fiabilité) des données - Evaluation/contrôle des responsabilités - Perception négative des caractéristiques de l'information comptable - Self inefficacy vis-à-vis de la comptabilité 	<ul style="list-style-type: none"> - Théorie - Théorie - Théorie - Terrain - Terrain
Outil orienté relations	<ul style="list-style-type: none"> - Moyen d'adhésion - Communication externe/interne - Crédibiliser décision (Justification <i>a posteriori</i>) - Rendre visible la performance pour autrui - Moyen de gouvernance (Créer de bonnes relations avec les partenaires) 	<ul style="list-style-type: none"> - Théorie - Théorie - Terrain - Terrain - Terrain
Dispositif de management des connaissances	<ul style="list-style-type: none"> - Aide à la prise de décision - Identification des leviers d'action - Partie intégrante de la représentation du manager de la réalité organisationnelle - Faire face à la complexité - Paradoxe de l'utilisation 	<ul style="list-style-type: none"> - Théorie - Théorie - Théorie - Terrain - Terrain

3.2 Evaluation des rôles de la comptabilité de gestion selon les managers

Dans le tableau suivant, les thèmes issus de l'analyse de contenu sont classés par ordre décroissant selon leur degré de prépondérance pour l'ensemble des managers de l'échantillon. Pour établir cette matrice, nous avons procédé, en plus de la technique qualitative de l'analyse de contenu (lecture en profondeur des verbatims), à un comptage pondéré tel que expliqué ci-dessus dans le paragraphe concernant l'analyse des données qualitatives. Nous avons choisi de présenter les résultats de la prépondérance des thèmes par ordre décroissant (Tableau 3), pour mettre en exergue la coexistence des items informationnels, relationnels et de connaissance (d'action) à des niveaux différents dans les discours des managers.

Tableau 3. L'évaluation de l'importance des items selon les managers

Degré de prépondérance Du thème	Les thèmes du statut de la comptabilité de gestion pour le manager	Le statut de la comptabilité de gestion
Très fort	Mesure de la performance passée	Outil d'information
Très fort	Fidélité de la représentation	Outil d'information
Fort	Perception négative des caractéristiques de l'information comptable	Outil d'information
Fort	Self-inefficacy vis-à-vis de la comptabilité	Outil d'information
Modéré	Evaluation des responsabilités	Outil d'information
Fort	Impliquer- Recherche d'adhésion	Outil orienté relations
Fort	Communication interne/externe	Outil orienté relations
Fort	Arguments valables- Crédibiliser les décisions	Outil orienté relations
Modéré	Visibilité de la performance pour autrui	Outil orienté relations

Faible	Faciliter la gouvernance- Créer de bonnes relations avec les partenaires	Outil orienté relations
Très fort	Paradoxe de l'utilisation	Dispositif de connaissance
Modéré	Complexité et incertitude de l'environnement	Dispositif de connaissance
Modéré	Partie intégrante de la représentation de la réalité	Dispositif de connaissance
Modéré	Identifier les leviers d'action	Dispositif de connaissance
Faible	Aide à la décision (efficience décisionnelle)	Dispositif de connaissance

Dans leur majorité (quelque soit leur fonction ou leur niveau hiérarchique), les managers sont animés, dans leur utilisation de la comptabilité de gestion, par la mesure de la performance passée, le contrôle des réalisations et des responsabilités (Bush, 1997 ; Bouquin, 2004). De même, tel que démontré dans la littérature, il apparaît également que les managers perçoivent la comptabilité comme un moyen d'influencer les comportements en interne : motiver, impliquer, faire adhérer (conformément au courant de la Reliance on Accounting Performance Measures ; Bouquin, 2004). Toutefois, il s'avère en plus que la comptabilité de gestion est aussi perçue comme un outil de mobilisation des partenaires externes. Les directeurs généraux cherchent à «aligner leur communication externe sur le *reporting* interne issu de la comptabilité de gestion » (E16). En outre, la comptabilité de gestion sert aux managers d'arguments pour crédibiliser leurs décisions. Sa force persuasive est ressentie par la majorité des managers interviewés. En plus, ils la considèrent comme un moyen de faire valoir leur bonne performance (quand c'est le cas) à la fois en interne et en externe.

