



ETUDE DES ROLES DE LA COMPTABILITE DE GESTION POUR LES MANAGERS : LE CAS D'UN GRAND GROUPE AUTOMOBILE

Walid Cheffi

► To cite this version:

Walid Cheffi. ETUDE DES ROLES DE LA COMPTABILITE DE GESTION POUR LES MANAGERS : LE CAS D'UN GRAND GROUPE AUTOMOBILE. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522472

HAL Id: halshs-00522472

<https://shs.hal.science/halshs-00522472>

Submitted on 30 Sep 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.

ETUDE DES ROLES DE LA COMPTABILITE DE GESTION POUR LES MANAGERS : LE CAS D'UN GRAND GROUPE AUTOMOBILE

Walid Cheffi

Assistant Professor, PhD

Accounting Department/College of Business Administration

University of Dubai

wcheffi@ud.ac.ae; wcheffi@yahoo.ca

Résumé

L'insatisfaction, résultant des approches classiques de l'analyse de l'utilisation de la comptabilité de gestion par les managers, tient au fait (1) qu'elles manquent d'alignement sur les spécificités du travail managérial et (2) qu'elles produisent une connaissance disparate et non intégrée.

Ce papier, adoptant une perspective managériale, rend compte d'une recherche sur les rôles assignés à la comptabilité de gestion par les managers. Fondée sur l'étude de cas d'une grande organisation du secteur de l'automobile, la recherche propose un cadre d'analyse de la perception et de l'utilisation du dispositif comptable.

La revue de la littérature complétée par l'étude empirique permet de construire une grille intégrative d'analyse des rôles assignés à la comptabilité : informationnel, décisionnel, relationnel et cognitif. Des modes de rationalité : substantif, procédural, partenarial et cognitif, permettent respectivement de révéler ces classes de rôles. Les résultats de recherche montrent la coprésence de ces rôles et la richesse de l'utilisation de la comptabilité de gestion. Ils mettent également en lumière une moindre assignation des rôles décisionnel et cognitif au profit des rôles informationnels et relationnels. Enfin, nous mettons en exergue une distanciation entre managers et professionnels comptables en partie due à l'incapacité de ces derniers à assister les premiers dans l'accomplissement de leurs rôles organisationnels.

Mots clés : Comptabilité de gestion, utilisation, manager, rôles organisationnels, étude de cas.

Abstract

The non-satisfaction stemming from mainstream perspectives on the use of management accounting by managers is bound to (1) that they suffer from a lack of alignment onto the specificities of managerial work and to (2) that they have produced diffuse and non-integrated knowledge.

This paper, by adopting a managerial perspective, informs on the roles of accounting drivers in accordance with the manager's expectations. Based upon a case study of a large organisation, this supplies an analytical framework of the perception and the use of accounting drivers by managers.

The literature review supplemented with the empirical study allows the construction of an integrative analysis grill of the roles devoted to accounting: information, decision making, relational and cognitive. Modes of rationality help reveal those meta-roles. These modes are substantial, procedural, partner-centric and cognitive.

Afterwards, light was shed on the richness and the co-existence of these roles. This supposedly contributed to a better understanding of the behaviour of managers. Notwithstanding this, it was highlighted that information and relation roles dominate the other two. Moreover, a large cognitive gap between the manager and the accountant could be outlined. This gap is partly due to the inability of the latter to assist the former in accomplishing his organisational roles.

Keywords: Manager, use, organizational roles, management accounting, case study.

ETUDE DES ROLES DE LA COMPTABILITE DE GESTION POUR LES MANAGERS : LE CAS D'UN GRAND GROUPE AUTOMOBILE

INTRODUCTION

Dans leur majorité, les chercheurs s'accordent sur trois fonctions de la comptabilité de gestion pour les managers : (1) l'information sur les résultats et la performance passée, (2) l'aide à la décision et (3) l'orientation des comportements d'autrui dans le sens escompté (Burchell et al., 1980 ; Mellemvik et al., 1988 ; Zimmermann, 1997 ; Atkinson et al., 1997 ; Vandenbosch, 1999 ; Anthony et al., 1999 ; Teller, 1999 ; Bouquin, 2004 ; Henri, 2006b). De nombreuses études montrent des rôles implicites ou latents (Merton, 1997¹) en plus de ses rôles explicites ou manifestes (Mellemvik, 1988 ; Simons, 1994 ; Pezet, 1998 ; Zrihen, 2002 ; Scapens, 2006). Cependant, les fonctions assignées à la comptabilité dans la littérature semblent plus admises que vérifiées. Sa fonction décisionnelle est de plus en plus contestée (Sillince et Sykes, 1995 ; Ahrens et Dent, 1998). L'importance des fonctions de la comptabilité de gestion les unes par rapport aux autres est un thème de recherche relativement peu traité dans la littérature comptable. Il est à noter que cette dernière s'est largement focalisée sur des enquêtes menées auprès des professionnels de la comptabilité et a omis les utilisateurs privilégiés en interne qui sont les managers (c'est notamment l'avis de Cooper et al., 1981 ; Covalenski et Dirsmith, 1990 ; Busch, 1997 ; Pierce et O'Dea ; 2003). En outre, nous remarquons que les résultats de telles enquêtes ont été présentés comme preuves des pratiques de comptabilité de gestion (c'est le cas, par exemple, de Innés et al., 2000). Dans la littérature, on retrouve peu d'études sur l'utilisation de l'information comptable par les managers (Jonsson, 1998 ; Wouters et Verdaasdonk, 2002 ; Simons, 1994) et leur perception des systèmes comptables (Pierce et O'Dea, 2003).

Cette recherche examine comment le manager utilise la comptabilité de gestion en pratique (Scapens, 2006) pour remplir les rôles organisationnels qu'il s'attribue. Ce papier propose de répondre à la question de recherche suivante : ***Quels sont les rôles assignés à la comptabilité de gestion en pratique par le manager ?***

¹ D'après Merton (1997), les fonctions manifestes sont les fonctions officielles qui correspondent aux valeurs données par la société, avec une motivation consciente, un but avoué, une rationalité affichée (conséquences voulues par les acteurs). Les fonctions latentes correspondent à des conséquences inattendues qui résultent d'autres fonctions mises en jeu par les acteurs.

Les rôles assignés à la comptabilité (au sens de Mellemvik et al., 1988) par le manager sont étudiés en tant que moyen d'examiner la disparité des pratiques d'utilisation au sein de l'organisation (Burchell et al., 1980). Aussi bien les managers que les académiques s'attendent à des rôles spécifiques de la comptabilité de gestion (Ezzamel et al., 1997). Le terme « assigner » est utilisé par souci de pouvoir cerner, d'une part, la manière dont le manager s'en sert en réalité, et d'autre part, les rôles que, selon cet acteur, elle pourrait remplir pour ses pairs et sa hiérarchie.

Le manager se sert de la comptabilité de gestion dans le cadre spécifique de son travail dans l'organisation et dans l'objectif de remplir ses rôles organisationnels. C'est pourquoi l'examen des rôles de la comptabilité doit se faire à la lumière des activités et des rôles managériaux (Jonsson, 1998 ; Van Bruggen et Wieringa, 2001). Pour cela, nous postulons que les rôles assignés à cette dernière sont alignés sur les rôles organisationnels du manager. Ainsi, elle serait utilisée par le manager dans le but d'accomplir les trois méta-rôles identifiés en combinant les travaux de Mintzberg (1973, 1989, 1995 et 1996) : informationnel, relationnel et décisionnel. Cette classification a comme avantage principal la réduction de l'ambiguïté liée à l'affectation de tout rôle du manager à l'une des trois catégories.

Tableau 1. Les rôles managériaux selon les travaux de Mintzberg

Catégorie de rôles/méta-rôles	Rôles du manager
1. Méta-rôle informationnel	- Observateur actif : collecter et diffuser l'information pour scruter l'environnement. - Contrôle-Evaluation des actions des subordonnés
2. Méta-rôle décisionnel	- Entrepreneur : créer et gérer le changement, la réflexion stratégique - Répartiteur de ressources - Favoriser la prise de décision et l'action
3. Méta-rôle relationnel (interpersonnel)	- Maintenir et développer le statut de leader : pouvoir et légitimité, recherche d'adhésion - Relier l'entreprise aux parties prenantes

Il est à noter que de rares études en comptabilité ont appelé à lier l'étude des rôles de la comptabilité aux caractéristiques de l'activité managériale (Simon et al., 1954 ; Jonsson, 1998 ; McKinnon et Bruns, 1992a, 1992b et 1993). Ce papier s'inscrit dans ce courant de recherche. Inspiré des études de Simon et al. (1954) et Jonsson (1998), nous incorporons l'ensemble des rôles du manager et élargissons la perspective de recherche en intégrant un quatrième rôle de la comptabilité d'ordre cognitif. En tant que système d'information, cette dernière remplit une fonction cognitive qui est indissociable de la structure des objectifs du

manager et de sa représentation de la réalité économique de l'entité dont il est responsable (Simon et al., 1954 ; Vandenbosch, 1999 ; Edenius et Hasselblad, 2002 ; Heidmann et Schaffer, 2006 ; Henri, 2006b). Ce rôle cognitif pour le manager n'est pas abordé de manière explicite dans la littérature comptable.

1. REVUE DE LA LITTERATURE SUR LES ROLES DE LA COMPTABILITE DE GESTION

Définition des concepts

Le manager est un acteur qui a la responsabilité d'une organisation ou d'une des entités de celle-ci. Il est investi d'une autorité formelle sur le déroulement du travail et sur les individus qui travaillent dans cette entité (Hales, 1986). L'autorité étant le pouvoir de prendre des décisions qui orientent les actions d'autrui (Simon, 1983). Cet acteur organisationnel est censé accomplir trois rôles au sein de l'organisation : informationnel, décisionnel et relationnel (Mintzberg, 1973, 1989, 1995). Le 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). Il utilise la comptabilité de gestion pour établir des objectifs organisationnels, évaluer les progrès à faire pour les atteindre et prendre des actions correctrices si nécessaire (Simon et al., 1954 ; Harrison et Horngren, 1995). Si une vision plutôt stricte de la comptabilité de gestion est adoptée dans le monde académique, la profession en adopte en revanche une vision large. Par exemple, il y a eu une polémique autour de la vision officielle de l'ICMA (Institute of Cost Management Accounting) selon laquelle les branches de la comptabilité doivent être séparées (Cox, 1982). Pour la profession, la comptabilité de gestion doit englober tous les aspects de la comptabilité excepté l'audit (Ryan et al., 1992 ; p. 44). Bouquin (2003, p. 10) souligne qu'« *évoquer la comptabilité de gestion, traduction infidèle de 'management accounting', c'est faire référence à un système comptable destiné aux managers* ». L'auteur précise que cela « *ne signifie pas que les managers n'utilisent pas la comptabilité financière* ».

1.1. Rôle informationnel

D'après Mintzberg (1973, 1989 et 1995), le rôle informationnel consiste essentiellement à observer activement l'environnement interne et externe de l'organisation en exploitant toute

source d'informations ainsi qu'à évaluer les réalisations et les contributions des individus et des entités.

De part sa nature de système de production et de diffusion d'information, la comptabilité de gestion est naturellement considérée par les chercheurs 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 (Capron, 1993 ; Colasse, 1997). 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 (Henri, 2006b). Toutefois, la capacité de la comptabilité à représenter fidèlement la réalité organisationnelle est objet de critiques (Chapman, 1997). Pour Macintosh *et al.* (2000), la majorité de l'information comptable (notamment en matière d'instruments financiers) circule dans une « hyper-réalité » 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. Soulignant que Macintosh *et al.* (2000) ont été fortement critiqués par Mattessich (2003).

Le rôle d'outil d'information se manifeste particulièrement au niveau de l'évaluation des contributions d'individus, d'entités, de processus, de produits etc. à la performance collective (Merchant, 1989 ; Teller, 1999 ; Bouquin, 2004). Ce rôle constitue un des piliers du courant de la « *Reliance on Accounting Performance Measures* » (RAPM) initié par Hopwood (1972, 1973 et 1974) et prolongé par des chercheurs tels que Otley (1978, 1994). Simons (1990) évoque ici un « contrôle diagnostic » et Burchell *et al.* (1980) qualifient le rôle informationnel de « machine de réponse ». Le plus souvent, l'information comptable est un moyen de suivi et de validation d'actions antérieures (Simon *et al.* 1954 ; McKinnon et Bruns, 1993 ; Mendoza et Bescos, 2001). Ceci révèle une rationalité substantive (Simon, 1976) des managers consistant à évaluer a posteriori les conséquences des actions (Bush, 1997 ; Cheffi, 2007).

Si le rôle informationnel de la comptabilité de gestion semble être établi dans la littérature comptable, il demeure qu'elle est considérée comme un outil d'information parmi d'autres. En effet, certaines recherches empiriques ont montré que les managers utilisent plutôt des sources informelles que des sources formelles et préfèrent les sources externes plus que les sources internes ou encore plus les informations non financières que financières (Simon *et al.*, 1954 ; Mintzberg, 1989 ; Sims, 1992 ; Bruns et McKinnon, 1993 ; Bescos et Mendoza, 2001 ; Marginson *et al.*, 2000 ; Verdaasdonk et Wooters, 2002). La comptabilité de gestion en tant que source interne et formelle serait donc reléguée au second degré par les managers.

1.2. Rôle décisionnel

Le méta-rôle décisionnel du manager consiste dans les fonctions de réflexion stratégique, de gestion du changement, de répartition de ressources et de prise et stimulation de décision (Mintzberg, 1973, 1989 et 1995). L'étude de l'utilisation de la comptabilité de gestion par le manager devrait s'aligner sur ces derniers rôles. Nous dressons ci-après un état de la littérature comptable qui : (1) met en lumière son hypothèse implicite selon laquelle la comptabilité constitue un dispositif d'aide à la décision pour les managers ; (2) qui souligne le nombre croissant de recherches avançant la déconnexion de la comptabilité des processus décisionnels.

