

RESPONSABILITE ET CONTROLABILITE : UNE APPROCHE EMPIRIQUE

Françoise GIRAUD
Professeur assistant

ESCP-EAP
79 avenue de la République
75011 PARIS
Tél. : 01 49 23 20 50
Fax : 01 49 23 20 49
E-mail : giraud@escp-eap.net

Résumé

Dans la doctrine classique du contrôle de gestion, la notion de responsabilité est fondée sur le principe de contrôlabilité. Dans un contexte incertain et marqué par de fortes interdépendances, ce principe est problématique. Cet article propose une exploration empirique des pratiques et discours des entreprises à ce sujet.

Mots clés. - responsabilité - contrôlabilité - évaluation de performance.

Abstract

In traditional management control literature, managerial accountability is associated with the controllability principle. But in uncertain and interdependent contexts, this principle raises difficulties. This paper presents the results of an empirical investigation around this topic.

Keywords. – accountability – controllability - performance evaluation.

INTRODUCTION

La notion de responsabilité managériale occupe une place centrale en contrôle de gestion. Si on peut définir un processus de contrôle, de façon générale, comme une démarche « qui consiste à s'assurer que les activités produisent les résultats attendus » (Reeves et Woodward, 1970), la mise en œuvre de ce processus dépend fortement des choix de structure de l'organisation. C'est ainsi que la tendance à la décentralisation¹ que connurent les entreprises dans la première moitié du XX^{ème} siècle s'accompagna de changements radicaux dans le mode d'exercice du contrôle, avec l'introduction de la notion de « centre de responsabilité ». Deux éléments nouveaux apparurent au sein de la doctrine du contrôle. La première idée fut que la délégation du pouvoir de décision ne pouvait être efficace sans une décentralisation parallèle du processus de contrôle : la notion de centres de responsabilité correspondait donc avant tout à une volonté de développer l'*autonomie* des entités, en leur conférant un certain pouvoir de décision, mais également en favorisant une démarche d'autocontrôle à leur niveau. La seconde idée était que cette plus grande marge de manœuvre supposait une contrepartie: les entités se trouvèrent ainsi également investies d'une *responsabilité*, c'est-à-dire d'une obligation de « rendre compte » à la hiérarchie, celle-ci assurant pour sa part un rôle de finalisation et de surveillance globale, selon un principe de subsidiarité². La notion de responsabilité s'avère donc très structurante, dans la mesure où elle établit l'idée d'un partage entre contrôle centralisé et pilotage local.

La ligne de partage entre ces deux niveaux de contrôle, et de ce fait les contours de la responsabilité managériale, furent par ailleurs établis sur la base des principes de la Direction par Objectifs. En substance, l'entité négocie avec la hiérarchie des objectifs et des moyens (des ressources), mais elle dispose d'une marge de manœuvre dans le mode d'affectation des moyens pour atteindre l'objectif. Ce dont l'entité doit rendre compte, c'est donc de la réalisation de l'objectif, d'où la nécessité de construire un système d'évaluation des performances d'une part, et d'en garantir la cohérence avec les objectifs fixés d'autre part.

1. Problématique

1.1. Les fondements de la responsabilité : contrat et contrôlabilité

Dans le cadre général que nous venons de rappeler, la doctrine classique du contrôle de gestion préconise que la définition des objectifs, par lesquels les contours de la responsabilité du manager seront tracés, suive un certain nombre de principes. En premier lieu, de nombreux auteurs ont mis en avant l'importance d'une participation des managers dans ce processus

¹ Nous utilisons ici le terme « décentralisation » pour désigner le *processus* de délégation de la prise de décision, et non, comme c'est souvent le cas, sa forme la plus achevée. La décentralisation peut donc revêtir des degrés plus ou moins marqués.

² Le terme français *responsabilité* est source de confusion dans la mesure où il traduit simultanément les idées d'autonomie et d'obligation de rendre compte. La langue anglaise distingue de façon plus précise les termes *responsibility* et *accountability*, le premier désignant l'étendue du champ de décision de l'entité et la seconde ce dont elle est amenée à rendre compte. Pour notre part, c'est à ce second sens du terme responsabilité que nous nous référerons ici.

d'élaboration : c'est le passage de la Direction par Objectifs (D.P.O.) à la Direction Participative par Objectifs (D.P.P.O.). La responsabilité repose donc sur un fondement contractuel.

Un second principe fort est le principe dit de « contrôlabilité » des objectifs, principe à la fois limitatif et impératif. Il est limitatif dans la mesure où il subordonne la responsabilité du manager aux éléments qu'il « contrôle », et prescrit de ce fait l'élimination des éléments « non contrôlables ». Les arguments qui soutiennent ce principe sont de deux natures : d'une part, dans la mesure où la performance d'une activité peut résulter de causes étrangères aux décisions propres du manager, il apparaît plus juste (*fair*) de neutraliser ces causes externes et de focaliser l'évaluation des performances sur ce qui relève du seul mérite du manager ; à défaut, l'injustice créée peut se traduire par une démotivation du manager, qui devient elle-même source de moindre performance. Un second argument en faveur de la limitation de l'évaluation aux seuls éléments contrôlables est une question de distribution de l'information : si on veut structurer de façon efficace les informations de suivi des performances, il est important que celles-ci soient adressées aux managers qui disposent des leviers d'action nécessaires au redressement de la situation en cas de problème. Ainsi, rendre le manager responsable d'éléments qui sont hors de son contrôle n'est jugé ni motivant, ni efficace.