Les items relatifs aux rôles informationnel et relationnels sont très présents dans les discours des managers. Toutefois, ceux relatifs à la capacité de la comptabilité de gestion à créer ou véhiculer la connaissance sont moins fréquents. Les répondants considèrent que la comptabilité de gestion ne contribue ni à la prise de décision, ni à identifier les leviers d'action, rôle que la littérature lui attribue souvent. Aux nombreuses faiblesses évoquées s'ajoutent la « self-inefficacy » des managers vis-à-vis de la comptabilité de gestion. Celle-ci est perçue comme un élément d'information parmi d'autres (Bruns et McKinnon, 1993). En ce sens, leurs croyances, d'une part dans l'importance de son utilité décisionnelle et, d'autre part, dans sa contribution à l'orientation ou la génération de l'action, semblent mitigées.

Conclusion

La comptabilité de gestion, en produisant des informations comptables, libre de toute normalisation, a pour objectif d'aider les managers à modéliser la relation entre ressources et performance (Bouquin, 2004). Ses rôles, à la fois, d'outil d'information et d'outil de relations sont largement étudiés et reconnus par les chercheurs dans la discipline. Néanmoins, un nouveau rôle, centré sur la connaissance, semble intéresser progressivement les managers afin de les aider dans la prise de décision. Notre article a pour objet d'évaluer les perceptions des managers de grandes entreprises de l'utilisation des informations comptables fournies par la comptabilité de gestion. Cet article, qui a permis d'identifier les perceptions des managers, concernant les rôles de la comptabilité de gestion, fournit un corpus empirique riche d'enseignements sur les pratiques de gestion dans l'entreprise.

Les résultats de l'analyse des données qualitatives, émanant des discours de managers, montrent la co-présence des trois rôles de la comptabilité de gestion (outil d'information, outil de relations et dispositif de connaissance). Une évaluation quantitative de l'importance des propriétés de chaque rôle montre des différences dans leurs poids respectifs. La perception de la comptabilité de gestion, considérée comme un outil d'information, reste encore dominante dans les discours du manager. Cette importance s'explique par la confiance des managers dans l'information comptable. Toutefois, cette information ne relève pas de la connaissance. Elle semble être aussi peu utilisée pour la création de nouvelles connaissances. Ainsi, la comptabilité de gestion est considérée comme un élément parmi d'autres, qui sont utiles pour la connaissance.

Bien que la démarche qualitative adoptée soit fondée sur l'individualisme méthodologique, elle respecte les principes de la rigueur scientifique. Toutefois, nous sommes conscients des limites habituelles de ses résultats en termes de généralisation statistique. Le choix d'investiguer, en profondeur, les perceptions des managers de grandes entreprises, nous a permis de révéler les limites actuelles de l'utilisation de la comptabilité de gestion. Cette utilisation amène les chercheurs, dans ce domaine, à proposer d'autres méthodes de calcul de coûts et d'évaluation de la performance. Ces dernières devraient être plus proches de la réalité de l'organisation et des préoccupations des managers.

Bibliographie

Alves, M., 2004, « Utilisation de l'information comptable dans le processus de prise de décision de l'entreprise », *Les actes du congrès de l'AFC*, Orléans.