Les définitions données à la comptabilité la lient souvent à la prise de décision (AICPA, 1974 ; March, 1987 ; Mellemvik et al., 1988 ; Zimmerman, 1997 ; Anthony et al., 1999 ; Mendoza et al., 1999 ; Horngren et al., 2002 ; Bouquin, 2003 ; Henri, 2006b). Elle aide à comprendre l'avenir puisqu'elle permet d'identifier les problèmes, de réduire l'incertitude liée au processus de décision et de déterminer les actions possibles (Mellemvik et al., 1988 ; Teller, 1999 ; Simons, 1994 ; Sprinkle, 2003), en particulier lors de prise de décision nouvelle ou rare (Verdaasdonk et Wooters, 2002). La comptabilité de gestion constitue ainsi un « dispositif d'apprentissage » (Burchell et al., 1980). L'utilisation sous-jacente est qualifiée de « contrôle interactif » par Simons (1990). La rationalité sous-jacente est ainsi procédurale (Simon, 1976 ; Cheffi, 2007). Ce rôle décisionnel serait facilité par le développement considérable des systèmes et technologies de l'information. (Maudlin et Ruchala, 1999). De surcroît, nombre de managers appuient leurs décisions sur le reporting financier externe plutôt que sur des critères internes comme le chiffre d'affaires, le nombre des défauts, les délais de livraisons des clients etc. (Fry et al., 1998 ; Cheffi, 2007). Le décroisement entre la comptabilité et le management s'estompe progressivement (Ezzamel et al., 1997, p. 457), notamment en matière de répartition de ressources/budget (Fisher et al., 2002 ; Dugdale et Lyne, 2006).

Alors que nombreuses recherches soutiennent que la comptabilité de gestion est un support aux processus de décision managériale, d'autres le contestent et même s'y opposent (Johnson et Kaplan, 1987 ; Kaplan, 1983, 1984, 1990). Les systèmes formalisés d'information de gestion sont remis en cause et leur inefficacité est dénoncée (Mintzberg, Ahlstrand et Lampel, 1999). On évoque le manque d'utilité de l'information comptable à la fois pour les managers opérationnels et pour les dirigeants (Ahrens et Dent, 1998). Simon et al. (1954) ont examiné

l'utilisation (ou la non utilisation) de la comptabilité par les managers intermédiaires et le top management dans sept organisations. Trois principaux rôles de la comptabilité du point de vue du manager, indépendamment du niveau hiérarchique, ont été définis. « *Le rôle de surveillance (Score-card) : est-ce que je suis en train de réaliser mes objectifs ?; Le rôle d'orientation de l'attention : quels sont les problèmes que je dois examiner ?; Le rôle d'aide à la résolution de problèmes : parmi les options possibles pour réaliser le travail, quelle est la meilleure ?* » (Simon et al., 1954 ; p. 3). D'après Simon et al. (1954), ces trois rôles sont autant nécessaires au travail managérial les uns que les autres. Toutefois, ils précisent que c'est le troisième rôle de la comptabilité de gestion qui est le plus important puisque consistant à servir la prise de décision. Les auteurs regrettent que dans la pratique managériale, les deux premiers rôles dominent le troisième. La connaissance managériale utile à la résolution de problèmes est acquise par les managers opérationnels, essentiellement, à partir de rapports informels et d'observations directes.

La comptabilité ne constitue qu'une source d'informations parmi d'autres dans la résolution de problèmes (Simon et al., 1954, p.28 ; McKinnon et Bruns, 1992 ; Vander Veeken et Wouters, 2002). Sillince et Sykes (1995) et Scapens et al. (1996) aboutissent à des résultats similaires pour des décisions importantes où les managers n'utilisent pas l'information comptable. D'autres chercheurs sont encore plus radicaux et appellent à abandonner les systèmes comptables traditionnels puisque n'aidant guère les managers dans leur travail (Goldratt et Cox, 1984 ; Horngren, 1989 ; Johnson, 1992). Dans leurs formes actuelles, les systèmes comptables sont, selon Drucker (1995), appropriés aux années vingt et non à notre époque. Les raisons de tels constats d'incapacité des systèmes comptables à constituer un dispositif d'aide à la décision seraient nombreuses. La séparation, au lieu de l'intégration, du financier et du non financier dès le traitement initial de la transaction en est une (Fry et al., 1998 ; Mia et Chenhall, 1994). L'information comptable serait ainsi une traduction abstraite et incomplète sous formes numériques des problèmes décisionnels (Chapman, 1997) ainsi que détachée de la réalité opérationnelle de sorte que les comptables peuvent même travailler en ignorant la nature des processus centraux du business (Johnson et Kaplan, 1987). Or, pour que l'information comptable puisse satisfaire les managers, de plus en plus de chercheurs préconisent la détention par le comptable de connaissances non seulement en technologie de traitement et d'organisation de l'information, mais aussi en management (Bescos et Mendoza, 2001 ; Pierce et O'Dea, 2003 ; Cheffi, 2007).

En l'état actuel des systèmes comptables, leur déconnexion tant spatiale que temporelle des processus et de la performance de l'organisation ou de ses entités serait consommée. Ils seraient trop tournés vers le passé (Bescos et Mendoza, 2001 ; Mouritsen et Bekke, 1999 ; Lorino, 2001) et ne parviendraient pas à mesurer la performance globale d'un Plan au profit de la seule performance court terme (Denna et al., 1993 ; Ezzamel et al., 1997 ; Lorino, 2001). Au lieu d'encourager ou supporter la stratégie, les systèmes comptables orientent les managers vers le court terme et la gestion du résultat (Merchant, 1989 ; Nanni et al. 1992 ; Hill, 1994 ; Johnson, 1994). Il est reproché à la comptabilité sa défaillance dans la prise en compte du cycle de vie du produit pour accroître l'utilité décisionnelle (Horngren, 1989). La recherche d'informations autres que financières notamment sur la qualité, la clientèle, les processus, les délais, la concurrence etc. (Kaplan et Norton, 1992, 1996, 1998 et 2005) expliquerait pourquoi les managers utilisent plus d'autres sources d'informations que les systèmes d'information comptable (McKinnon et Bruns, 1992). Norton et Kaplan (1998) appellent à réduire le nombre des indicateurs pour limiter le risque que les managers fassent des choix non adéquats ou défaillants (Benbasat et Dexter, 1979 ; Lewis, 1993 ; Stocks et Harell, 1995). Ceci est d'autant vrai que ces derniers utilisent principalement l'information qui leur est facilement accessible et disponible indépendamment de sa validité et de son applicabilité aux problèmes rencontrés (Kahneman et Tversky, 1973, Simon, 1991). Skinner (1986) va encore plus loin quant à la défaillance en termes d'efficacité cognitive. Il qualifie de paradoxe de la productivité l'effort des managers d'améliorer la qualité de leurs mesures de la productivité au lieu de consacrer leur temps à faire des améliorations sur celle-ci.

1.3. Rôle relationnel

D'après Mintzberg (1973, 1989 et 1995), le méta-rôle relationnel du manager consiste à maintenir et développer le statut de leader (pouvoir et légitimité, recherche d'adhésion) et à relier l'entreprise aux parties prenantes. Plusieurs preuves tant théoriques qu'empiriques ont montré que ce rôle est effectivement assigné à la comptabilité par les managers. La comptabilité semble moins constituer un instrument de gestion et d'aide à la prise de décision, qu'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 (Pfeffer, 1981 ; Hopwood et Miller, 1994 ; Covaleski et Dirsmith, 1990 ; Macintosh et Scapens, 1990 ; Dent, 1991 ; Covaleski et Dersmith, 1991 ; Covaleski et al., 1993 ; Capron, 1993 ; Colasse, 1997 ; Pezet, 1998 ; Berland, 2001 ; Ahrens et Chapman, 2002). La comptabilité est un vecteur de partage de la vision commune de la

réalité (Hooper *et al.* 1987 ; Colville, 1981). C'est ce qui fait que certains managers peuvent être animés par l'objectif de diffuser leurs propres représentations (Chevalier- Kuszla, 1998, 2000). En ce sens, il existe une relation directe de la comptabilité de gestion (en tant que vecteur de diffusion de représentations) avec le pouvoir (Ansari et Euske, 1987 ; Miller et O'Leary, 1987 ; Conrad, 2005). 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 ; Bescos et Mendoza, 2001 ; Ahrens et Chapman, 2002 ; Zrihen, 2002).

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). En tant que tel, elle constitue le medium de la communication inter-acteurs. Nombre d'académiques mettent en lumière la dimension linguistique de la comptabilité en exploitant des travaux de philosophes comme Habermas (Shapiro, 1998 ; Broadbent et al., 2001, Henri, 2006b) ou Ricœur (McKernan et McLulich, 2004; Niess et al., 2007). Shapiro (1998) considère qu'elle constitue la base du langage qui sert à la discussion et à la critique. Elle est aussi l'arbitre des échanges organisationnels. Lehman (2006, p. 775) précise que la comptabilité est « *le medium via lequel les idées, les significations et les nuances se diffusent dans les conversations* ». De surcroît, elle peut servir de rhétorique de façade ou encore de moyen d'envoi d'un symbole de conformité et d'adéquation avec les règles organisationnelles et sociales (Meyer, 1986 ; Dermer, 1990), c'est-à-dire une justification *a posteriori* des actions entreprises (Burchell et al. 1980 ; Feldmann et March, 1981 ; Pezet, 1998 ; Zrihen, 2002 ; McKernan et McLulich, 2004). Burchell et al. (1980) évoquent une « machine de rationalisation ».

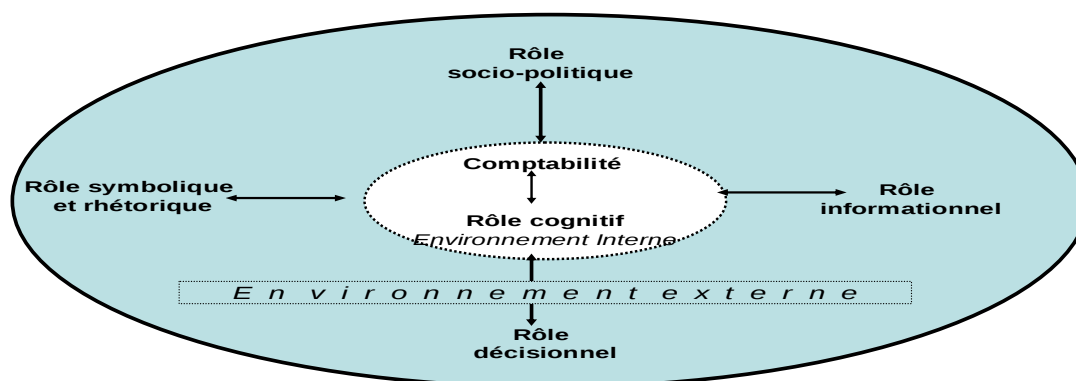
1.4. Rôle cognitif

En parcourant la littérature comptable, il est possible de trouver une trace de l'étude de la fonction cognitive de la comptabilité pour le manager chez nombre de chercheurs (Rahman et McCosh, 1976 ; Burchell et al., 1980 ; Boland, 1984 et 1993 ; Simons, 1994 ; Bescos et

Mendoza, 2001 ; Chenhall, 2004 ; Chevalier-Kuszla 1998 ; Henri, 2006b). Néanmoins, il semble que ces derniers n'ont pas mis l'accent sur le caractère cognitif de leur objet. Plusieurs recherches considèrent que ce qui est comptabilisé façonne la vision que les membres de l'organisation ont de la réalité organisationnelle et que la pratique comptable donne une apparence de rationalité (Burchell et al, 1980 ; Hopwood, 1983, Cooper et al., 1981 ; Chwastiak, 2006). En tant que carte ou image de l'organisation délimitant ses frontières internes et externes, le système d'information comptable influence la perception subjective qu'ont les managers de la réalité (Hayes, 1983). La comptabilité génère une modélisation de l'organisation et des relations organisationnelles opérant ainsi un découpage de la réalité qui est interprétée et réinterprétée. Ainsi, elle ne peut être dissociée des représentations des différents acteurs en particulier les managers (Ansari et Euske, 1987 ; Dent, 1991 ; Bescos et Mendoza, 2001 ; Chenhall, 2004 ; Heidmann et Schaffer, 2006). De la sorte, elle façonne la formulation du sens stratégique (Burchell et al, 1980 ; Cooper et al., 1981, Hines, 1988 ; Boland, 1993) et l'orientation stratégique (Simons, 1991). Elle permet de définir l'espace de la prise de décision et a un impact sur la visibilité dans l'organisation (Hopwood, 1983 et 1987), suscitant de la sorte un vif intérêt des managers. La structure cognitive de ces derniers quand elle est constituée par des éléments issus de la comptabilité, pourrait influencer la définition de l'espace de problème ainsi que la définition de relations moyens-objectifs (Busch, 1997 ; Henri, 2006b).

La comptabilité de gestion peut contribuer à l'orientation/focalisation de l'attention (Simon et al., 1954 ; Simons, 1991 et 1994 ; Atkinson et al. , 1997 ; Vandenbosch, 1999 ; Edenius et Hasselblad, 2002 ; Chenhall, 2004 ; Ahrens and Chapman, 2007) et l'hiérarchisation des priorités managériales (Simon et al., 1954 ; Das et Teng, 1999). Ce rôle est proche de ce que Burchell et al. (1980) qualifie de « ammunition machine ». Simon (1991) indique que la place accordée à l'artefact (la comptabilité) dans l'espace de problème est indissociable des objectifs du manager. Les documents comptables permettent ici de se représenter la réalité divergente aux intentions stratégiques de la direction (Boland et Pondy, 1983). Ainsi, le dispositif comptable est susceptible de constituer un moyen de (ré)encadrement cognitif. Bisbe et Otley (2004) parlent de représentation du cap à suivre. La figure n° 1 schématise notre perspective managériale globale pour d'étude de l'utilisation de la comptabilité par le manager.

Figure 1. Les rôles managériaux assignés à la comptabilité selon une perspective globale



2. METHODOLOGIE DE RECHERCHE

2.1. Le choix de l'étude de cas GX

Le choix de la méthode d'étude de cas s'explique par la nécessité de saisir la logique, la richesse et la particularité du contexte local de management (Kaplan 1986 ; Ryan et al., 1992 ; Atkinson et Shaffir, 1998 ; Berry et al., 2004 ; Humphrey et Lee, 2004 ; Ahrens et Chapman, 2006). Ce contexte est étudié selon la perception propre des acteurs de GX, groupe de dimension internationale du secteur de l'automobile. Nous jugeons que ce cas répond à notre objectif de recherche de comprendre le degré, la nature et les formes d'utilisation de l'information comptable par les managers, en nous imprégnant de leur contexte local (l'entité dont il est responsable) et global (l'environnement interne et externe du groupe).