Le principe de contrôlabilité est non seulement limitatif, mais également impératif. Ceci signifie que dès lors qu'un élément est jugé contrôlable par un manager, alors il relève d'une saine gestion que celui-ci en soit rendu responsable. L'argument sous-jacent à ce principe s'appuie sur l'idée que la délégation du pouvoir de décision induit des risques, qui rendent nécessaire une surveillance des activités déléguées (Sloan, 1963).

Le principe de contrôlabilité se traduit donc concrètement par une « ingénierie » de l'évaluation des performances, dont le but est à la fois de neutraliser les éléments non contrôlables et, inversement, de garantir que tous les éléments contrôlables sont intégrés à la responsabilité du manager. La typologie traditionnelle des centres de responsabilité, qui distingue les centres dits « de coûts », « de revenus », « de profit », « d'investissement », s'inscrit bien dans cette logique : il s'agit de reconnaître que les entités d'une entreprise peuvent avoir des champs de contrôlabilité plus ou moins larges par rapport à l'objectif final de profit, et d'en tenir compte dans la nature de la responsabilité qui leur est impartie. De même, l'usage des prix de cession internes peut entrer dans cette logique d'affectation des performances au « bon responsable », en évitant par exemple de transférer des performances de services en amont du processus de production vers les services aval.

Avant d'évoquer les critiques dont fait actuellement l'objet le principe de contrôlabilité, il nous semble important d'en approfondir la portée réelle, en tentant de clarifier la signification du concept même de contrôlabilité.

1.2. La notion de contrôlabilité

Paradoxalement, malgré son caractère central, la notion de contrôlabilité est assez peu explicite dans la littérature. Nous tenterons de dégager ici les caractéristiques particulières associées à cette notion dans la doctrine classique du contrôle de gestion. Ceci nous permettra

en particulier d'apprécier les critiques émises à leur juste valeur car, comme nous le verrons, certaines d'entre elles portent moins sur l'idée même de contrôlabilité que sur certains de ses attributs.

1.2.1. Un lien entre une activité et un individu

La première caractéristique qui se dégage de la littérature est que la notion de contrôlabilité est *personnalisée*, c'est-à-dire qu'elle renvoie à un acteur ou à un groupe d'acteurs clairement identifiés. La contrôlabilité exprime un lien entre un individu et une activité économique (Cooper et Ijiri, 1983). Bien plus, la doctrine classique pose le postulat qu'il n'existe pas de charge non contrôlable en soi, et que la seule distinction pertinente est celle qui oppose les charges contrôlables « par un manager » à celles qui sont contrôlables « par d'autres managers » (Ferrara, 1964). En d'autres termes, le lien établi entre les activités de l'entreprise et les individus qui la composent est un lien exhaustif.

1.2.2. Un lien entre un individu et une performance

Que signifie donc l'idée qu'une personne ou une entité détient le contrôle d'une activité? Le langage managérial courant est encore une fois ambigu : le terme contrôle est parfois appliqué aux ressources dont un manager est investi (ex : « Il a le contrôle des effectifs »), parfois à son champ d'intervention (ex : « Il a le contrôle de la zone Asie »), ou encore à un élément de performance (ex : « Il contrôle les charges de personnel »), etc. Pour Choudhury (1986), ce flou sémantique amène de nombreux auteurs à confondre indûment les concepts d'*autonomie* et de *contrôlabilité*. L'autonomie correspond selon lui à la liberté d'action dont dispose le manager, alors que la contrôlabilité désigne la possibilité de maîtriser (de contrôler) la performance d'une activité donnée. Elle se définit donc par rapport à un *effet* économique attendu, à la maîtrise de l'*outcome* de l'activité et non à celle de ses *inputs*³. Ainsi, puisque dans la doctrine classique, la norme de référence est d'ordre financier, on dira de façon plus rigoureuse qu'un manager a la contrôlabilité d'une charge, d'un revenu, d'un résultat (au sens comptable du terme), d'un élément d'actif, ou de façon plus générale d'une performance.

1.2.3. Une possibilité d'action

Le terme « contrôlabilité » contient en réalité plus l'idée d'une *possibilité* de contrôle que celle d'un contrôle de fait. Cette idée recouvre toutefois plusieurs significations.

Dans la doctrine, elle désigne tout d'abord l'idée d'une *habilitation* : la possibilité d'agir correspond avant tout à une autorisation formelle d'agir. L'autorité est conférée officiellement, déléguée, distribuée selon un processus de structuration volontariste de la prise de décision au sein de l'organisation. Ce lien entre la responsabilité du manager et son pouvoir de décision amène ainsi certains auteurs à distinguer les principes d'évaluation des

³ En réalité, Choudhury donne une définition plus large de la contrôlabilité, qui correspond à la façon dont le manager perçoit les relations de causalité entre son comportement, les effets économiques qui en résultent (*outcome*) et sa rémunération. L'idée qu'il développe est que le manager est motivé avant tout par sa rémunération, et que la performance de l'activité ne constitue à ses yeux qu'un moyen en ce sens. De ce fait, la contrôlabilité ne sera pas subordonnée à la production d'un *outcome* lorsque le manager dispose de la possibilité d'agir directement sur sa rémunération (négociation).

performances des *activités* des principes d'appréciation de la performance des *responsables* d'activités (Dearden, 1987) : un manager n'a en effet pas toujours la main sur l'ensemble des charges relatives à son activité, notamment lorsque certaines décisions restent centralisées (gestion des investissements, des achats, des coûts de services communs, etc.).