- Ansari, S. et Euske, K.J., 1987, "Rational, Rationalizing and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations", *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, n°6, p.549-570.
- Belkaoui, A., 1978, «Linguistic relativity and accounting », *Accounting, Organization and Society*, octobre, 1978, pp. 97-104.
- Belkaoui, A., 1984, *Théorie comptable*, Presses de l'Université du Québec.
- Berry, M., 1983, « Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains », CRG- Ecole Polytechnique, Paris.
- Bescos, P. L. et Mendoza, C., 1998, «Les besoins d'information des managers sont-ils satisfaits », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 117-128.
- Bescos, P.L. et Mendoza, C., 1998, « Décisions et pilotage des performances : quels sont les documents utilisés par les managers », Congrès AFC, Performances et comptabilité, *Acte du XIX congrès*, 14-16 mai, pp. 755-770.
- Bouquin, H., 1997, *Comptabilité de Gestion*, PUF, Paris.
- Bouquin, H., 2004, *Comptabilité de gestion*, Economica, Paris.
- Boussard, V., 1999, *Construction et objectivation de la légitimité des règles : le cas des indicateurs de gestion*, Thèse en Sciences de Gestion, Université Paris IX Dauphine.
- Bruns Jr., W.J.; McKinnon, S.M., 1992, "Management Information and Accounting Information: What Do Managers Want?", *Advances in Management Accounting*, Vol. 1, 1992b.
- Bruns Jr., W.J.; McKinnon, S.M., 1992, *The Information Mosaic* (Harvard Business School Press, May).
- BRUNS JR., WILLIAM J., McKinnon, S.M., 1993, "Information and managers: A field study", *JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH*, FALL, VOL. 5, PP. 84-109.**
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., et Nahapiet, J., 1980, « Le rôle de la comptabilité dans les organisations et dans la sociétés », *Accounting, Organisation and Society*, vol 5, n°1, pp. 5-27.
- Burell, G. et Morgan, G., 1979, *Sociological Paradigm and Organizational Analysis*, London, Heinemann.
- Busch, T., 1997, « Management, accounting and cognition », *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, N° 1, pp. 39-49.
- Capron, M., 1993, *La comptabilité en perspective*, Editions La Découverte, Repères, Paris.
- Casey, C.J. Jr., 1980, "The usefulness of accounting ratios for subjects' predictions of corporate failure: replication and extension", *Journal of Accounting Research*, Vol. 18, pp. 603-613.
- Chapman, C.S., 1997, « Reflexions on a contingent view of accounting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, 1, pp. 5-27.
- Charue-Duboc, F., *Des savoirs en action*, Paris, L'Harmattan, 1995.
- Colasse, B., 1996, Vie et mort des outils de gestion, *Débat, Entreprises et Histoire*, N°13, Editions ESKA, pp. 137-148.
- Colville, 1981, « Reconstructing behavioural accounting », *Accounting, Organization and Society*, Vol. 6, N° 2.
- Cooper, D.J, 1983, "Tidiness, Muddle and thinks: Commonalities and divergences in two approaches to accounting research", *Accounting Organizations and Society*, pp. 269-286.
- Covaleski, M. et Dirsmith, M., 1990, "Dialectic tension, double reflexivity and everyday accounting researcher: On using qualitative methods", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, N° 6, pp. 543-573.
- Cyert, M. et March J. G., 1963, *A Behavioural Theory of the Firm*, Prentice Hall.
- Daft R.L. & Weick K.E. (1984), « Toward a model of organizations as interpretation systems », *Academy of Management Review*, 9, pp. 284-295.
- David, A., 1996, « L'aide à la décision entre outils et organisation », *Entreprises et Histoire*, N° 13, pp. 9-26.
- De Pourville, G., 1993, « Information médicale et gestion des établissements : le point de vue d'un chercheur en gestion », *Informatique et Santé*, Volume 6.