Parmi les raisons qui ont motivé notre choix figure la grande taille de GX favorisant une plus grande richesse des rôles de la comptabilité. De plus, ce groupe est considéré comme précurseur en France dans la conception et la mise en œuvre de techniques et d'outils comptables, souvent riches en enseignements pour les chercheurs en sciences de gestion. La gestion des coûts par projet en est un exemple. Comme autre raison de la sélection du cas GX, nous soulignons l'importance de la taille (presque 1/10) et du poids de la sphère² comptable et financière qui ne laisserait pas indifférents ses managers. L'intégration progressive chez GX d'une stratégie de domination par les coûts à la stratégie de différenciation en place rendrait ses managers plus exposés à l'influence de la sphère comptable et plus incités à s'approprier

² Le PDG de GX à l'époque du lancement du Projet R&C a été son directeur financier pendant six années.

le dispositif comptable (Shank, 1989). L'observation menée au sein de l'équipe du projet Reporting financier et Consolidation (R&C)³, conduit par la direction centrale du contrôle de gestion, offre une occasion de comprendre aussi pourquoi les managers expriment le sentiment d'être « incompris »⁴ par les comptables (Pierce et O'Dea, 2003). Cette question semble à l'origine de la faible assignation du rôle décisionnel par les managers à la comptabilité. Il est ainsi judicieux d'évaluer si le changement de l'outil de R&C répond à une problématique managériale et/ou comptable/technicienne. Le choix de GX est d'autant plus pertinent que le projet observé -1- s'est déroulé sur une longue période, entre le début 2004 et la fin 2005, et -2- qu'il influence l'ensemble de l'organisation (toutes les directions métiers et fonctionnelles). Cette dimension processuelle enrichit les données collectées. En somme, l'étude du cas GX dans le cadre du projet de migration à un nouveau dispositif comptable censé mieux soutenir les managers dans leur gestion, vise à illustrer, raffiner et enrichir les résultats issus de la littérature comptable sur les rôles de la comptabilité de gestion en pratique.

2.2. Méthode de recueil et d'analyse de données

Nous avons mis en œuvre une stratégie de collecte des données pour réaliser notre étude de cas unique. La capacité de collecter les données de différentes sources (entretiens, documents et observation non participante) est une force pour l'étude de cas (Scapens, 1990). C'est ainsi qu'ont été effectués onze entretiens avec différents managers de directions métiers et fonctionnelles. Cela permet de varier les profils de perception et d'utilisation de la comptabilité par les managers du groupe. Neuf entretiens ont également été réalisés avec des acteurs de la direction du contrôle de gestion (voir liste en annexe 3). Ceux-ci sont étudiés par souci d'approfondir la compréhension du comportement des managers et de triangulation des données collectées. En plus des entretiens (voir annexes 1& 2 pour les guides), nous avons procédé par observation sur site, par recueil de documents internes, par examens de comptes rendus de réunions ou encore par consultations de la base de données de la direction du contrôle de gestion. L'objectif est de cerner les comportements d'usage de la comptabilité, à travers les rôles qui lui sont assignés, dans un contexte organisationnel réel. Cela permet d'en tirer un savoir théorique susceptible d'éclairer la pratique. Le tableau 2 décrit la stratégie de recherche pour l'étude de cas du groupe GX.

³ L'équipe du projet R&C est constituée exclusivement de comptables/contrôleurs de gestion et d'informaticiens.

⁴ L'incompréhension et la distanciation vis-à-vis des comptables/contrôleurs sont mises en exergue par les managers de GX.

Tableau 2. La stratégie de recherche pour l'étude de cas

Méthodes de recherche	Entretiens semi-directifs	Etude documentaire	Observation sur site
Nombre/ Nature	20 entretiens	Les 4 principaux documents internes	Présence dans l'entreprise
Directions ou fonctions concernées	La Direction générale et l'ensemble des directions métiers et fonctionnelles du groupe	La Direction générale et l'ensemble des directions métiers et fonctionnelles du groupe	DCG (Direction <i>reporting</i> et consolidation)
Dates et échéanciers	Entre octobre 2002 et novembre 2006	Entre mars 2004 et Février 2005	Avril- Juin 2004
Sources des données	- 11 Entretiens avec : Directeur Commercial/ Plan et Stratégie ; Directeur Intelligence économique ; ex-Directeur de la communication ; 2 Directeurs d'usines ; ex-Directeur des achats ; Directeur adjoint de la Fabrication Mécanique ; Secrétaire exécutif DFM (ex-directeur Russie) ; Directeur industrialisation ; Directeur engagement systèmes d'information ; Directeur de la réalisation à la DTSI - 5 Entretiens en profondeur avec : cinq membres de l'équipe Projet - 1 Entretien intensif avec le Maître d'Ouvrage (Directeur <i>reporting</i> et consolidation) - 3 Entretiens avec : le directeur du contrôle de gestion adjoint; le directeur de <i>reporting</i>, synthèse et reprévision ; et le responsable de contrôle de gestion de la direction de communication	- La note de centrage du projet - La maquette actuelle du TdB et l'ancien TdB - Le contrat d'investissement signé par la DG et la DCG pour l'acquisition du nouveau dispositif de <i>reporting</i> et consolidation - Le sommaire du cahier de charges du nouvel outil - Des comptes rendus de réunions	- S'intégrer à l'Equipe Projet - Tenue d'un agenda de présence dans l'entreprise - Prise de notes quotidiennes - Consultation de la base de données de la DCG
Analyse des données	Codage et analyse thématique des entretiens ; Outil logiciel NUD*IST V.6	Recoupement et analyse systématique des documents	Mémos, Fiches de synthèse

2.2. Présentation de l'étude de cas

Avant de présenter les résultats de l'étude de cas, nous commencerons par un exposé introductif sur le cadre spécifique de nos expériences d'observation empirique.

Présentation de l'entreprise GX

L'étude de cas a été réalisée au sein d'un groupe que nous nommons GX. Ce groupe dont le siège est en France est de dimension internationale. Il opère dans le secteur de l'automobile. Il réalise plus de 40 milliards d'euros de chiffre d'affaires et emploie plus de 130000 personnes. L'activité de l'entreprise est divisée en deux branches : la première concerne l'automobile qui représente environ 95% du CA et la deuxième le financement des ventes. Le fonctionnement de l'entreprise s'articule ainsi autour de cinq régions (Amériques dont le Mercosur ; Asie – Afrique ; Euromed ; Europe [hors France] ; France), chacune pilotée par un Comité de Management de Région (CMR). Présidé par un Leader, membre de la Direction Générale,

chaque CMR est composé de représentants de tous les métiers de l'entreprise sur l'ensemble des segments du marché et des pays concernés. Un CMR est responsable et redevable de la contribution de sa zone géographique à la rentabilité de l'entreprise. Grâce à ce nouveau mode de management, la direction du groupe pense que les décisions seront prises au plus près du terrain, pour s'assurer que les produits et les services proposés soient adaptés aux besoins des clients, partout dans le monde⁵.

Présentation du Projet Reporting financier et Consolidation (R&C)

Le lancement du projet de conception d'un nouveau dispositif de reporting financier et de consolidation pour tout le groupe est dû à la carence du dispositif en place pour piloter la performance des différentes entités du groupe. La défaillance s'est accentuée suite à l'alliance faite avec un autre constructeur automobile et au développement important des filiales à l'international. Le projet R&C vise à intégrer les nouveaux besoins qui résultent de l'internationalisation croissante du GX et de rendre le pilotage économique et financier plus réactif à l'échelle internationale. Il répond à un besoin de réactivité face à la forte concurrence commerciale sur le marché de l'automobile surtout en Europe. Au niveau interne, la multiplication des canaux d'accès à l'information comptable et la diversité des outils utilisés par les différentes entités du groupe rend le travail de reporting et de comparaison entre les différentes filiales difficile à réaliser. Le pilotage du processus de prévisions est devenu bien compliqué. Face à ces besoins, la direction contrôle de gestion du siège a décidé de revoir le dispositif de reporting financier et de consolidation ainsi que son aval, le tableau de bord de la direction générale. Les premières études ont commencé en janvier 2004 pour une première mise en place en septembre 2005. Le tableau n° 3 résume les principales caractéristiques de l'environnement, des acteurs, du périmètre et des objectifs du projet observé. Les attitudes des acteurs sont également identifiées.

⁵ Ces éléments sont issus du rapport annuel d'activité du groupe pour l'année 2005.

Tableau 3. La présentation du projet R&C (d'après l'auteur)

Dimension du projet	Description
Contexte du Projet	• Une concurrence exacerbée notamment en Europe occidentale qui constitue le marché traditionnel du groupe. • Le passage du groupe d'une dimension européenne à une dimension internationale. • L'environnement de GX connaît un certain ralentissement qui fait que l'objectif de « N ventes » en 2010 devient très incertain. • L'environnement interne du groupe est caractérisé par la multiplicité des systèmes d'information et par un système de reporting interne inadapté aux réseaux <i>externes</i> des clients, fournisseurs et filiales. • GX est à la recherche d'un outil de <i>reporting</i> consolidé plus réactif. Tous les dirigeants sont d'accord pour dire que le problème majeur c'est la réactivité. Cela nécessite le changement de l'outil de <i>reporting</i> financier consolidé.
Les acteurs du projet	• Date de lancement : janvier 2004 ; Date de mise en place : septembre 2005. • Principaux acteurs : Directeur Reporting et Consolidation et Maître d'Ouvrage ; Directeur Budget et Synthèse ; Directeur des Systèmes et Technologies de l'Information (DTSI) ; Directeur du Contrôle de Gestion (DCG) ; Directeur de la Comptabilité Centrale (DCC).
Les objectifs et le périmètre du projet	• Le présent projet vise à intégrer les nouveaux besoins qui résultent de l'internationalisation croissante de GX. • Le projet se décompose comme suit : -Le pilotage économique et financier du Groupe à rendre plus réactif à l'échelle internationale ; -La migration vers un nouvel outil de <i>reporting</i> et de consolidation. -La conception d'un nouveau Tableau de Bord de la Direction Générale en profitant du changement de l'outil de <i>reporting</i> consolidé. La DCG a déjà signalé à la Direction Générale(DG) son intention d'abandonner l'ancien TdB.
Attitudes de la DG, des directions de métiers et fonctionnelles	• La DG de l'époque n'a pas participé à la conception du nouvel outil R&C. Ceci s'explique par la phase de changement du directoire de GX. Le nouveau PDG est également le PDG du groupe allié. Il devient le PDG de l'alliance. • Les directions métiers n'ont pas souhaité participer à la mise en place du nouveau TdB de la DG. Elles ont demandé à la DCG de proposer un mode de <i>reporting</i> de leur contribution à la performance du Groupe et des indicateurs sur lesquels elles se prononceront ultérieurement. • Les directions fonctionnelles, hormis la Direction des technologies et systèmes d'information et à un moindre degré la DRH, ne partagent pas l'analyse de la DCG quant à l'intérêt d'un <i>reporting</i> pour les fonctions support.
Incertitudes des objectifs et des relations de causes à effets	• Les objectifs sont clairs, généralement bien définis et font l'objet de formalisation et de diffusion large. Les relations de causes à effets sont très incertaines : plusieurs modèles, plusieurs axes d'analyses ou encore plusieurs réseaux.
Les difficultés soulevées	• Pallier la déconnexion du découpage retenu dans le TdB avec celui de la DG • Avoir une véritable vision de la performance opérationnelle • Peu d'appui de la part du directeur du CG et de la DG sortante. Ces derniers ne se sont pas prononcés de manière formelle sur leur implication dans le changement comptable afin d'assurer un minimum de légitimité pour les constructeurs du nouvel outil. • Stimuler la demande des clients du projet
La structure du nouveau dispositif R&C	• La reprise des principaux indicateurs stratégiques issus du compte de résultat (marge opérationnelle, chiffre d'affaires...) et du tableau de flux de trésorerie consolidés. • La déclinaison des indicateurs financiers selon les axes d'analyse stratégique retenus par la DCG avec suivi du réel, du budgété et la prévision. • La présence de certains indicateurs sous forme d'indices et d'indicateurs physiques. • Des graphiques sont retenus en vue d'améliorer l'ergonomie des indicateurs • La perspective financière est largement satisfaite (une panoplie d'indicateurs financiers). • Le recours à des indicateurs bilanciers. • La présence de commentaires accompagnés de lettres de gestion correspondantes.

3. RESULTATS DE RECHERCHE

Les résultats de l'étude montrent les rôles assignés à la comptabilité de gestion en relation au travail managérial ainsi que l'importance qui leur est accordée par les managers de GX : 1-informationnel, 2- décisionnel, 3-relationnel et 4- cognitif.

3.1. Rôle informationnel

3.1.1. Fort mode de rationalité substantif

Les managers de GX montrent une rationalité fortement substantive face au dispositif comptable en place. Ils ont un comportement passif; ne s'impliquent que très faiblement dans son utilisation et disent que sa manipulation est difficile. Il en est de même dans le projet R&C où les directeurs métiers et les directeurs fonctionnels se refusent à s'impliquer et à se prononcer sur leurs besoins bien qu'ils aient été consultés par la direction du contrôle de gestion (DCG). De plus, les managers regrettent que, sous l'impact du changement des frontières du groupe, le système de *reporting* financier et de consolidation en place n'arrive plus à donner une représentation fidèle de la réalité. Pour remédier à cette situation, la DCG a opté pour la construction du nouvel outil de R&C, l'intégration dans le périmètre de consolidation d'un groupe allié et de deux entreprises récemment acquises. Un travail de fond sur la maîtrise des schémas de gestion intra-réseaux et inter-réseaux est aussi entrepris. De plus, les managers de GX lorsqu'ils utilisent la comptabilité de gestion, recherchent d'abord son exactitude (logique représentationniste) en termes de mesure des résultats et de la performance passée. Cette exactitude est qualifiée de vocation/essence de la comptabilité. Toutefois, l'exactitude de l'information comptable consolidée est compromise par le calcul des Profits Sur Stocks⁶ (PSS) de produits. Le changement du module PSS a été intégré dans la conception du nouveau système de R&C par la DCG.