L'autorité formelle ne suffit cependant pas à circonscrire l'idée de contrôlabilité dans la doctrine classique du contrôle de gestion. Celle-ci signifie également la détention d'un pouvoir d'action *réel* sur la performance. Celui-ci est parfois assimilé à la détention des *ressources* nécessaires à la conduite de cette activité (Gordon, 1963). C'est l'idée implicite selon laquelle le responsable doit disposer de « moyens ». Toutefois, cette conception a depuis longtemps été dénoncée : en mettant l'accent sur la fonction de gestion des ressources assignée au manager, elle néglige sa mission principale, qui est d'assurer l'adaptabilité de l'activité aux exigences des marchés, sa profitabilité.

« La responsabilité [*responsibility*] se définit comme l'ensemble des activités dont un manager a la charge et dont il est redevable [*accountable*] [...]. L'autorité est l'ensemble des ressources confiées à un manager et pour lesquelles il a le pouvoir de décider quelle en sera l'utilisation [...]. La distinction entre responsabilité et autorité peut être confuse, car dans beaucoup de situations, il n'y a pas de différence majeure entre la responsabilité du manager sur la conduite de son activité [*concern for a set of activities*] et sa gestion des ressources [*custody*]. La distinction est également dépourvue de pertinence au niveau du dirigeant, car sa responsabilité et son autorité coïncident. En revanche, pour les managers de niveau intermédiaire, il peut y avoir une différence importante entre l'objectif de gestion des ressources et la responsabilité, entre le pouvoir de contrôle sur les ressources et la responsabilité [*accountability*] sur les résultats généralement mesurée en termes de profit [...]. Le travail d'un manager est de prendre des initiatives : il est responsable d'un segment d'activité [...]. Son principal rôle est de trouver ce qu'il faut faire pour rendre cette activité plus performante. Ainsi, quelle que soit l'action qu'il convient de mener, son travail est de la prendre en charge, soit en réallouant les ressources qui sont à sa disposition, si elles sont suffisantes, soit en influençant la façon dont les autres managers utilisent leurs ressources. » (Vancil, 1978, p.51).

L'idée que le manager doit disposer de moyens pour avoir le contrôle est donc plus large que la seule détention de ressources. Pour certains auteurs, elle signifie surtout qu'il doit disposer d'une « marge de manœuvre » importante, c'est-à-dire que son pouvoir de décision doit être « suffisamment large » (Solomons, 1965), qu'il doit être autonome (Vancil, 1978). Si l'autonomie se distingue conceptuellement de la contrôlabilité, pour autant elle en constitue une condition importante.

1.2.4. Un pouvoir exclusif

Mais au sein de la doctrine classique, l'idée d'autonomie est également une notion relative. Elle signifie non seulement que le pouvoir de décision doit être suffisamment large, mais également qu'il doit être exclusif. Ainsi, la doctrine prescrit que la répartition du pouvoir de décision doit se faire de façon spécifique et sans recouvrement possible (Kellog, 1962).

La contrôlabilité elle-même doit être exclusive, c'est-à-dire que l'effet produit, en l'occurrence la performance de l'activité, ne doit pas résulter d'autres facteurs que la décision du manager concerné. Ainsi, certains auteurs estiment qu'au delà d'un certain seuil de dépendances, la responsabilisation même du manager n'est pas possible (Solomons, 1965 ; Ronen et Livingstone, 1975). Ce seuil de dépendance est en réalité très bas, car l'idéal est qu'il n'y ait pas de dépendances du tout. C'est la raison pour laquelle la minimisation des dépendances constitue l'un des critères importants de structuration des entreprises (Lorsch et Allen, 1973 ; Thompson, 1967⁴).

Lorsque cette condition de seuil est remplie, c'est-à-dire que la responsabilisation du manager est possible, l'effet des dépendances résiduelles doit être neutralisé pour l'évaluation des performances du manager. Seuls les éléments relevant du contrôle exclusif de ce dernier doivent être retenus. C'est ainsi que le principe de contrôlabilité exige en toute logique que trois types d'externalités soient neutralisés pour l'évaluation des performances des managers (Demski, 1976) :

- Les effets dus à des événements imprévisibles (« filtre d'événements »).
- Les effets des décisions prises par d'autres managers ou par la hiérarchie (« filtre de séparation managériale »)
- Les effets des décisions prises par les managers occupant précédemment le poste, et qui continuent éventuellement à produire leurs effets (« filtre de période »). Ce point est un corollaire du précédent, et exige qu'inversement, on prenne en compte les effets à long terme des décisions du manager dans l'appréciation de sa performance.

La conjonction de ces différents principes et postulats aboutit à une conception binaire de la contrôlabilité dans la doctrine classique : un manager a, ou n'a pas, le contrôle d'un élément de performance donné, et lorsqu'il l'a, c'est de façon exclusive, si bien que l'on peut décomposer la performance de l'entreprise en zones de contrôlabilité claires et compartimentées.

1.3. La mise en question du principe de contrôlabilité

Le lien établi entre responsabilité et contrôlabilité soulève toutefois aujourd'hui un certain nombre de questions. Tout d'abord, les entreprises actuelles sont confrontées à un contexte économique de plus en plus complexe, qui semble affaiblir la contrôlabilité dont disposent les managers. En particulier, dans un contexte d'incertitude croissante de l'environnement, la performance finale d'une activité ne résulte pas uniquement des décisions du manager qui en a la charge, mais elle est également affectée par de nombreux facteurs externes (décisions de clients, des dispositions légales ou politiques d'un pays, etc.). Par ailleurs, le souci croissant de coordination, la volonté de promouvoir une gestion plus transversale des entreprises,

⁴ Par ordre de force croissante, THOMPSON distingue trois types de dépendances : les dépendances poolées ou dépendances de communauté, qui lient des entités qui appartiennent à un même groupe, mais sont indépendantes sur le plan opérationnel ; les dépendances séquentielles, qui résultent de l'enchaînement successif de leurs activités ; les dépendances réciproques enfin, qui nécessitent de nombreuses interactions réciproques entre les entités.

entraînent une imbrication de plus en plus forte des processus de décision au sein des entreprises, à la fois entre niveaux hiérarchiques et entre différents centres de responsabilité : la performance d'une activité est donc également affectée par des décisions prises en dehors de la zone d'autorité de son manager. Ainsi, non seulement le poids des éléments non contrôlables s'alourdit, mais leur neutralisation devient également plus difficile à mettre en œuvre, dans la mesure où les influences s'avèrent à la fois multiples et diffuses.