- Denna, E.L., Cherrington, J.O., Andros, D.P. et Hollander, A.S., 1993, *Event-Driven Business Solutions*, Homewood, Business One Irwin.
- Drucker, P., 1995, « The information executives truly need », *Harvard Business Review*, pp. 54-63.
- Drucker, P.F., 1993, *Au-delà du capitalisme*, Dunod.
- Fernandez, A., 2000, *Les nouveaux tableaux de bord des décideurs*, Les éditions de l'organisation, 2^{ème} édition.
- Fry.T.D., Steel, D.C. et Saladin, B.A., 1998, « The use if management accounting systems in manufacturing », *International Journal of Production Research*, Vol. 36, N° 2, pp.503-525
- Galbriht, J., 1973, *Designing complex organizations*, Addison-Wesley, Reading, MA.
- Gignon-Marconnet, I., 2003, « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France », *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 9, Vol. 1, mai, pp. 53-78.
- Gilbert, 1998, *L'instrumentation de gestion*, édition Economica.
- Goldratt, E.M. et Cox, J., 1984, *The Goal*, New York, North River Press.
- Grenier, C., 2000, « Systèmes d'information et comptabilité », in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, sous la direction de Colasse B, Economica.
- Hatchuel, A. et Weil, B. (1992), *L'expert et le système*, Paris, Economica, traduit de l'anglais de : *Expert in Organizations*, 1995, Berlin.
- Hill, J., 1994, *Manufacturing strategy*, New York, McGraw-Hill.
- Hopper, T., Storey, J. et Willmott, H., 1987, "Accounting for accounting: to wards the development of a dialectical view", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 12, n° 5.
- Hopwood, A. G., 1976, *Accounting and Human Behaviour* (Prentice-Hall, Inc).
- Hopwood, A., et Miller, P., 1994, *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Hopwood, A.G., 1987, "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting Organizations and Society*, p. 207-234.
- Huber, G.P. (1991), "Organizational learning: the contributing processes and the literatures", *Organization Science*, 2 (1), pp. 88-115.
- Ijiri, Y., 1975, "Theory of accounting measurement", *Studies in Accounting Research*, N°10, American Accounting Association.
- Jain, T. N., 1979, "Alternative methods of accounting and decision making: A psycholinguistic analysis", *The Accounting Review*, janvier, pp. 101.
- Kaplan, R.S., 1984, "Yesterday's accounting undermines production", *Harvard Business Review*, juillet-août, pp. 95-101.
- Kaplan, S.K. et Atkinson, A.A., 1998, *Advanced Management Accounting*, third edition, Prentice Hall.
- Lorino, Ph., 2002, « Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance », les Actes du Congrès de l'AFC.
- Lorino, Ph., 2002, « Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion », *Cahiers de Recherche de l'ESSEC*, juillet.
- Louart, P., 2002, « De l'intérêt du paradoxe en Sciences de Gestion », *Cahiers du CLAREE*, IAE Lille.
- Macintosh, N. et al., 2000, "Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital", *Accounting, Organization and Society*, 25, pp. 13-50.
- Macintosh, N.B., Scapens, R., 1990, "Structuration theory in management accounting", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, N° 5, pp. 455-477.
- March, J. et Feldmann, M., 1991, « L'information dans les organisations : un signal et un symbole », in *Décisions et Organisations*, Les Editions de l'Organisation, Paris.
- March, J.G et Olsen, J.P, 1989, *Rediscovering institutions: The organizational basis of politics*, The Free Press, Macmillan Inc, New York.