3.1.2. Importance d'évaluer/contrôler les responsabilités

Les managers accordent une grande attention au contrôle de la performance par le résultat comptable. Le respect des cibles budgétaires est une des préoccupations majeures de ces acteurs.

« Il y a un reporting budgétaire/reprévision chaque mois, les informations sont fournies par Carat/Sycomore. Le point est fait en réunion avec une quinzaine de personnes. Il s'agit de passer en revue les réalisations des usines. Si l'une d'entre elles ne va pas bien alors on demande des

⁶ Il s'agit d'un module de consolidation comptable des profits sur stocks (PSS) entre les entités du réseau et entre chaque entité et la société mère. Il concerne les ventes et transferts internes de produits.

explications. De même, il y a aussi une réunion de SPR (système de prix de revient) et là aussi on demande des explications au contrôleur de gestion de la Direction de Fabrication. Le budget référence est un budget semi- ajusté à l'activité. Il est également fait un suivi des frais de démarrage souvent importants » (E23).

Malgré cette focalisation sur le contrôle des responsabilités, des faiblesses sont perçues à la fois par les managers que par la DCG. En effet, l'évaluation des responsabilités est jugée inadéquate compte tenu des discordances entre le découpage de la direction générale et des directions métiers et celui de DCG. A titre d'exemple, parmi les zones de « l'axe Régions » de la DG figure l'Iran, pays où est lancé un grand programme d'investissement. Mais la DCG n'arrive pas à intégrer ce pays à l'une des zones de son propre axe d'analyse Régions. En prenant la mesure de cette faiblesse, la DCG a engagé une réflexion sur la modification de ses axes d'analyse en vue de s'adapter au découpage adopté par la direction générale dans le cadre du projet R&C. C'est ce découpage qui sera la référence pour l'ensemble des directions métiers et fonctionnelles du groupe.

Le nouvel outil R&C contiendra des indicateurs bilanciers dont le ROIC est l'indicateur phare. Du point de vue de la DCG, ces indicateurs sont censés contribuer à la responsabilisation accrue des managers sur les postes du bilan. Les managers interviewés sont très sceptiques par rapport au ROIC. Il convient de noter que malgré les difficultés techniques et managériales liées à la mise en œuvre du ROIC et la résistance affichée des directions métiers, la DCG poursuit son introduction⁷. Cette dernière a été appuyée par l'ancienne DG qui voulait sensibiliser les managers à l'importance du Bilan pour le groupe. La nouvelle direction du groupe a reconduit cette orientation stratégique. Désormais, la maîtrise des investissements est au cœur des préoccupations des managers, faisant ainsi détourner davantage ces derniers de la DCG.

« La problématique principale concerne le contrôle des délais et des flux et surtout le contrôle de l'investissement. Depuis la prise de fonction du nouveau PDG, la priorité est devenue l'optimisation de l'investissement. Le travail du directeur de la DFM (Direction de la fabrication mécanique) est avant tout la gestion courante des investissements du groupe : où investir au plus juste et intelligemment. Le DFM est plus en relation avec la Direction du contrôle des investissements qu'avec la Direction du contrôle de gestion. » (E23)

3.1.3. Nécessité d'alerter, tirer le signal d'alarme

Les managers évoquent l'impératif pour le dispositif comptable d'alerter en cas de déviation majeure par rapport aux objectifs financiers poursuivis. C'est ainsi que le

⁷ Au début de nos observations, la DCG ne cachait pas sa volonté d'instaurer le ROIC, alors que plus tard (avril 2006) lorsque nous avons rencontré le directeur de R&C de GX, nous avons été surpris de constater que la DCG était en train de changer d'avis. La raison évoquée est que cet indicateur peut être un instrument de pilotage au niveau global, mais pas au niveau local. Les difficultés techniques pour le décliner aux niveaux inférieurs de la hiérarchie sont jugées presque insurmontables.

dispositif mis en place utilise certaines icônes et couleurs d'alerte et permet de comparer mensuellement les réalisations par rapport au budget ; les déviations jugées importantes par les contrôleurs de gestion sont notées en « rouge gras ». Néanmoins, aussi bien les managers que la DCG estiment que l'outil est saturé pour piloter la phase « budget ».

Si les managers soulignent le rôle de signal d'alarme, en revanche, ils demandent que le système de R&C ne se limite plus à alerter : « *il ne faut pas attendre jusqu'à ce que la comptabilité nous dise voilà il y a tel problème* » (E23). Pour mieux répondre au besoin d'alerte des managers et ne pas se limiter à une simple constatation, les concepteurs du nouvel outil R&C, en particulier le TdB de la DG, prévoient de faire accompagner toute déviation « sérieuse » par un commentaire de la DCG. Néanmoins, la question des écarts d'interprétation éventuels entre concepteurs et managers a été complètement ignorée.

3.1.4. Confiance équivoque dans l'information comptable

En dehors de ces défaillances, l'information comptable semble inspirer confiance aux managers. De toute façon, ils préfèrent croire que la fiabilité de la comptabilité est « totale », même s'ils savent ou s'ils soupçonnent que ce n'est pas le cas.

Les contrôleurs de gestion pensent que le nouveau projet R&C va accroître la confiance des managers. Ils en sont persuadés vu que le nouveau dispositif a déjà fait ses preuves chez le groupe allié de GX, et cela bien qu'une étude de la DCG révèle certaines défaillances du dispositif en termes de fiabilité de l'information liée au paramétrage. En effet, le problème des profits sur stocks de produit est toujours en suspens. Ainsi, seul un dispositif comptable garantissant un degré élevé d'exactitude de l'information a des chances de convaincre réellement les managers.

3.1.5. Forte perception de défaillances du dispositif comptable

Les managers interviewés ne cachent pas leur impression selon laquelle le dispositif comptable en place ne leur donne pas satisfaction.

« L'Outil [comptable] actuel n'est pas assez adapté à la résolution de problèmes rencontrés dans la fabrication, il me semble plus adapté à faire le « reporting » des directions centrales et de la direction générale, que pour aider les fabricants à analyser et résoudre leurs problèmes, cela me paraît assez clair. » (E18, directeur usine).

Les dirigeants jugent le dispositif comptable plutôt adapté aux besoins des managers des années 1980-1990, au lieu des managers d'aujourd'hui. Ils estiment que le dispositif comptable est trop lourd à manipuler, trop tourné vers le professionnel de la comptabilité et son délai de restitution est trop long. Par exemple, un directeur d'usine explique :

« Bien. 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.... Je voulais dire qu'il y a très peu de logiciels qui disent l'opérationnel ; et l'opérationnel ce n'est pas du contrôle de gestion. Un opérationnel ne fait pas de la comptabilité, il faut lui restituer un truc simple pour qu'il puisse avoir une lecture rapide qui lui fait le point pour qu'il sache agir. Et là c'est très compliqué! » (E18, Directeur d'usine).

Malgré l'importance des efforts consentis par la DCG ces dernières années, les managers continuent de voir le dispositif actuellement en place comme un outil inefficace sur un plan décisionnel notamment à cause de la complexité de l'usage, la déconnexion de l'évolution de l'activité (cycle de vie du produit, phases du projet d'investissement, etc.), la focalisation sur l'exactitude des chiffres au lieu de l'aide à la décision ou encore l'incohérence entre le découpage par entité de management et le découpage comptable. Dans le même ordre d'idée, un manager regrette que l'obsession de l'exactitude des chiffres nuit à la flexibilité nécessaire à la prise de décision.

« Moi je n'apprécie pas trop l'outil du groupe ; on compare trop souvent les budgets aux prévisions et aux Plans ; on compare nos rêves à nos espérances et nos espoirs, il faut bien qu'on soit recalé sur du réel quel que soit les conventions du réel, vraies ou fausses. Mais il y a trop souvent une espèce de souci de justesse des chiffres dont je ne vois pas l'intérêt. Tous nos chiffres au sein d'une aussi grosse boutique que la notre sont forcément basés sur des conventions. Il faut simplement que les conventions soient connues et maîtrisées par tout le monde dans l'entreprise. Le contrôle de gestion actuel dit oh ! Vos chiffres sont faux, alors que c'est eux-mêmes qui ont établi les règles du jeu. Oui, le coût des ventes réelles et pas celui qu'on m'a donné au début de l'année, je suis d'accord, et alors ! » (E16, directeur commercial/Stratégie&Plan).

Cette vision du dispositif comptable comme un dispositif inefficace pour la prise de décision fait que les managers ont tendance à développer en parallèle leur propre système d'information :

« Souvent les indicateurs existent au niveau local, mais la Direction de CG ne les connaît pas et je l'ai dit au directeur du Reporting et Consolidation. Mais c'est vrai, le reporting que nous avons dans notre direction reste « basique », c'est des tableaux Excel, notre TdB est simple et à base d'indicateurs essentiellement physiques » (E23, membre Direction de la fabrication mécanique).

Les managers ont recours à d'autres types d'information soit en complément de l'information comptable ou comme un substitut de cette information. Il en est de même au niveau de la direction de la fabrication :

« Les indicateurs utilisés sont essentiellement physiques et qualitatifs (IMVP, HARBOUR) : c'est le cas du nombre de « POKAYOKE » par mois, qui est le nombre de solutions mises en œuvre pour résoudre les problèmes de défauts des pièces et organes de véhicules. Il s'agit de vérifier les éléments du processus qui sont à l'origine des coûts ; c'est pourquoi les indicateurs que nous considérons sont des indicateurs de processus : TPM, RO, loupés, frais internes de production, minutes à l'organe, IMVP, nombre de Kaizen 2h/2J... » (E23).

De même que la direction de fabrication, la direction commerciale ne semble pas non plus accorder un grand intérêt au dispositif comptable. Pour cette dernière, les indicateurs qualitatifs dont l'image de marque sont plus pertinents que les indicateurs comptables :

« Je trouve qu'un indicateur est assez intéressant, mais je serais assez prudent, autant il y a des indicateurs sur lesquels c'est sur votre performance directe que vous êtes responsabilisés. Notre image est en ce sens plutôt un élément probant : est-ce que je suis dans la bonne direction ? C'est ça qui identifie les problèmes... » (E16, directeur commercial/Stratégie&Plan).

Pour améliorer l'efficacité décisionnelle du dispositif comptable en place, la DCG considère nécessaire l'adaptation le SIC du groupe à l'évolution de l'activité en l'harmonisant avec celui du groupe devenu un partenaire par alliance. *« Ça devrait permettre peut-être de faciliter les choses, mais ce n'est pas absolument certain »* (E B, Responsable à la DCG). Dans le cadre du projet R&C, la DCG a établi de nouveaux standards en termes de délais de publication, mais surtout elle a engagé des travaux qui pourraient déboucher sur une nouvelle approche, plus « management » que « comptable et juridique », à mettre en place. Cette approche passe par la maîtrise des schémas fonctionnels, à savoir la circulation de flux matériels et informationnels, des divers réseaux du groupe (ED, directeur *reporting* et consolidation). Aussi, dans le cadre du projet R&C, les axes d'analyse retenus sont multiples. Ce qui a pour effet d'améliorer la qualité de l'aide à la décision fournie aux dirigeants du groupe. Toutefois, la mesure de la multiplicité semble être aussi une mesure de l'accroissement de la complexité dans l'utilisation du nouvel outil. La manipulation de l'outil demande d'avoir des connaissances en comptabilité de l'avis des concepteurs eux-mêmes (entretien EE). Enfin, il faut signaler la tentative de la DCG de mettre en place un type de « *reporting* par fonction support ». Toutefois, l'opportunité d'un tel *reporting* n'est pas reconnue par les directions concernées, à l'exception de la Direction des technologies et systèmes d'information et dans une moindre mesure la DRH. Les concepteurs ont dû abandonner l'idée, non parce que la demande client n'existe pas, mais parce que cela pose des problèmes de faisabilité technique.

3.2. Rôle décisionnel

3.2.1. Sous-présence du mode de rationalité procédurale

Notre étude révèle que la délibération des managers ne s'appuie que très peu sur l'information comptable. Même quand ils demandent des analyses aux contrôleurs de gestion, ils utilisent essentiellement des informations « métiers » d'ordre physique et qualitatif. L'information comptable est considérée comme insuffisante pour la prise de décision. Dans le même temps, une recherche sélective de l'information est difficile à mettre en œuvre compte tenu de la quantité d'informations produites par l'outil et au décalage avec les besoins des managers. Même si les managers développent leur propre stratégie de tri et de lecture de l'information (Bescos et Mendoza, 2001), il n'en reste pas moins qu'ils vont préférer d'autres sources

d'informations s'ils ne bénéficient pas d'une assistance réelle de la part des professionnels comptables. De plus, les indicateurs comptables produits par le dispositif de reporting financier et de consolidation en place, spécialement les indicateurs découlant du TdB de la DG, sont très déconnectés des axes stratégiques de la DG. On peut imaginer qu'en l'absence de liens avec les axes stratégiques, l'information comptable est rapidement remplacée par d'autres types d'informations. En outre, le dispositif comptable en place semble ne pas aider les dirigeants à construire leur stratégie, mais seulement à la mettre en œuvre. En effet, pour tirer profit de l'alliance de GX avec un constructeur de dimension internationale (EB) l'harmonisation des référentiels comptables est un préalable à l'intégration des entités et des métiers. La génération de synergies en dépendait clairement.

Étonnamment, le projet R&C semble reproduire certaines faiblesses déjà mentionnées par les managers comme les limites de l'ancien dispositif en place. Le projet est lui aussi focalisé sur des informations exclusivement financières avec quelques indicateurs physiques de type « métier fabrication » (EE). Par exemple, la maquette du TdB de la DG qui peut être vue comme l'aval du projet R&C, est extrêmement étoffée en matière d'indicateurs financiers (plus de 120 pages). La liste des indicateurs à rapporter pour l'ensemble des métiers en compte plus d'une centaine. Comme dans l'ancien dispositif, les indicateurs comptables retenus dans la maquette du nouveau TdB ne découlent pas des axes stratégiques de la DG, mais de ce que les concepteurs voient comme des nécessités, alors que ces indicateurs sont prévus pour être déployés dans les directions métiers et les directions fonctionnelles. Ce n'est pas seulement la DG qui serait insatisfaite, mais l'ensemble des managers du groupe. C'est pourquoi, il est probable que les directeurs du groupe vont continuer à se comporter de manière faiblement procédurale par rapport au dispositif comptable. L'information comptable demeurera peu intégrée dans la réflexion stratégique.