Indépendamment de ces difficultés opérationnelles, la pertinence même du principe de contrôlabilité fait l'objet d'une controverse. Certains auteurs estiment ainsi que ce principe favorise une conception individuelle de la responsabilité qui constitue un frein à une bonne coordination des entreprises, et qu'il convient d'évoluer vers une responsabilité plus collective (Mc Nair et Carr, 1994). On peut toutefois penser que certaines d'entre elles s'attachent avant tout à dénoncer une vision de la contrôlabilité conçue comme un pouvoir d'engager des ressources.

« La vision hiérarchique par responsabilité met l'accent sur la délégation de ressources et le contrôle sur l'utilisation de ces ressources. Le contrôle budgétaire en représente l'image la plus typique : il n'y a pas de responsabilité sans contrepartie en termes de pouvoirs et de moyens. Se sentir, en dernier ressort, fondamentalement défini au sein de l'entreprise comme « responsable » exige que l'on soit très attentif à avoir une pleine maîtrise de ses moyens et de ses pouvoirs. Le contrôle du territoire propre en découle presque inéluctablement. En fait, la gestion par les responsabilités est parfaitement cohérente avec les principes tayloriens : elle s'appuie sur le contrôle ; elle se préoccupe essentiellement de la consommation des ressources et donc de leur allocation. L'approche par responsabilité se base sur un modèle d'allocation statique des ressources. Les hommes sont vus principalement comme détenteurs de ressources qui leur sont confiées par l'entreprise et sur l'usage desquelles ils doivent rendre compte. » (LORINO, 1991, p.42)

Nous avons vu en effet les limites de cette conception de la contrôlabilité, mais également que la doctrine tentait de dépasser cette conception pour en retenir une plus proche de l'idée d'un pouvoir d'influence du manager.

Cependant, certaines modélisations au sein de la théorie de l'agence offrent une critique plus radicale du principe de contrôlabilité : ainsi, dans le cadre d'un contexte incertain, l'application de ce principe aboutirait à la mise en place de contrats moins efficaces entre l'entreprise et ses managers (Demski, 1976 ; Baiman et Demski, 1980 ; Zimmermann, 1979 ; Choudhury, 1986).

Pour d'autres auteurs en revanche, le principe de contrôlabilité reste pertinent en soi : le maintien d'éléments non contrôlables dans l'évaluation des performances d'un manager se traduit en effet par des coûts pour l'entreprise, soit sous forme d'une rémunération supplémentaire du risque transféré au manager, soit sous une forme plus diffuse par la perte de motivation des managers, l'adoption de comportements contre-productifs (aversion au risque), des pertes de temps liées à la négociation de ce qui doit être considéré comme contrôlable (Merchant, 1989). Le problème ne résulterait pas d'une insuffisance intrinsèque

du principe de contrôlabilité, mais de la difficulté de le faire cohabiter avec d'autres exigences. Dans un « contrat idéal » entre l'entreprise et ses managers, le système de mesure des performances doit non seulement respecter le principe de contrôlabilité afin de préserver la motivation des managers, mais également être convergent avec l'intérêt général de l'entreprise, donner une représentation fidèle de la performance réelle, être simple et relié à des systèmes d'incitation à la fois stimulants et peu coûteux. Or ces qualités ne sont pas toujours compatibles, d'où la nécessité de procéder dans certains cas à un arbitrage, parfois au détriment du principe de contrôlabilité. Ce qui expliquerait la non application du principe de contrôlabilité ne serait alors pas son absence de pertinence, mais son caractère secondaire.

1.4. Objectifs de la recherche

Face à cette diversité de points de vue au regard du principe de contrôlabilité, notre objectif est de proposer une exploration empirique de la question. Il s'agit de comprendre la façon dont les entreprises perçoivent et traitent ce problème de la complexité, et les conséquences que celle-ci entraîne dans la façon de définir la responsabilité de leurs managers. Le principe de contrôlabilité est-il appliqué et, le cas échéant, peut-on inférer de l'observation des pratiques et des discours qui les accompagnent un modèle alternatif du fondement de la responsabilité ?

2. Méthodologie

Nous avons réalisé une enquête par questionnaire auto-administré auprès d'un échantillon de 1156 managers. Ceux-ci occupent soit une fonction de direction générale d'entité (que nous appellerons « niveau de responsabilité A »), soit la responsabilité d'une grande fonction opérationnelle comme la direction commerciale, la direction des achats ou la direction de la production (niveau de responsabilité B).

Le taux de réponse à cette enquête est de 24%, si bien que nous disposons d'une base de 265 questionnaires exploitables. L'analyse des non-réponses par type de fonction et par niveau de responsabilité ne fait pas apparaître de biais significatif.