- March, J.G. et Simon H.A., 1958, 1993, *Organizations*, 2ème Edition, Blackwell.
- Mellemvik, F. et al., 1988, « Functions of accounting- a discussion », *Scandinavian Journal of Management*, vol. 4, pp. 101-119.
- Mendoza et al., 1999, *Tableaux de bord pour managers*, Guide de gestion, Groupe Revue Fiduciaire
- Merchant, K.A., 1989, *Rewarding results, Motivating profit center managers*, Harvard Business School Press.
- Miles M.B., Huberman, A., 2003, *Analyse des données qualitatives : Recueil de nouvelles méthodes*, De Boeck University.
- Miller et O'Leary (1987), "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 12, N° 3, pp. 235-265.
- Mintzberg, H., 1989, *Le management, voyage au centre des organisations* », Editions d'Organisation, traduit de Mintzberg on management inside our strange world of organizations, New York.
- Moison, J. C., 1997, *Du mode d'existence des outils de gestion*, Séli-Arslan.
- Morgan, G., 1989, *Images de L'organisation*, traduit de l'anglais de Solange Chierier-Vouvé et Michel Audet, Coll. Sciences de L'administration, Québec, Les Presses de l'Université de Laval et les Ed. ESKA.
- Nanni, A.J., Dixon, J.R. et Vollman, T.E., 1992, "Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4., pp. 3-19.
- Nonaka, I. et Takeuchi, H., 1997, *LA connaissance créatrice : la dynamique de l'entreprise apprenante*, de Boeck, 303p.
- Pochet, C., 1998, « Inefficacité des mécanismes de contrôle managérial : le rôle de l'information comptable dans le gouvernement de l'entreprise », *Comptabilité- Contrôle-Audit*, Tome 4, Vol 2, septembre, pp. 71-88.
- Romelaer, P. et Lambert, G., 2001, *Decisions d'investissement et rationalité*, in *Image de l'investissement*, Ouvrage collectif coordonné par Charreaux, G., FNEGE.
- Sillince, J.A. et Sykes, G.M., 1995, "The role of accounting in improving manufacturing technology", *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 103-124.
- Simon, H. A., H. Guetzkow, G. Kozmetsky, and G. Tyndall, 1954, *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department* (New York: The Controllershship Foundation).
- Simon, H.A., 1969, *Sciences des systèmes, sciences de l'artificiel*. Paris : Dunod, 1991.
- Simon, H.A., 1979, "Rational Decision Making in Business Organizations", *American Economic Review*, Vol. 69, N° 4, pp. 493-513.
- Skinner, W., 1986, *The productivity Paradox*, Harvard Business Review, juillet-août, pp. 55-59.
- Sullivan, A. C. et Smith, K. V., 1993, "What is really happening to cost management systems in U.S manufacturing?", *Review of Business Studies*, Vol. 2, 1, pp. 51-68.
- Tort, E., 2003, *Organisation et management des systèmes comptables*, éditions Dunod, Paris.
- Verdaasdonk, P. et Wooters, M., 2002, "Supporting management decision with Ex ante accounting information", *European Management Journal*, Vol. 20, N° 1, pp. 82-94.
- Zimmerman, J. L., 1997, *Accounting for decision-making and control*, McGraw Hill, New York.
- Zrihen, R., 2002, *Rôles informels du contrôle budgétaire*, Thèse en Sciences de Gestion, Paris-Dauphine.
- Weick, K. (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Reading, MA: Addison Westley, 241p.

Annexe : guide d'entretien

1. Identification de la société, le domaine d'activité, positionnement sur le marché et concurrence, les stratégies à suivre, les principaux chiffres clés...
2. Poste occupé dans la hiérarchie, champs du pouvoir, compétences, expériences professionnelles
3. Critères personnels de réussite pour mener à bien son travail (démarche de travail et façon de procéder ; l'importance des aspects économiques, aspects stratégiques, aspects sociaux et humains ; auto-réalisation)

4. Création de valeur (le concept de la valeur ; aspects stratégiques ; aspects économiques ; immatériels et humains ; relations avec les partenaires)
5. L'organisation comptable (le support logistique ; le management du SIC ; la production comptable ; la diffusion des informations)
6. Relations du dirigeant avec le SIC, le service comptable... (liens directs/indirectes avec le service comptable ; rôle dans l'élaboration/l'évolution/le développement du SIC ; le rapport au SIC : utilisateur privilégié ou non, dépendance ou indépendance...)
7. Relations de la comptabilité de gestion avec la stratégie (le SIC est ou pas un instrument au service de la stratégie ; le recours des décideurs stratégiques à la comptabilité ; les attentes et les besoins en information comptable et le pilotage de l'organisation)
8. Perceptions de la comptabilité de gestion (représentation de la comptabilité et du SIC ; intérêt et rôles attribués à la comptabilité ; portée temporelle et spatiale de l'information comptable ; valorisation de l'entreprise ; l'évaluation des immatériels)
9. La comptabilité de gestion et le processus de décision (phases, types, les situations décisionnelles...le profil décisionnel, la portée temporelle et spatiale des problèmes décisionnels ; l'utilisation et l'instauration d'indicateurs quantitatifs/ qualitatifs ; qualités recherchées dans l'information)
10. Les fonctions latentes de la comptabilité de gestion (Politique ; sociale ; symbolique ; rhétorique...)