3.2.2. Manque d'aide à la prévision/simulation

Pour les managers, la difficulté majeure est la faible réactivité de l'outil due à un manque de visibilité/prévisibilité. Ils estiment (particulièrement la Direction Commerciale) que l'outil en place fournit une aide limitée à la simulation.

« Aujourd'hui, l'outil du C3 (de la direction commerciale) vient de la comptabilité, c'est de la comptabilité. Qu'on aime ou on n'aime pas; entre guillemets, l'intérêt de la comptabilité est de dire que c'est juste ou pas, ça je ne le discute pas. Par contre, pour en faire un outil de gestion, le C3 doit être un outil d'aide à la prise de décision. Pour amener tant d'argent à l'entreprise, est-ce que je dois agir sur tel ou tel chapitre ? Or, notre outil C3 est beaucoup trop comptable, il ne fait que décrire des résultats ; il n'est pas assez tourné vers la simulation et la prise de décision... Par contre, on a un très bon outil de Plan, SMACK, qui lui est un outil de simulation. Et l'un n'est pas évidemment exclusif de l'autre (le C3). Il faudrait qu'on repense

l'articulation de ces outils là. Je pense qu'on a besoin d'un outil pour le commerce qui soit précisément faux mais globalement juste» (E16, directeur commercial/Stratégie&Plan).

Le manque de réactivité est reconnu par la DCG. Le directeur adjoint (EC) nous a déclaré qu'il concentrait tous ses efforts sur la recherche d'une solution au problème. Dans le cadre du projet R&C, cette orientation se traduit par la refonte du processus de reprévision, l'acheminement vers un budget flexible et le raccourcissement des délais de restitution. L'objectif est de rendre le nouvel outil plus flexible en y intégrant plus rapidement les nouvelles données collectées (en lien avec le *business*) lors du processus de reprévision. Néanmoins, le directeur de R&C (ED) estime que la reprévision demeure encore aujourd'hui de l'extrapolation des données comptables et que la compréhension des comptables/contrôleurs de gestion du *business* et des processus reste insuffisante.

3.2.3. Insatisfaction en termes d'aide à l'identification des leviers d'action

Pour pouvoir remplir un rôle décisionnel, le dispositif comptable doit être en mesure d'aider à repérer les leviers d'action pour le manager. Or, l'outil en place n'est pas perçu de cette façon parce que l'information comptable est qualifiée d'« autonome » et non liée aux autres paramètres de gestion :

« Généralement, un indicateur doit donner un sens, une direction, il faut le penser en termes de levier d'action. La justesse, la fiabilité du chiffre n'est pas mon problème. L'autre chose qui est intéressante est d'avoir le chiffre sur une longue durée, avoir un historique pour voir l'évolution. Il importe aussi de pouvoir se benchmarker en interne et en externe, surtout par rapport à la concurrence. Un indicateur trop local, trop interne, n'a pas beaucoup d'intérêt » (E16, directeur commercial/Stratégie&Plan).

Pour les concepteurs du nouveau dispositif comptable, une solution pour améliorer l'aide à l'identification des leviers d'action a été de se focaliser sur la maîtrise des schémas de gestion. Ils espèrent pouvoir ainsi faire des commentaires, notamment sur le TdB de la DG, qui précisent le contexte de production de l'indicateur comptable en le reliant aux autres paramètres de gestion.

3.2.4. Insatisfaction en termes d'assistance à la construction de la stratégie

Le dispositif comptable en place n'est pas vu comme un dispositif capable d'aider réellement dans la planification stratégique. Le dispositif permet plutôt d'évaluer la stratégie une fois qu'elle a été mise en œuvre. Les directeurs métiers semblent être les seuls à reconnaître implicitement que le dispositif leur permet de mettre en œuvre des objectifs stratégiques. Notre étude révèle qu'il n'y a pas eu un travail de fond de la part des contrôleurs de gestion pour élaborer une carte de liens de causalité entre les objectifs stratégiques. L'implication majeure étant que (1) la définition des nouveaux axes d'analyse du projet R&C ne correspond

pas au découpage de la DG ; (2) certains indicateurs retenus sur la maquette du TdB de la DG ne sont pas liés aux axes stratégiques de la DG qui normalement se déclinent aux directions métiers et fonctionnelles.

3.2.5. Le paradoxe de l'utilisation de l'information comptable

Le thème « paradoxe de l'utilisation de l'information comptable » a été validé dans le contexte de notre observation au sein de GX. Un examen attentif de l'histoire du groupe indique que celui-ci a connu des difficultés financières il y a dix ans. Depuis lors, les contrôleurs de gestion « ont pris plus du poids » dans le groupe, expliquent les managers. La période 2004-2005, durant laquelle le projet R&C s'est déroulé, se caractérisait par une concurrence exacerbée pour GX. Pour répondre à cette situation, la DG a exigé des managers qu'ils fournissent des efforts considérables de réduction des coûts. Dans un tel contexte, l'information comptable semble plus considérée, estiment les directeurs. Depuis le début 2006, le groupe commence à connaître des difficultés en termes de positionnement par rapport à la concurrence. Cela s'est traduit par une baisse importante de sa part de marché en Europe. Pour des managers de notre enquête (E23 ; E16⁸, E33), c'est aux contrôleurs de gestion de contribuer à proposer des solutions pour sortir de cette situation.

3.3. Rôle relationnel

3.3.1. Claire présence du mode de rationalité partenarial capable de mobiliser les rationalités d'autrui

Un rôle relationnel que le manager assigne à la comptabilité de gestion est de créer une compétition inter-entités (sites, services, fonctions) pour une meilleure maîtrise de la valeur de transformation⁹ des produits (E18, E23, E31, E32), de la dérive des achats (E14), de la contribution commerciale¹⁰ (E16), des investissements informatiques (E33, E35) entre autres.

La comptabilité doit pouvoir aider le manager à gérer et prévenir les conflits. Au niveau de la direction de fabrication du constructeur automobile, les indicateurs comptables de contrôle de l'investissement jouent à la fois un rôle technique et un rôle de consensus dans les relations de la direction avec ses interlocuteurs. Chaque fois que l'indicateur choisi ne faisait pas

⁸ Ce manager a déjà été interviewé lors d'un entretien de face à face en 2004. Il a été contacté de nouveau par téléphone à ce sujet.

⁹ Valeur de transformation (VT) = (main d'œuvre directe + main d'œuvre de structure + frais indirects de production + amortissements).

¹⁰ Contribution commerciale (CC) = [ventes – (coût des ventes + moyens commerciaux)].

l'unanimité exprimée par le vote, des justifications étaient données sur son choix et sa pertinence même après le vote des intervenants pour s'assurer de l'implication de ceux qui avaient voté contre (E23, E32).

L'introduction de nouveaux axes d'analyse (comme par exemple, les axes d'analyse métiers et régions) semble avoir contribué à accroître la concurrence entre les entités. Toutefois, le manque de concertation entre les concepteurs et les managers contribuait parfois à accentuer les conflits plutôt que d'aider à les gérer.

3.3.2. Importance de l'instauration et le développement de la confiance relationnelle

Les managers relient l'information comptable à une relation de confiance à instaurer/développer avec les collaborateurs et autres parties prenantes. Un discours à base d'informations comptables a plus de chance d'être accepté par le récepteur (actionnaires et syndicats) compte tenu de la confiance que ces partenaires sociaux placent dans cette information (E23). C'est en cela que parmi les critiques adressées au projet R&C figure l'établissement du ROIC. Un indicateur que les managers jugent potentiellement nuisible à la relation de confiance qu'ils cherchent à établir avec leurs collaborateurs. Le ROIC est mal perçu par les managers sous la responsabilité des directeurs rencontrés. Pour ces derniers, le ROIC semble être une mesure injuste pour évaluer la performance des entités et des managers. Par exemple, si le ROIC d'une région X1 est supérieur à celui d'une région X2, cela ne veut pas forcément dire que X1 a une performance supérieure à celle de X2. D'autres paramètres peuvent entrer en jeu et fausser la comparaison. A titre d'exemple, lorsque le groupe GX utilise la plateforme de son allié au Mexique, le ROIC de cette région sera nécessairement plus élevé dans la mesure où ses investissements sont relativement plus faibles. *A contrario*, le ROIC sera forcément beaucoup moins important en France puisque l'essentiel des investissements (usines) du groupe y ont été effectués. Dans certaines régions (comme le Mercosur), il est possible que le ROIC dépasse 100%, alors que dans d'autres il n'atteint pas 10%, ce qui semble surprenant. On peut relativiser en disant que la DCG a engagé un travail de benchmarking sur les principaux concurrents pour pallier la déclinaison du ROIC au niveau des régions et des marques.

3.3.3. Impératif d'aide à la bonne gouvernance

Un autre rôle relationnel que les managers assignent à la comptabilité de gestion est celui de gérer les relations de l'entreprise ou d'une de ses entités avec ses parties prenantes. La comptabilité est utilisée à cette fin comme vecteur de diffusion d'un message de transparence

et comme une assurance que les ressources attribuées à la firme par la société ont été utilisées de manière efficiente. Dans le groupe GX coté seulement depuis 1994¹¹, les contrôleurs de gestion ne semblent pas avoir intégré la logique de marché financier et ce qu'elle implique comme engagements d'ordre comptable vis-à-vis des partenaires sociaux. La DG et certaines directions métiers et fonctionnelles critiquent le manque d'alignement du *reporting* interne en place sur le *reporting* externe en vue améliorer la gouvernance. Le projet R&C prévoit d'intégrer cette logique financière/actionnariale dans la conception du nouvel outil. L'introduction d'indicateurs bilanciers (Investissements, Ratios de structure de bilan et de rentabilité) et du ROIC est un moyen de répondre aux exigences de la cotation boursière. Notre étude révèle, cependant, que tous les problèmes techniques liés à ce changement comptable n'ont pas été résolus.

3.3.4. Besoin d'accroître la visibilité de la performance pour les partenaires internes et externes

Notre étude révèle que nombre de managers voient les indicateurs comptables comme le moyen de montrer à leurs pairs et à la direction générale que leurs stratégies et actions ont porté leur fruit. Ces stratégies et actions sont ainsi mises en valeur. Dans le groupe GX qui a été longtemps présidé par son ex-directeur financier, les indicateurs comptables ont toujours été jugés comme des « mesures adéquates » de la performance des entités du groupe. Toutefois, des tensions sont palpables quand il s'agit de commenter la performance de certaines directions métiers. Le plus souvent, les directeurs ne s'entendent pas avec la DCG sur la détermination de leur contribution.

La mise en œuvre du projet R&C a demandé que la DCG refonde les axes d'analyse. Cinq axes ont été retenus. Le nouvel outil devrait permettre de souligner les performances des uns et des autres en les rendant plus visibles selon les axes d'analyse retenus : métiers, régions ou marques. Cependant, comme déjà mentionné, des tensions vont persister si la conception de l'outil ne se fait pas en concertation avec les dirigeants. Comme le nouveau PDG semble accorder davantage d'importance à la qualité des processus (entretien EE), il en découle que la performance à retenir par le manager va intégrer en plus une dimension processus.

¹¹ « L'action de GX est cotée au premier marché à la Bourse de Paris depuis 1994 suite à l'ouverture du capital de la société. L'action GX fait partie des valeurs qui composent l'indice CAC 40 depuis le 9 février 1995 » (Extrait du rapport d'activité sur l'exercice 1997, p. 6).

3.3.5. Nécessité de développer et/ou maintenir les relations de pouvoir

Le budget est ressenti, d'une part, comme la manifestation concrète du rôle de la DCG en tant que « garde fou » au service du pouvoir de la Direction Générale. Le manager (directeur de métier ou fonction support) se montre « désabusé » face au rôle de surveillance que remplit le contrôle de gestion du central sans vraiment s'ouvrir sur des considérations managériales. D'autre part, les directeurs métiers et les directeurs fonctionnels sont très conscients du lien entre le système de reporting financier et de consolidation en place avec le pouvoir que cela leur confère. Le maintien des zones de pouvoir existantes est en relation avec le maintien du *statu quo* malgré les critiques ouvertes qui peuvent être formulées contre le système (E16).

La réticence des directions du groupe à participer à la conception du nouvel outil et à exprimer leurs besoins peut être expliquée par leur stratégie locale. Celle-ci vise à sauvegarder leur zone de pouvoir actuelle. Les managers perçoivent la construction d'un nouvel outil de R&C et la refonte du TdB de la direction générale comme une tentative pour réduire leurs champs de pouvoir par un accroissement proportionnel du rôle de garde fou de la DCG. Cette dernière ne semble pas être consciente de l'ampleur de la crainte des directeurs métiers quant à l'étendue de leur pouvoir.

3.4. Rôle cognitif

3.4.1. Percée apercevable du mode de rationalité cognitif (Procurer une sécurité cognitive)

Lorsque l'information comptable est intégrée au processus de décision, elle est ressentie par les managers comme une incitation à l'action. Les rapports comptables et les analyses à base d'informations comptables procurent au manager non seulement la confiance dans sa capacité à faire un choix « intelligent » et à réduire le risque décisionnel, mais aussi la croyance de limiter les critiques en cas de « mauvaise » décision.

En changeant d'axe d'analyse et en cherchant à introduire un *reporting* par métiers et par fonctions support, la direction du contrôle de gestion cherche à s'approcher davantage de la réalité des processus de décision managériale. L'information comptable à fournir pourrait ainsi rassurer davantage le manager sur la pertinence de ses choix décisionnels.

3.4.2. Claire fonction de (re)encadrement cognitif

Certains managers soulignent le rôle de (re)encadrement cognitif que permet l'information comptable. Les objectifs du management deviennent plus visibles lorsqu'ils sont traduits en

termes comptables (E33). Cela, même si la régularité de l'information, de même que son délai de restitution posent problème sur ce plan. En effet, l'amélioration de la qualité de l'information consolidée semble être le prochain pas avant la traduction des objectifs du haut management en termes comptables. Mais, le besoin de synthèse de l'information est évident aussi bien dans l'ancien que dans le nouvel outil, alors que les efforts consentis portent pour l'essentiel sur la réduction des délais de restitution et la régularité du *reporting*.