Le questionnaire, dont le texte intégral est reproduit en annexe, est structuré en deux parties :

- Une description des critères d'évaluation des managers : trois types de critères d'évaluation ont été proposés (financiers, opérationnels et comportementaux) ; les managers ont été interrogés sur le poids relatif de chaque catégorie, la tendance observée dans cette répartition, et sur leur opinion quant à la pertinence des différents types de critères.
- Un approfondissement de la question des dépendances : trois types de dépendances ont été abordées successivement : la dépendance à l'égard de facteurs externes, la dépendance par rapport aux décisions d'autres managers de l'entreprise, enfin la dépendance par rapport aux décisions hiérarchiques. Nous avons tout d'abord cherché à apprécier comment les managers percevaient l'ampleur et la tendance de ces dépendances ; puis la façon dont celles-ci étaient

(ou non) prises en compte pour l'évaluation de leurs performances ; là encore, les managers ont été invités à formuler leur opinion à ce sujet.

Toutes les questions ont été posées dans un premier temps sous une forme fermée, afin de faciliter la comparaison des réponses ; cependant, elles ont été systématiquement accompagnées d'une possibilité de commentaires qualitatifs. Ceux-ci ont fait l'objet d'une analyse *a posteriori*, qui nous a permis de dégager des catégories d'argumentation et d'en mesurer la fréquence.

3. Synthèse des résultats

Nous présentons ci-dessous les grandes lignes des résultats de l'enquête, les réponses détaillées aux questions pouvant être consultées dans Giraud (2000).

3.1. Validation de la problématique

Le premier objectif de l'enquête consistait à confirmer les postulats d'incertitude et de dépendances qui constituent le point de départ de notre problématique.

Il est important de rappeler que la notion de contrôlabilité, et donc celle de dépendance, s'apprécie au regard d'une performance attendue. Or l'enquête montre que le modèle « tout-financier », tel qu'il est porté par la doctrine, ne correspond plus à la réalité, et que les critères d'évaluation opérationnels et comportementaux sont également importants : 72% des Directeurs généraux et 78% des managers de niveau n-1 estiment être évalués également sur des critères opérationnels ; ces chiffres sont respectivement de 83% et 87% pour les critères comportementaux ; en poids relatif, les critères non financiers représentent en moyenne 45% de l'évaluation des Directeurs Généraux et 57% de celle des responsables de niveau n-1.

D'un certain côté, ceci atténue le problème lié au principe de contrôlabilité : les critères non financiers de performance sont en effet *a priori* plus contrôlables que les critères financiers, dans la mesure où ils sont captés en amont du résultat financier, donc plus près de la prise de décision. La diversité des critères compense en partie la moindre contrôlabilité induite par l'incertitude et la complexité.

Pour autant, la problématique de l'incertitude et de la complexité demeurent tout à fait valides aux yeux des managers. Nous avons en effet interrogé ceux-ci sur leur sentiment de dépendance au regard des critères d'évaluation pris dans leur ensemble, afin de neutraliser le phénomène que nous venons d'évoquer. Les résultats sont très clairs :

- Bien qu'évalués sur des critères multiples, les managers se sentent fortement dépendants de facteurs extérieurs : les risques liés à l'environnement sont jugés forts ou très forts par 88% des Directeurs Généraux et par 86% des Responsables de niveau n-1. Respectivement 70% et 75% des managers estiment par ailleurs que l'impact de ces facteurs externes a augmenté sur les dernières années, et plus de 50% estiment que ce renforcement est significatif.
- Les managers se sentent également dépendants des décisions de leurs pairs et de la hiérarchie. Ce résultat est assez marqué pour les responsables de niveau n-1 : la

dépendance est jugée forte ou très forte à 72% par rapport aux décisions de leurs pairs, et à 77% par rapport à la hiérarchie. Cette dépendance est plus faible pour les Directeurs Généraux, ce qui semble normal compte tenu de leur rôle de management global d'une activité. Mais dans les chiffres bruts, elle s'avère néanmoins tout à fait significative: 40% des Directeurs Généraux estiment que leur dépendance à l'égard des décisions de leurs pairs est forte ou très forte, et cette proportion s'élève à 59% en ce qui concerne la dépendance par rapport aux décisions hiérarchiques, ce qui est surprenant à ce niveau de responsabilité. Ceci confirme donc notre postulat de départ, à savoir que les conditions d'autonomie totale requises par le modèle classique du contrôle de gestion ne sont plus réunies. Par ailleurs, la majorité des managers constate un accroissement de ces dépendances sur les dernières années : 49% des directeurs généraux et 64% des responsables de niveau n-1 constatent un renforcement des dépendances à l'égard de pairs, et respectivement 45% et 46% perçoivent un renforcement des dépendances hiérarchiques.

Les problématiques de l'incertitude et de la complexité sont donc vécues comme tout à fait réelles et d'une ampleur bien plus forte que par le passé, et ce malgré la multiplicité des critères d'évaluation.

3.2. Principe de contrôlabilité

Le second objectif des travaux empiriques consistait à observer dans quelle mesure le principe de contrôlabilité était appliqué dans une perspective d'évaluation des managers. Ce principe, rappelons le, prescrit d'une part que les dépendances entre responsables soient limitées au maximum, et d'autre part qu'elles soient neutralisées pour l'évaluation des performances. Sur le premier point, les résultats montrent que malgré le contexte de fortes dépendances que nous venons de dégager, la responsabilité des managers n'est pas remise en question, ce qui est donc contradictoire avec les préconisations de la doctrine classique.

Par ailleurs, quel que soit le type de dépendances, il est très rare que celles-ci fassent l'objet d'une neutralisation totale (au plus 14% des cas). Si certains managers estiment que ces dépendances sont partiellement neutralisées, on retiendra que dans la majorité des cas, celles-ci sont *maintenues dans le périmètre de responsabilité* du manager : c'est le cas pour 62% des Directeurs Généraux et 46% des responsables de niveau n-1 en ce qui concerne les facteurs externes, pour 58% et 53% en ce qui concerne les dépendances à l'égard de pairs, et pour 59% et 52% en ce qui concerne les dépendances hiérarchiques. De plus, lorsque les dépendances sont neutralisées dans l'évaluation, elles le sont dans la grande majorité des cas de façon informelle.

Lorsque l'on sonde l'opinion des managers à ce sujet, il est paradoxal de constater une convergence assez significative de leurs points de vue avec les pratiques en vigueur, contrairement à ce qui semble correspondre à leur intérêt personnel. Ainsi, une proportion importante des managers estime que les dépendances *doivent* être maintenues au sein de leur périmètre de responsabilité : ceci correspond à la réponse de 44% des Directeurs Généraux et de 32% des responsables de niveau n-1 pour les dépendances externes, ces proportions étant

respectivement de 45% et 31% pour les dépendances à l'égard de pairs, et de 35% et 34% pour les dépendances hiérarchiques.

Il semble donc à première vue que le principe de contrôlabilité ne soit pas mis en pratique, et que sa pertinence même soit contestée, puisque l'opinion des managers corrobore les pratiques. Il nous semble toutefois nécessaire d'approfondir la question en exploitant également les commentaires qualitatifs apportés par les managers.

Dans la première partie du questionnaire, et donc avant que la question des dépendances ne soit explicitement évoquée, les managers étaient invités à justifier leur position à l'égard des différents critères sur lesquels ils étaient évalués. Lorsque l'on analyse leurs arguments, on s'aperçoit que les managers n'invoquent que rarement le critère de la contrôlabilité : celle-ci ne représente que 10% des arguments spontanés en faveur des critères financiers (respectivement 9% et 11% selon le niveau de responsabilité), et à peine plus pour les critères opérationnels (respectivement 14% et 11% des réponses).⁵

L'argument le plus fréquemment cité en appui des critères d'évaluation est leur cohérence avec *l'intérêt économique* de l'entreprise. Les résultats sont éloquentes : quels que soient le type de critère et le niveau de responsabilité auquel on se situe, cet argument arrive en tête des réponses spontanément apportées par les managers : l'intérêt économique explique la pertinence des critères financiers pour 37% des Directeurs Généraux et 40% des responsables de niveau n-1 ; pour les critères opérationnels, ces chiffres s'élèvent à 83% et 53% des réponses, et à 40% et 34% pour les critères comportementaux. C'est sans doute ce dernier résultat qui est le plus significatif à ce sujet : bien que ce soient les critères sur lesquels ils disposent de la plus grande contrôlabilité, les managers mettent néanmoins en premier plan les vertus économiques des critères comportementaux : ils estiment par exemple que ces critères permettent de mieux répondre à la flexibilité accrue exigée par les clients ou aux besoins issus d'un contexte d'activité multiculturel.

D'autres commentaires permettent de préciser ce constat. En effet, une proportion importante des managers, on l'a vu, n'est pas favorable à la neutralisation des dépendances. L'argument le plus fréquent pour justifier cette position est qu'il relève du *rôle du manager* de gérer ces dépendances : 44% des Directeurs Généraux et 45% des responsables de niveau n-1 ont apporté cette réponse pour les facteurs externes, respectivement 53% et 43% pour les dépendances à l'égard de pairs, et 60% et 41% pour les dépendances hiérarchiques. La notion de dépendance n'est pas vécue comme contradictoire avec celle de responsabilité, elle est perçue comme un élément *normal* du contexte dans lequel la responsabilité des managers doit être construite.

Ceci peut s'interpréter comme l'émergence d'une conception plus entrepreneuriale de la responsabilité. Etre responsable signifierait alors assumer et prendre en charge le risque lié à l'activité que l'on gère, quelles que soient les conditions de difficulté associées. Alors que le modèle classique se soucie des moyens à la disposition du manager, le modèle entrepreneurial

⁵ La contrôlabilité n'apparaît pas explicitement comme argument en faveur des critères de comportement. La raison est vraisemblablement que ces critères sont par nature sous le contrôle exclusif du manager, donc que la question ne se pose pas.

serait plus centré sur l'atteinte des résultats. La responsabilité est alors moins fondée par une condition de contrôlabilité que par l'existence de risques économiques à gérer. A l'instar de l'évolution qu'a connue la responsabilité juridique ces dernières années (Giraud, 2000), les entreprises mettraient l'accent sur la fonction de pilotage de la performance économique, et non sur la fonction de gestion des comportements, comme c'est le cas dans la doctrine classique.

Toutefois, cette interprétation nous semble devoir être modulée. En effet, si l'argument de l'intérêt économique de l'entreprise apparaît effectivement dominant dans l'appréciation des critères d'évaluation, ce n'est pour autant pas le seul argument qui émerge des réponses.

Ainsi, la notion d'*engagement contractuel* n'est pas absente des commentaires :

- D'une part, en se référant à leur rôle de manager, les répondants mettent implicitement l'accent sur l'idée que les responsabilités sont *acceptées* avec une fonction ou un statut dans l'entreprise ;
- De même, si les réponses aux questions détaillées sur l'évaluation des performances ne mettent que faiblement en avant l'idée de conformité des performances aux objectifs négociés, il n'en est pas de même pour la question de synthèse, dans laquelle cet argument arrive en tête du classement (poids relatif de 34% pour les Directeurs Généraux et de 36% des responsables de niveau n-1). Ce n'est alors pas l'acceptation d'un poste, mais celle d'un objectif qui fonde la responsabilité du manager.