3.4.3. Lien direct de l'utilisation avec l'environnement et les tâches locaux

Les managers de GX ont tendance à s'intéresser strictement à leur environnement lorsqu'ils utilisent l'information comptable. Chaque directeur métier se focalise sur sa propre direction. Paradoxalement, ces mêmes directeurs appellent à une meilleure interface en termes de système d'information et critiquent leurs pairs parce que ceux-ci ne se préoccupent que très peu des effets de leurs décisions sur les autres. Notre recherche révèle que chaque direction métier et fonctionnelle avait développé un système d'information différent. En effet, chaque direction estimait que ses besoins étaient spécifiques et avait donc construit un ou plusieurs systèmes d'information qui n'étaient utilisés que par cette même direction. Cette situation est jugée inquiétante par la DCG (EB) et par les managers.

« Il faut plutôt que les comptables aient un outil pour faire la comptabilité, les gestionnaires pour suivre les résultats et les budgets et les planificateurs pour faire le Plan. Par contre, la valeur ajoutée est de mettre en interaction ces systèmes, qu'ils arrivent à être cohérents. La structuration de l'information doit être la même, mais le niveau de détail peut ne pas être le même. Il faut mettre beaucoup d'effort pour que tous ces outils là puissent s'inter-changer les données parce qu'ayant les mêmes catégories et se nourrissant les uns des autres. Nous on le fait partiellement à la main au niveau de l'outil Smack, on ressaisit le budget. S'il y avait des déversements automatiques, ça aurait été plus simple, mais encore faut-il que les budgets soient structurés de la même façon » (E16, Directeur commercial/Stratégie&Plan).

L'ambition du nouvel outil comptable est de mettre à la disposition des managers une information consolidée indépendante des périmètres juridiques et qui prend en compte les entités de gestion afin que les dirigeants puissent avoir une vision plus globale (au-delà des frontières de leur propre entité juridique). Cela pose un problème majeur à la conception : la définition des entités de gestion ne concorde pas toujours avec la réalité managériale.

3.4.4. Recherche d'aide à la hiérarchisation dans les priorités managériales

En examinant les rapports comptables, les managers s'estiment davantage capables de hiérarchiser les tâches prioritaires. Seulement, ils regrettent que le manque de sélectivité et de synthèse du dispositif comptable réduit l'importance de cette aide (E23, E32). Il semble que la tendance reste toujours l'exhaustivité (l'empreinte de l'ancien PDG) malgré la réputation du nouveau PDG d'éviter au maximum le détail (EC, Directeur du contrôle de gestion adjoint au

reporting et à la prévision). Comme pour le rôle d'encadrement cognitif, la régularité et le délai de restitution sont aussi considérés comme des facteurs pouvant empêcher la hiérarchisation des priorités managériales.

3.4.5. L'information comptable comme partie intégrante de la représentation de la réalité organisationnelle

On peut difficilement dire que le manager utilise l'information comptable pour se faire une représentation de la réalité organisationnelle. Néanmoins, dans le groupe GX, certains indicateurs comptables tels que la valeur de transformation (VT), la contribution commerciale (CC) et les coûts de garantie (CxG) contribuent à la structuration des représentations qu'ont les managers de la gestion de leur entité et du groupe dans la mesure où la direction générale fait de ces indicateurs un enjeu d'évaluation des directeurs de départements et de régions. Concernant la démarche de la DCG pour prendre en compte ce rôle cognitif de la comptabilité, notre étude indique que les concepteurs du nouveau dispositif ont essentiellement « listé »¹² des indicateurs comptables. Il ne nous semble pas que ces derniers sont liés aux axes stratégiques de la direction générale. Cela implique que les managers de GX ne seraient pas en mesure d'utiliser ces indicateurs dans leur représentation de la réalité de leur entité. L'information comptable risque donc de continuer à ne pas être réellement utilisée par les managers. Cependant, le nouveau PDG, très à cheval sur la réduction des coûts, commence à donner des instructions pour une meilleure maîtrise des processus. Il semble plus strict que son prédécesseur en ce qui concerne la prise en compte de l'information comptable à ce niveau (EC). Sa méthode est fondée sur l'engagement des managers par les objectifs financiers.

Conclusion sur les rôles de la comptabilité de gestion selon les managers

Quatre catégories de rôles assignés par les managers au dispositif comptable ont été définis : informationnel, décisionnel, relationnel et cognitif. A ces méta-rôles sont respectivement associés des modes de rationalité substantif, procédural, partenarial et cognitif. C'est en remontant dans le codage que nous sommes passés des items, proches des verbatim, aux thèmes de rôles ayant un niveau d'abstraction plus élevé. Ces thèmes sont présentés dans le tableau 5 ci-dessous. L'investigation empirique a permis, en plus de valider des rôles de la

¹² Nous parlons de listing parce que les indicateurs contenus dans le TdB de la DG ne découlent pas d'une carte de liens de causalité des objectifs stratégiques (voir Norton et Kaplan, 1998 pour la construction d'une carte stratégique).

comptabilité de gestion ayant été identifiés dans la littérature, d'ajouter certains autres qui y sont peu ou non étudiés. Nous n'allons pas revenir ici sur les thèmes de rôles déjà validés dans la littérature comptable, mais nous allons focaliser notre conclusion sur ce qui enrichit cette dernière. D'abord, les thèmes peu évoqués et non approfondis dans la littérature comptable concernent les quatre classes de rôles qui peuvent être attribués à la comptabilité. A titre d'exemple, la recherche dans le champ de la comptabilité et du contrôle reconnaissant le rôle d'encadrement cognitif, n'a que faiblement apporté de preuves empiriques en la matière. La présente recherche met en évidence le rôle d'orienter les actions des managers (en leur fournissant une base chiffrée) vers la direction à suivre. Ceci est d'autant plus important que ces derniers sont souvent submergés par les activités quotidiennes et sont noyés dans une information surabondante. En outre, les rapports comptables peuvent aider le manager à (ré)orienter ou (re)centrer son effort sur les tâches et activités « qu'il a perdues de vue ». De même, si le thème « perception des défaillances de l'information comptable » a été souligné par plusieurs études dans le champ de la comptabilité et du management, la présente recherche va au-delà du simple constat en mettant en exergue l'ampleur de l'insatisfaction des managers quant aux qualités requises de l'information comptable.

Ensuite, les thèmes qui ont émergé de l'observation empirique concernent aussi l'ensemble des classes de rôles identifiés. A titre d'exemple, la littérature comptable n'a pas identifié et examiné la fonction de sécurité cognitive que l'examen des rapports comptables peut procurer au manager. Ce dernier peut percevoir le dispositif comptable à la fois comme une incitation à agir et un moyen de se prémunir contre le risque de prise de décision. Certains dirigeants considèrent qu'en intégrant la comptabilité dans son raisonnement, ils peuvent renforcer leur capacité à prendre une « bonne » décision compte tenu du contexte décisionnel. De plus, pour ces acteurs organisationnels, le « dialogue » avec les chiffres comptables est un moyen d'évacuer le stress du quotidien et la pression de l'échec. Le thème de la sécurité cognitive que donne la comptabilité de gestion met en évidence une raison non instrumentale pour le manager de croire à l'utilité de s'en servir. Ceci rappelle la rationalité cognitive définie par Boudon (2003) selon laquelle l'individu peut se comporter d'une manière donnée parce qu'il a une raison non instrumentale de croire que ce comportement est « bon ». L'information comptable n'est pas ce qui permet de prendre la décision suffisante, mais rassure sur la possibilité d'y parvenir. Comme autre thème qui émerge de l'étude empirique, figure le lien entre l'usage des systèmes comptables et la confiance que le manager en a. Un manager qui utilise l'information comptable pour remplir son rôle informationnel ne le fait que s'il a

vraiment confiance dans sa source et dans le circuit qui l'a généré. Si le dispositif comptable ne semble pas remplir un rôle décisionnel, mais plutôt un rôle informationnel, c'est parce que le manager ne perçoit pas son utilité décisionnelle, mais perçoit un degré satisfaisant de fidélité représentationniste.

Enfin, l'étude des discours des managers a permis d'exploiter des concepts de modes de rationalité (procédural, substantif, partenarial et cognitif) qui jusqu'alors étaient réservés à certaines disciplines comme l'économie ou la sociologie. Considérer les modes de rationalité avec les rôles assignés à la comptabilité de gestion et non comme simple facteur explicatif est une reconnaissance de leur double fonction : ils constituent les raisons et les formes de comportements (Simon, 1976).

Nous concluons que la grille des rôles établie s'avère exhaustive et intégrante de leur richesse et diversité. Initialement construite à partir de la revue de littérature, elle s'est enrichie en la confrontant aux pratiques comptables de managers dans un contexte organisationnel réel.

Tableau 5. Les thèmes de rôles assignés au dispositif comptable et leurs sources

Catégories	Thèmes	Sources
Le méta-rôle informationnel	I1- Mode de rationalité substantif	Théorie
	I2- Contrôler les responsabilités	Théorie
	I3- Alerter, signal d'alarme	Théorie- Terrain
	I4- Avoir confiance en la comptabilité de gestion	Terrain
	I5- Percevoir des défaillances du dispositif comptable le réduisant à un simple dispositif d'information	Théorie- Terrain
Le méta-rôle décisionnel	D1- Mode de rationalité procédural	Théorie
	D2- Contribuer à la prévision- simulation	Théorie
	D3- Identifier les leviers d'action	Théorie- Terrain
	D4- Aider à la construction de la stratégie	Théorie
	D5- Paradoxe de l'utilisation	Terrain
Le méta-rôle relationnel	R1- Mode de rationalité partenarial	Théorie
	R2- Inspirer/instaurer la confiance relationnelle	Théorie- Terrain
	R3- Maintenir/développer les relations de pouvoir	Théorie
	R4- Rendre visible (faire valoir) la performance pour autrui	Terrain
	R5- Aider à la gouvernance (Créer de bonnes relations avec les partenaires)	Terrain
Le méta-rôle cognitif	C1- Faire partie intégrante de la représentation du manager de la réalité organisationnelle	Théorie
	C2- Procurer une sécurité cognitive	Terrain
	C3- Avoir une hiérarchie dans les priorités managériales	Théorie- Terrain
	C4- Utiliser la comptabilité selon une logique locale (perception sélective)	Théorie- Terrain
	C5- (Ré)Encadrement cognitif : donner un cap, une direction	Théorie- Terrain

4. DISCUSSIONS CONCLUSIVES

La coprésence et la hiérarchie des rôles assignés à la comptabilité de gestion par les managers de GX

Sur la base de nos observations empiriques, nous avons souligné une hiérarchie dans la succession des quatre méta-rôles (informationnel, relationnel, décisionnel et cognitif) du dispositif comptable dans la pratique des managers. Dans cette hiérarchie les deux premiers priment sur les deux autres méta-rôles. En particulier, les managers assignent à la comptabilité une fonction de surveillance des contributions des entités et des hommes ainsi qu'une fonction de réplique fidèle de la réalité organisationnelle (Merchant, 1989). En termes de rôle informationnel du dispositif comptable, les contrôleurs de gestion du groupe semblent avoir réussi à satisfaire les dirigeants.

Conformément aux résultats de nombreux travaux (Earl et Hopwood, 1980 ; Pfeffer, 1981 ; Cooper, 1983 ; Mellemvik et al., 1988 ; Macintosh et Scapens, 1990, 1991 et 1996 ; Pezet, 1999 ; Zrihen, 2002), les résultats de notre étude de cas confirment les rôles de crédibilisation des décisions et de rhétorique assignés à la comptabilité de gestion. Nous mettons en lumière l'ampleur de la quête de légitimité par les managers, leur souci de développer leurs relations de pouvoir et surtout leur volonté permanente d'instaurer la compétition entre les hommes et les entités. De plus, ces acteurs reconnaissent, à un moindre degré, un rôle cognitif d'aide à la hiérarchisation des priorités du management, de sécurité cognitive et d'encadrement cognitif (Busch, 1997 ; Das et Teng, 1999 ; Heidmann et Schaffer, 2006). Cependant, les managers de GX n'assignent que faiblement un rôle décisionnel au dispositif comptable (Simon et al., 1954). Si pour les comptables, le dispositif comptable répond aux besoins décisionnels des dirigeants, ces derniers le voient difficilement comme un outil de prévision et d'aide à l'identification des leviers d'action (contrairement à Bescos et Mendoza, 2001). Ce n'est qu'épisodiquement que l'information comptable est intégrée au processus de délibération des managers. Ces derniers ne voient pas la comptabilité de gestion, spécialement le budget, comme un outil d'aide à la planification. Ces résultats ne confirment pas ceux de Dugdale et Lyne (2006) mais plutôt les observations de Hope et Fraser (2003) selon lesquelles le budget n'est pas utilisé pour la planification stratégique. En conséquence de cette perception de défaillance du dispositif comptable en place, les managers de GX développent le plus souvent leur propre système d'information interne en parallèle au système d'information comptable et pas nécessairement en collaboration avec la direction du contrôle de gestion (Simon et al., 1954 ; McKinnon et Bruns, 1992 et 1993).

Pour discuter les résultats de notre recherche sur les rôles que les managers de GX assignent à la comptabilité de gestion, nous avons utilisé la grille de Burchell et al. (1980) présentée dans le tableau 5. Ces auteurs distinguent quatre rôles en fonction du degré d'incertitude des objectifs et celui des relations de causes à effets.

Tableau 5 Les rôles de la pratique comptable dans le processus de décision (Source : Burchell et al., 1980)

Incertitude des causes - effets	Incertitudes des objectifs		
		Faible	Fort
	Faible	Dispositif de réponse	Dispositif d'argumentation, de compromis
	Fort	Dispositif de réponse Dispositif d'apprentissage	Dispositif de rationalisation

Le contexte organisationnel de GX est caractérisé par des objectifs stratégiques clairs, souvent formalisés et diffusés au sein du groupe. Tous les directeurs métiers et fonctionnels sont informés de manière formelle des objectifs poursuivis par le groupe et ceux attribués par la direction générale à chacun d'entre eux.