Dans les deux cas, la légitimité de la responsabilité s'appuie sur son *acceptation* par le manager, plus que sur un fondement objectif (comme la prise en charge du risque ou la contrôlabilité).

Il semble également que l'on ne puisse pas évacuer aussi radicalement le principe de contrôlabilité. D'une part, si les résultats montrent que les dépendances sont généralement maintenues dans le périmètre de responsabilité des managers et qu'une proportion significative de managers adhèrent à ce principe, néanmoins la majorité d'entre eux préféreraient qu'elles soient partiellement neutralisées (respectivement 47% et 54% des réponses pour les facteurs externes, 36% et 49% pour les dépendances à l'égard de pairs, 40 et 41% pour les dépendances hiérarchiques). De même, la proportion de managers estimant que ces dépendances devraient être totalement neutralisées n'est pas négligeable (8% et 15% des réponses pour les facteurs externes, 20% et 18% pour les dépendances à l'égard de pairs, 25% et 23% pour les dépendances hiérarchiques)⁶. Ceci indique que la contrôlabilité des résultats conserve une certaine importance aux yeux des managers, même si celle-ci semble secondaire par rapport à l'enjeu économique.

On peut également souligner qu'une proportion non négligeable de managers explique l'absence de neutralisation des dépendances non par une position de principe, mais en invoquant les difficultés *pratiques* de l'exercice (respectivement 7% et 20 % des réponses pour les facteurs externes, 6% et 25% pour les dépendances à l'égard de pairs, 13% et 18%

⁶ Nous reviendrons plus loin sur l'interprétation des écarts observés entre les différents types de dépendances.

pour les dépendances hiérarchiques). Ces réponses attestent de l'intérêt « théorique » que présenteraient ces neutralisations aux yeux des managers concernés.

Mais surtout, il apparaît que *l'absence totale* de pouvoir apparaît comme un facteur discriminant beaucoup plus net. Cet argument représente en effet respectivement 24 et 43% des arguments négatifs à l'égard des critères financiers, 14 et 29% à l'égard des critères opérationnels. C'est également le principal argument en faveur d'une neutralisation des dépendances : il explique respectivement 54 et 67% des arguments en ce qui concerne les dépendances à l'égard de facteurs externes, 42 et 17% en ce qui concerne les dépendances à l'égard de décisions d'autres managers, et 33 et 50% pour les dépendances hiérarchiques. Un *certain seuil* de contrôlabilité apparaît donc nécessaire pour que le manager puisse être considéré comme responsable.

On notera d'ailleurs que lorsqu'ils invoquent leur « maîtrisabilité » des résultats, les managers n'utilisent que rarement le terme « contrôle ». La contrôlabilité est souvent présentée non comme une variable discrète, mais comme une variable continue : les managers utilisent les termes « influence », « lien avec l'activité », « impact des décisions », plus que le terme « contrôle ». Ils se réfèrent plus à un *degré* de contrôlabilité, à une « influençabilité », qu'à une contrôlabilité totale. Ainsi, le fait que les dépendances ne soient pas neutralisées pour l'évaluation des performances ne signifierait alors pas que le lien établi entre responsabilité et maîtrisabilité n'est pas pertinent, mais *qu'une contrôlabilité partielle ne remet pas en cause la responsabilité* : « Les critères financiers sont pertinents car ils reflètent *en grande partie* la qualité de la gestion du manager » ; « Si nos actions ont été bonnes, cela doit *se voir* sur le résultat » ; « Ce sont des éléments sur lesquels *je dispose de leviers* » ; « Ce sont des critères *largement influencés* par mes décisions » ; « Ils dépendent *en partie* de moi » ; « Les critères opérationnels *sont liés* à mon activité ». La seconde partie du questionnaire permet d'aboutir au même constat. Les managers acceptent facilement *un certain degré de dépendances* : « C'est la vie » ; « C'est le rôle du manager de gérer ces contraintes » ; « Le statut de manager induit des risques ». En revanche, une absence totale d'influençabilité serait contradictoire avec la responsabilisation du manager.

Un dernier point mérite d'être souligné à propos du fondement de la responsabilité. Les résultats détaillés montrent en effet que les managers ne réagissent pas de façon totalement homogène selon le type de dépendances. La proportion de managers qui estiment que les dépendances devraient être totalement neutralisées est beaucoup plus forte pour les dépendances horizontales (respectivement 20% et 18% selon le niveau de responsabilité) et les dépendances hiérarchiques (respectivement 25% et 23%), que pour les facteurs externes (8% et 15%). En d'autres termes, on est plus prêt à assumer les « coups du sort » (l'impact des facteurs externes) que la responsabilité de quelqu'un d'autre. Ceci semble indiquer que la « justice » (*fairness*) à laquelle se réfèrent les managers concernés pour fonder leur responsabilité s'exprime moins en termes de lien entre les décisions et les résultats qu'en termes d'*équité* entre les managers. On passe alors de l'idée de justice commutative (inhérente au principe de contrôlabilité) à celle d'une justice distributive, qui suppose moins l'équilibre des charges et des devoirs qu'un équilibre entre les devoirs de chacun.

Si nous synthétisons nos différentes observations, on peut dire que le principe de contrôlabilité n'est généralement pas appliqué par les entreprises. Si l'on conserve l'idée d'une contrôlabilité exclusive, sa pertinence même est contestée. En revanche, le principe d'influçabilité, c'est-à-dire d'une contrôlabilité partielle, entraîne une adhésion plus forte. Mais le principe qui domine les réponses des managers est la nécessité d'une cohérence entre l'évaluation des performances et l'intérêt économique de l'entreprise et, dans une moindre mesure, le caractère contractuel de cette évaluation.