« La direction générale fixe une fois par an, par référence à un plan quinquennal qui avait été fait, les objectifs économiques de l'entreprise, notamment en termes de marge opérationnelle quand on parle de directions opérationnelles. Et notre rôle c'est de s'assurer que les budgets accordés aux différentes entités du groupe mises ensemble sont en cohérence avec ces objectifs économiques » (EB, directeur du contrôle de gestion- adjoint).

Cependant, les relations de causes à effets sont bien incertaines du fait même de la multitude des interdépendances des marques, des régions où le groupe est implanté ou encore des entités de gestion. Ces dernières ne sont pas toujours définies.

La grille d'analyse de Burchell et al. (1980) et les résultats de Vandebosch (1999) ou encore ceux de Wouters et Verdaasdonk (2002) suggèrent que le dispositif comptable de GX joue une fonction d'apprentissage. Or, nos résultats indiquent que si les managers de GX assignent au dispositif comptable les quatre rôles identifiés par ces auteurs, le rôle du dispositif d'apprentissage n'est qu'à peine perçu. En effet, les trois rôles de dispositif de réponse, de compromis et de rationalisation sont validés par notre observation non participante. Pour les dirigeants de GX, la comptabilité fournit des méthodes d'évaluation des investissements et des valeurs de transformation, de contrôle des marges et du chiffre d'affaires (rôle de dispositif de réponse). La comptabilité de gestion est vue aussi comme un outil de défense de la position hiérarchique et des choix des dirigeants (le rôle de dispositif de compromis) et comme un

moyen de crédibilisation/justification *a posteriori* (le rôle de dispositif de rationalisation). En revanche, on peut difficilement dire que les managers de GX procèdent de manière structurée à des analyses *ad hoc*, à l'établissement de modèles « si-alors » et/ou à des analyses de sensibilité sur la base d'informations comptables. Nous dirons plutôt que même lorsque les contrôleurs de gestion proposaient de telles analyses et modèles, les managers n'étaient pas cognitivement en mesure de les exploiter. En conséquence, on peut dire que le dispositif comptable n'est pas utilisé structurellement par les managers comme un dispositif d'apprentissage. Ce rôle est plus effectif durant certaines périodes comme au début des années 90 où la situation financière était défaillante et, récemment, avec l'apparition de signes de difficultés économiques traduites par la baisse des ventes et de la part de marché. Ce résultat peut paraître surprenant dans un groupe réputé pour sa maîtrise des techniques et des outils comptables.

Une importante divergence de perception entre manager et comptable de GX

L'étude de cas révèle un écart de perception important entre les managers et les comptables. D'une part, l'information comptable est évaluée en termes de validité organisationnelle par le manager mais en termes d'exactitude et de délais de production par le comptable/contrôleur de gestion du central (Pierce et O'Dea, 2003). D'autre part, le comptable/contrôleur de gestion et le manager s'accordent sur l'utilité effective du budget. L'aide à l'allocation des ressources et à la coordination des actions est véritablement perçue par le manager. Concernant le tableau de bord, le professionnel comptable le considère comme un outil strictement utile, alors que le manager a un avis partagé. De même, ce dernier est sceptique par rapport à l'implantation d'indicateurs bilanciaux. Au sujet du ROIC, la divergence est flagrante. Le comptable/contrôleur de gestion du central veut l'instaurer, mais le manager n'en perçoit pas l'utilité. Nous avons montré également qu'alors que le manager demande de simplifier et de rendre plus accessible le dispositif comptable, le contrôleur de gestion du central a tendance à créer de nouveaux outils plus complexes.

Il ressort de cette étude que pour être plus efficace du point de vue des managers, la comptabilité devrait leur fournir une information large (Pierce et O'Dea, 2003), les aider à comprendre le lien entre les actions entreprises ou à entreprendre et leurs résultats (McKinnon et Bruns, 1993), s'aligner sur la stratégie de l'entreprise (Johnson et Kaplan, 1987 ; Norton et Kaplan, 1998) et ainsi aider à la planification stratégique (Ezzamel et al., 1997). Les systèmes de comptabilité doivent atteindre un degré d'efficacité décisionnelle (Simon, 1991) pour être

jugés satisfaisant par les managers et cela en s'alignant sur les spécificités de l'activité managériale (Jonsson, 1998).

Bien que la démarche adoptée, fondée sur l'étude de cas, respecte les principes de la rigueur scientifique, nous sommes conscients des limites habituelles de ses résultats en termes de généralisation. Néanmoins, le choix d'investiguer en profondeur, les perceptions de managers d'une grande organisation, nous a permis de révéler 1- la richesse et la complexité des rôles de la comptabilité de gestion et 2- les limites actuelles de son utilisation dans la pratique managériale. Cette utilisation amène les professionnels et les chercheurs dans ce domaine : (1) à revisiter/repenser les méthodes de calcul de coûts et de pilotage de la performance, qui soient plus proches des préoccupations locales des managers et des rôles qu'ils s'attribuent (Ahrens et Chapman, 2007) et (2) à relier les systèmes d'assistance à la gestion aux modes managériaux de résolution de problèmes (Van Bruggen et Wierenga, 2001).

Bibliographie

- Ahrens, T. et Chapman, C., 2002, "The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain", *Management Accounting Research*, June, Vol. 13, Issue 2, p151-171.
- Ahrens, T. et Chapman, C., 2002, "The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain", *Management Accounting Research*, June, Vol. 13, Issue 2, p151-171.
- Ahrens, T. et Chapman, C., 2006, "Doing qualitative weld research in management accounting: Positioning data to contribute to theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 31; Iss 8, pp. 819-841, Elsevier Ltd. doi:10.1016/j.aos.2006.03.007.
- Ahrens, T. et Chapman, C., 2007, "Management accounting as practice", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32(1-2): 1-27.
- 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., 1984, *Théorie comptable*, Presses de l'Université du Québec.
- Anthony, R., Hawkins, D. and Merchant, K., 1999, *Accounting*, tenth edition, McGraw-Hill.
- Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., & Wells, R. B. (1997). A stakeholder approach to strategic performance measurement. *Sloan Management Review*, Spring, 25–37.
- Atkinson, A.A. et Shaffir, W., 1998, Standards for field research in management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, vol 10, pp. 41-68.
- Berland N., 2001, « Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation », *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, pp. 111-120.
- Berry, A.J et Otley, D.T., "Case-based research in accounting", pp. 231-255, in Humphrey, C. et Lee, B. (edition), 2004, *The real life guide to accounting research: a behind-the-scene view of using qualitative research methods*, Elsevier Ltd.
- Bescos P.L. et Mendoza, C., 2001, "An explanatory model of managers' information needs : implications for management accounting", *The European Accounting Reviews*, 10: 2, pp. 257-289.
- Bhimani, A. et Langfield-Smith, K., 2007, "Structure, Formality and the Importance of Financial and Non-Financial Information in Strategy Development and Implementation", *Management Accounting Research*, Vol 18, Iss 1, pp. 3-31.
- Bisbe, J. et Otley, D.T., 2004, "The effects of the interactive use of management control systems on product innovation", *Accounting, Organizations and Society*, vol 29, n°8, pp. 709-737.

- Boland R.J. Jr, 1993, "Accounting and the Interpretative Act", *Accounting, Organizations and Society*, Feb-April, pp. 1-24.
- Boland, R. J., 1984, "Sens-making of accounting data as a technique of organisational diagnosis", *Management Science*, n° 30, pp. 868-882.
- Boudon, R., 2003, *Raison, bonnes raisons*, 1^{ère} édition, PUF, Paris.
- Bouquin, H., 2001, *Le contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, 426 p., PUF, Paris.
- Bouquin, H., 2003, *Comptabilité de gestion*, 2^{ème} édition ; 2004, 3^{ème} édition, Economica, Paris.
- Broadbent, J., Jacobs, K. et Laughlin, R., 2001, "Organisational resistance strategies to unwanted accounting and finance changes", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14 Issue 5, pp. 565-586.
- 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 (1992a).
- 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.
- 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.
- Chapman, C.S., 1997, « Reflexions on a contingent view of accounting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, 1, pp. 5-27.
- Cheffi, W. (2007), « Contribution à l'étude de l'utilisation des Systèmes Comptables par les managers de grandes entreprises en France », PhD dissertation. DRM - CREFIGE, Université Paris Dauphine.
- Chenhall, R., 2004, "The role of cognitive and affective conflict in early implementation of activity-based cost management", *Behavioural Research in Accounting*, Vol. 16, pp. 19-44.
- Chevalier-Kuzla, C., 1997, « Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique : étude comparée de processus de changement de systèmes de contrôle au sein d'entreprises de réseau publiques », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, CREFIGE-Universite Paris Dauphine.
- Chevalier-Kuzla, C., 1998, "La théorie de la structuration: vers une typologie des rôles du contrôle organisationnel", *Revue De Gestion des Ressources Humaines* n°26-27, mai-juin, pp.81-96.
- Colasse, B., 1997, « Qu'est ce que la comptabilité ? », in *Encyclopédie de Gestion*, sous la direction de Simon, Y. et Joffre, P., Economica.
- Conrad, L., 2005, "A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry", *Critical Perspectives on Accounting*, (16), pp. 1-26.
- Conrad, L., 2005, "A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry", *Critical Perspectives on Accounting*, (16), pp. 1-26.
- Cooper D.J., Hayes D., Wolf F., 1981, "Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting systems in Ambiguous Situations", *Accounting, Organizations and Society*, vol.6, n°3, p.175-181.
- Cooper, D. J., 1983, "Tidiness, Muddle and thinks: Commonalities and divergences in two approaches to accounting research", *Accounting Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, pp. 269-286.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W, 1991, "The management of legitimacy and politics in public sector administration", *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 10, Issue 2, Summer 1991, Pages 135-156.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W, Michelman J., 1993, "An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health care organisations", *Accounting, organisations and society*, Vol 18, N° 1, pp. 1-65.
- Das, T.K. et Teng, B.S., 1999, "Cognitive biases and strategic decision processes: an integrative perspective", *Journal of Management Studies*, vol 36, n° 6, pp. 757-778.
- Drucker, P., 1995, "The information executives truly need", *Harvard Business Review*, pp. 54-63.
- Dugdale, D. et Lyne, S., 2006, « Budgets, structures and beyond budgeting », The 29th Annual Congress of the European Accounting Association, Dublin.

- Earl, M.J. et Hopwood, A.G., 1980, « From management information to information management », in Lucas H.C, Lamb F.F., Lincoln, T.J. et Skipper, K., *The information system environment*, Amsterdam.
- Edenius, M. et Hasselblad, H., 2002, "The balanced scorecard as an intellectual technology", *Organization*, vol 9, n° 2, pp. 249-274.
- Ezzamel, M., Simon, L. et Willmott, H., 1997, "Accounting for management and managing accounting: Reflections on recent changes in the UK", *Journal of Management Studies*, May, Vol. 34, issue 3, pp. 439-464.
- Feldman, M.S. et March, J.G., 1981, "Information in Organizations as Signal and Symbol", *Administrative Science Quarterly*, 26, pp.171-86.
- Fisher, J.G., Maines, L.A., Pfeffer, S.A. et Sprinkle, G.B., 2002, "Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance", *Accounting Review*, October, Vol. 77, Issue 4, p847-865.
- Fry, T.D., Steel, D.C. and Saladin, B.A., 1998, « The use of management accounting systems in manufacturing », *International Journal of Production Research*, Vol. 36, N° 2, pp.503-525
- Hayes, D.C., 1983, "Accounting For accounting: a story of management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 241-249.
- Heidmann, M. et Schaffer, U., 2006, "Exploring the role of management accounting systems in strategic sensemaking", The 29th Annual Congress of the European Accounting Association, Dublin, March 22-24.
- Henri, J., 2006a, "Management control systems and strategy: A resource-based perspective", *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558.
- Henri, J., 2006b, "Organizational culture and performance measurement systems", *Accounting, Organizations and Society*, 31, 77-103.
- Hines, R.D., 1988, "Financial Accounting: in communicating reality, we construct reality", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, N° 3, pp. 251-261.
- Hope, J. et Fraser, R., 2000, "Beyond Budgeting", *Strategic Finance*, October, pp. 30-35.
- Hope, J. et Fraser, R., 2003, "Who needs budgets?", *Harvard Business Review*, February, pp. 108-115.
- 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., 1972, "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Supplement, 156-182.
- Hopwood, A.G., 1973, *Accounting system and managerial behaviour*, London: Saxon House.
- Hopwood, A.G., 1974, "Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation", *The Accounting Review*, pp. 485-495.
- Hopwood, A.G., 1987, "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting Organizations and Society*, p. 207-234.
- Humphrey, C. et Lee, B. (edition), 2004, *The real life guide to accounting research: a behind-the-scene view of using qualitative research methods*, Elsevier Ltd.
- Ijiri, Y., 1975, "Theory of accounting measurement", *Studies in Accounting Research*, N°10, American Accounting Association.
- Innes, J., Mitchell, F. et Sinclair, D., 2000, "Activity-based costing in the UK's largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results". *Management Accounting Research*, 11, pp. 349-362.
- Jain, T. N., 1979, "Alternative methods of accounting and decision making : A psycholinguistic analysis", *The Accounting Review*, janvier, pp. 101.
- Johnson, H.T et Kaplan, R.S., 1987, *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Jonsson, S., 1998, "Relate management accounting to managerial work!", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, N° 4, pp. 411-434.
- Kaplan R.S. et Norton, D.P., 1992, « The balanced scorecard: Measures that drive performance », *Harvard Business Review*, January- February, pp. 71-79.
- Kaplan R.S. et Norton, D.P., 1996, "Linking the balanced scorecard to strategy", *California Management Review*, Vol. 39, n° 1., Fall, pp. 53-79.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., 1996, *The balanced scorecard*, Cambridge, MA: Harvard Business School Press.

- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., 2001, "Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic Management: Part II", *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 2, pp. 147-160.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., 2005, "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance (cover story)", *Harvard Business Review*, Vol. 83 Issue 7/8, s. 172-180.
- Kaplan, R.S., 1986, "The role of empirical research in management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol 11, pp. 429-452.
- Kaplan, R.S., 1990, "Contribution margin analysis: No longer relevant", *Journal of Management Accounting Research*, pp. 2-15.
- Langfield-Smith, K., 2005, "What do we know about management control systems and strategy?" In: C. Chapman, Editor, *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*, Oxford University Press, Oxford, pp. 62-85.
- Lehman, G., 2006, "Perspectives on language, accountability and critical accounting: An interpretative perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, Sep, Vol. 17 Issue 6, pp. 755-779.
- Lewis, C., 1993, « A source of competitive advantage », *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 71, n° 1., pp. 44-46, January.
- Lorino, Ph., 2001, « Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance », les Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- 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. et Scapens, R.W., 1990, "Structuration theory in management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, n° 5, pp. 455-477.
- Macintosh, N.B. et Scapens, R.W., 1991, "Management Accounting and Control Systems: A Structuration Theory Analysis", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 131-158.
- Macintosh, N.B. et Scapens, R.W., 1996, "Structure and agency in management accounting research: A response to Boland's interpretive act", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 21. No. 718, pp. 675-690.
- Marginson, D., King, M. et Mcaulay, L., 2000, "Executives' use of information technology: comparaison of electronic mail and accounting information system", *Journal of Information technology*, 15, pp. 149-164.
- Markus, L. et Pfeffer, J., 1983, "Power and the design and implementation of accounting and control systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, N° 2/3, pp. 205-218.
- Mattessich, R., 2003, "Accounting representation and the onion model of reality: a comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality", *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28, Issue 5, July 2003, Pages 443-470.
- Mauldin, E.G. et Ruchala, L.V., 1999, "Towards a meta-theory of accounting information systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 24, Iss. 4, pp. 317-331.
- McKernan, J.F. et McLulich, K.K., 2004, "Accounting, love and justice", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 No. 3, pp. 327-360
- McKinnon, Sharon M. et Bruns Jr., William J., 1992 (a), *The Information Mosaic* (Harvard Business School Press, May.
- McKinnon, Sharon M. et Bruns Jr., William J., 1992 (b), "Management Information and Accounting Information: What Do Managers Want?", *Advances in Management Accounting*, Vol. 1.
- McKinnon, Sharon M. et Bruns Jr., William J., 1993, "Information and managers: A field study", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, Vol. 5, pp. 84-109.
- Mellemvik, F. et al., 1988, « Functions of accounting- a discussion », *Scandinavian Journal of Management*, vol. 4, pp. 101-119.
- Merchant, K.A., 1989, *Rewarding results, Motivating profit center managers*, Harvard Business School Press.
- Meyer, J.W., 1986, "Social Environments and Organizational Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol.11, n°4/5, p.345-356
- Mia, L. et Chenhall, R., 1994, "The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, N° 1, pp. 1-13.
- Miller, P. et O'Leary, T., 1987, "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 12, N° 3, pp. 235-265.
- Mintzberg, H., 1973, *The nature of managerial work*, Harper and Row.

- 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.
- Mintzberg, H., 1995, "Rounding out the manager's job", *Sloan Management Review*, Fall, 11-24.
- Mintzberg, H., 1996, « Une journée avec un dirigeant », *Revue Française de Gestion*, pp. 106-114, novembre-décembre.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. et Lampel, J., 1999, Safari en pays stratégie, Village Mondial.
- Morgan, G., 1989, Images de L'organisation, traduit de l'anglais de Solange Cherier-Vouvé et Michel Audet, Coll. Sciences de L'administration, Québec, Les Presses de l'Université de Laval et les Ed. ESKA.
- Mouritsen, J. et Bekke, A., 1999, "A space for time: accounting and time based management in a high technology company", *Management Accounting Research*, 10., pp. 159-180.
- 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.
- Otley, D., 1978, "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Spring, pp. 122-149.
- Otley, D., 1994, "Management control in contemporary organizations: towards a wider framework", *Management Accounting Research*, pp. 289-299.
- Pezet, A., 1998, Les fonctions des instruments de la decision d'investir : contribution à une technologie de l'investissement, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.
- Pierce, B. et O'Dea, T., 2003, "Management Accounting information and the needs of managers, Perceptions of managers and accountants compared", *The British Accounting Review*, 35, pp. 257-290.
- Rahman, M. et McCosh, A., 1976, "The influence of organizational and personal factors on the use of accounting information: an empirical study", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, N° 4, pp. 339-355.
- Ryan, B., Scapens, R. et Theobald, M., 1992, "Research method and methodology in finance and accounting", Academic Press, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers.
- Scapens, R.W., 1990, "Researching management accounting practice: the role of case study methods", *British Accounting Review*, 22 (3), 259-281.
- Scapens, R.W., 2006, "Understanding management accounting practices: a personal journey", *British Accounting Review*, 38, pp.1-30.
- Shank, J.K., 1989, "Strategic cost management: New wine, or just new bottles", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 47-65.
- Shapiro, B., 1998, "Toward a normative model of rational argumentation for critical accounting discussions", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23 Issue 7, pp. 641-663.
- 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., 1976, "From Substantive to Procedural Rationality", pp.129-148, in Latsis. S. J., Method and Appraisal in Economics, Cambridge University Press, 229 p.
- 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.
- Simons, R., 1991, "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems", *Strategic Management Journal*, Vol 12, pp. 49-62, January.
- Simons, R., 1994, "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, Vol 15, pp. 169-189.
- Sims, D., 1992, "Information systems and constructing problems", *Management Decision*, 30, 5, pp. 21-27.
- Skinner, W., 1986, "The productivity Paradox", *Harvard Business Review*, July-August, pp. 55-59.
- Skinner, W., 1986, The productivity Paradox, Harvard Business Review, July-August, pp. 55-59.
- Sprinkle, G. B. (2003), "Perspective on experimental research in managerial accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 28, 287-318.

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.

Teller, R., 1999, Le contrôle de gestion. Pour un pilotage intégrant stratégie et finance, Les éditions Management et Société, Les Essentiels de la Gestion, 240 p.

Van Bruggen, G. et Wieringa, B., 2001, "Matching management support systems and managerial problem solving modes: the key to effective decision support", *European Management Journal*, Vol. 19, 3, pp. 228-238.

Vandenbosch, B. (1999). An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness. *Accounting Organizations and Society*, 24, 77-92.

Vander Veecken, H.M. et Wouters, M., 2002, "Using accounting information systems by operations managers in a project company", *Management Accounting Research*, 13, 345-370.

Verdaasdonk, P. et Wouters, 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.

Annexe 1. Guide d'entretien avec des managers lors des deux phases empiriques

1. L'identification de la société, le domaine d'activité, le positionnement sur le marché et la concurrence, la stratégie suivie, les principaux chiffres clés
2. Le poste occupé, le champ du pouvoir, les compétences, l'expérience professionnelle
3. Les critères personnels de réussite pour mener à bien son travail : la démarche de travail et les façons de procéder ; les objectifs recherchés ; l'importance des aspects économiques, aspects stratégiques, aspects sociaux et humains ; l'autoréalisation et les facteurs psychologiques
4. La représentation du manager de son propre rôle organisationnel : orienté information ; orienté décision ; orienté relation
5. La conception du manager de la création de valeur : le concept de la valeur ; les aspects stratégiques ; les aspects économiques, immatériels et humains ; les relations avec les partenaires
6. Les sources d'informations du manager : formelles/informelles ; comptables/non comptables ; quantitatives/qualitatives ; écrites/orales
7. L'organisation comptable : le support logistique et informatique ; l'organisation et le management du SIC ; la nature et la fréquence de diffusion de l'information comptable
8. Le rapport du dirigeant au SIC (dont le service comptable et de contrôle de gestion) : liens directs/indirects avec le service comptable ; le rôle dans l'élaboration/l'évolution/le développement du SIC ; le rapport au SIC : l'utilisateur privilégié ou non, la dépendance ou l'indépendance ; la portée spatiale et temporelle de l'utilisation de l'information comptable
9. La perception de la comptabilité de gestion : représentations, intentions, croyances et jugements à l'égard de la comptabilité de gestion et des comptables/contrôleurs de gestion ; frontières entre les notions de comptabilité, contrôle de gestion et finance ; intérêt porté au dispositif comptable ou à certains postes et indicateurs comptables
10. Le rôle informationnel du dispositif comptable : la réplique fidèle de la réalité de l'entreprise ; l'évaluation des effets des actions passées ; le contrôle *a posteriori* des contributions ; la sanction/la récompense ; l'alerte sur les dérives ; la valorisation de l'entreprise et de ses entités ; l'évaluation des immatériels
11. Le rôle décisionnel du dispositif comptable
 - 11.1. La relation du dispositif comptable avec les processus de décision : l'utilisation d'indicateurs quantitatifs/qualitatifs selon les phases du processus de décision ; les situations décisionnelles ; la portée spatiale et temporelle des problèmes décisionnels ; les qualités requises de l'information comptable utile à la décision
 - 11.2. Le cas particulier de la relation du dispositif comptable à la stratégie et aux plans d'actions : le degré auquel le SIC est un instrument au service de la stratégie et des plans d'actions ; la contribution du dispositif comptable à la formation de sens stratégique, à l'anticipation de l'avenir et à l'identification des leviers d'actions

12. Le rôle relationnel du dispositif comptable : socio-politique (légitimation, pouvoir, conflits, négociation, motivation, adhésion ; langage commun) ; symbolique et rhétorique (persuasion, confiance, argumentation)
13. Le rôle cognitif du dispositif comptable : la hiérarchisation des priorités ; la place de l'information comptable dans la représentation de la réalité ; l'encadrement cognitif.
14. Autres éléments

Annexe 2. Guide d'entretien avec les professionnels comptables de GX

1. La présentation : responsabilité dans le projet, compétences, expériences professionnelles, relations hiérarchiques et fonctionnelles ...
2. Les critères personnels de réussite pour mener à bien votre travail : la démarche de travail et les façons de procéder, les objectifs recherchés, les aspects économiques, les aspects stratégiques
3. Quels sont les principaux facteurs clés de succès du Groupe ? Quels sont les menaces et les facteurs de risque ?
4. Quelle est votre conception de la performance et du pilotage du groupe (les aspects immatériels et multidimensionnels) ? Quels sont selon vous les critères d'une mesure de qualité de la performance ?
5. Quels retours avez-vous concernant l'utilité décisionnelle du dispositif de reporting financier et de consolidation (R&C) en place ? Comment et quand la décision de reformer le dispositif en place a-t-elle été prise ?
6. Le dispositif en place ne semble pas répondre aux besoins de « faire ressortir les faits marquants » et « le suivi des cycles économiques », êtes-vous d'accord ?
7. Quel est l'état actuel de l'avancement de vos réflexions sur le projet de changement de dispositif R&C ?
8. Comment comptez-vous assurer le lien entre les indicateurs du projet R&C et les objectifs stratégiques ?
9. Quelles sont selon vous les implications managériales du choix des indicateurs ainsi que des modes de *reporting* et d'analyse selon les nouveaux axes (par région, par marque, autre) ?
10. Quelle importance accordez-vous à l'étude fonctionnelle et à la remise en question des schémas de gestion ? Quel en serait l'impact selon vous sur la structure et le contenu du nouveau dispositif R&C ?
11. Que pensez-vous de l'intégration de certains indicateurs bilanciels ? Quelles sont les voies de réponse en cours ?
12. Quels sont vos propres besoins, notamment en termes d'informations comptables qui remontent jusqu'à vous, pour perfectionner le dispositif R&C ?
13. Pourriez-vous décrire votre collaboration avec les directeurs fonctionnels et métiers du groupe ? Considérez-vous que leur implication est suffisante ?
14. Selon vous, qu'est-ce que le nouveau dispositif R&C peut apporter aux directeurs métiers et fonctionnels en termes d'information, d'aide à la décision et de gestion relationnelle ?
15. Que pensez-vous de l'existence de plusieurs systèmes d'information de gestion dans le groupe ?
16. Quels sont les facteurs de succès et de risque du projet R&C : techniques, fonctionnels, managériaux ?
17. Quelle représentation avez-vous de votre rôle dans le groupe ?
18. Comment voyez-vous la suite du déroulement du projet et sa mise en œuvre, en particulier l'utilité escomptée pour les managers/dirigeants du groupe ?
19. Pour conclure, existe-t-il d'autres éléments que vous pouvez ajouter ?

Annexes 3. La liste des entretiens de l'étude de cas GX

N°	Date entretien	Durée	Fonction	Niveau
E7	23/06/03	90 mn	Directeur de la communication	N-1
E14	05/04	50 mn	Ex- Directeur des achats du groupe	N-1
E15	17/06/04	80 mn	Directeur de l'intelligence économique	N-1
E16	23/06/04	70 mn	Directeur commercial/ Stratégie et Plan	N-2
E18	08/07/04	70 mn	Directeur d'usine	N-2
E23	12/01/06	120mn	Directeur de la fabrication mécanique (DFM)/Son secrétaire exécutif (ex-directeur filiale Russie)	N-2
E31	20/09/06	80 mn	Directeur d'usine	N-2
E32	09/10/06	90mn	Directeur adjoint à la fabrication mécanique (DFM)	N-1
E33	26/09/06	90mn	Directeur du développement et de l'industrialisation	N-2
E34	17/10/06	60mn	Directeur de la réalisation des systèmes à la direction des technologies et systèmes d'information	N-2
E35	06/11/06	35mn	Directeur des engagements systèmes d'information	N-2
EA	10/01/03	100 mn	Directeur contrôle de gestion- Direction de la	N-2
EB	24/01/03	120mn	Directeur contrôle de gestion adjoint- Groupe	N-1
EC	08/03/04	50mn	Directeur contrôle de gestion adjoint-Groupe- Reporting- Synthèse-Reprévision	N-1
ED	01/04/04	120mm	Directeur Reporting et Consolidation Maître d'ouvrage	N-1
EE	05/04/04	150 mn	Membre Equipe Projet R&C/chargé du TdB de la Direction	N-2
EF	12/04/04	100mm	Membre Equipe Projet R&C/Chargé de l'activité	N-2
EG	17/04/04	100mn	Membre Equipe Projet R&C/chargé du reporting bilanciel	N-2
EH	20/04/04	120mn	Membre Equipe Projet R&C/chargé des fonctions supports	N-2
EI	17/05/04	90mn	Membre Equipe Projet R&C/Chargé du reporting commercial	N-2