4. Discussion et interprétation des résultats

Les résultats sont donc marqués par la multiplicité des fondements possibles de la responsabilité managériale, même si l'un d'entre eux domine largement, l'intérêt économique de l'entreprise. Cette multiplicité peut toutefois s'interpréter de plusieurs façons.

On ne peut écarter l'hypothèse de la coexistence de plusieurs conceptions différentes de la responsabilité. *Il n'existerait pas de modèle général* expliquant l'ensemble des pratiques et des points de vue, mais des approches particulières et variées. Certains managers auraient ainsi une vision plus large de la responsabilité, de type « entrepreneurial », fondée sur l'intérêt économique de l'entreprise ; d'autres une vision plus restreinte, mettant l'accent sur la contrôlabilité, ou plus exactement sur un principe plus souple d'influçabilité ; d'autres enfin une vision plus contractuelle, dans laquelle la négociation occupe une place centrale au détriment de facteurs objectifs. En particulier, on peut penser que la complexité à laquelle sont confrontées les entreprises ne suscite pas nécessairement des réactions homogènes dans les pratiques, et que celles-ci présentent des degrés de maturité différents. Toutefois, la validation d'une telle hypothèse supposerait d'aller plus loin dans l'analyse des pratiques. Il faudrait en effet poursuivre l'analyse afin de mettre en évidence les facteurs de contingence expliquant l'adoption d'un modèle plutôt que d'un autre. Pour notre part, nous avons vu ci-dessus que le principe des questions ouvertes mettait en avant les principaux arguments avancés par les managers, mais ne permettait pas de conclure s'ils étaient alternatifs ou complémentaires ; d'autre part, notre approche exploratoire s'est limitée à l'observation de l'applicabilité du modèle classique et à l'exploration de l'existence d'un modèle alternatif *général*. Le seul facteur de contingence que nous ayons exploré est celui du niveau de responsabilité, qui ne s'est pas avéré discriminant. Les données dont nous disposons à l'issue de l'enquête sont donc insuffisantes pour confirmer ou infirmer cette hypothèse.

Par ailleurs, l'hypothèse de modèles contingents n'est valide que si l'on peut montrer que le choix de l'un des critères s'opère au détriment des autres, et que l'on a donc bien affaire à des *types* différents de responsabilité. Or le mode de collecte des données que nous avons retenu n'est pas sans incidence sur les résultats obtenus. Ainsi, l'investigation par questionnaire auto-administré et l'aspect non-directif des demandes de commentaires, liés à une volonté d'approcher la question de façon exploratoire, induisent un risque de décalage entre le contenu des réponses et la pensée « réelle » du manager. D'une part, le questionnaire ne permet pas, comme lors d'un entretien, de faire préciser sa pensée au manager, d'obtenir des confirmations, de susciter des approfondissements de sa réflexion, de mettre en évidence des nuances par des itérations entre le chercheur et la personne interrogée. Il y a donc un plus grand risque d'erreur d'interprétation des réponses de la part du chercheur, mais aussi de plus grande superficialité dans les réponses apportées par le manager, soumis à une « pression » plus faible. Mais surtout, en laissant la question totalement ouverte, seul apparaît le *premier choix* du manager, l'argument qui lui vient spontanément à l'esprit. Si la force de cette approche est de limiter l'effet de suggestion de la part du chercheur, et donc d'augmenter la richesse des réponses, en revanche, les réponses peuvent ne pas refléter *complètement* la pensée des managers. Ainsi, si on avait proposé à ces derniers une liste d'arguments possible,

en leur demandant de se positionner par rapport à chacun d'eux, il est possible que plusieurs leur soient apparus pertinents, là où spontanément une seule réponse leur est venue à l'esprit.

Une seconde hypothèse qui permettrait d'interpréter la multiplicité des critères émergents est celle de l'existence d'un modèle de responsabilité intrinsèquement *composite*. Les différents arguments que nous avons dégagés ne renverraient alors pas à différentes conceptions de la responsabilité managériale, mais constitueraient un ensemble de conditions *complémentaires* et indissociables inhérentes à ce concept. Leur caractère apparemment contradictoire aboutirait alors à une notion de responsabilité qui soit un *compromis* entre plusieurs contraintes et principes divergents, mais tout aussi pertinents les uns que les autres. Nous avons vu plus haut que c'était par exemple la thèse de Merchant (1989). Mais alors, les résultats nous montrent que l'arbitrage se fait clairement en faveur de l'intérêt économique, au détriment du principe de contrôlabilité.

La mise en évidence de la notion plus souple d'influçabilité nous semble permettre une interprétation différente. En effet, si on revient aux critiques émises par les théoriciens de l'agence à l'encontre du principe de contrôlabilité, on peut se demander si elles ne s'adressent pas surtout à une conception binaire et exclusive de cette dernière. Si on reprend leur argumentation, en quoi le maintien du principe de contrôlabilité aboutirait-il à des contrats moins efficaces entre l'entreprise et ses managers? L'idée sous-jacente est qu'il renforcerait le risque de comportement opportuniste de la part du manager, c'est-à-dire que celui-ci serait tenté d'agir dans le sens de la maximisation de son intérêt propre, notamment lorsqu'existe un contexte d'asymétrie d'information entre l'agent (le manager) et le principal (son supérieur). Il s'agit donc de construire le contrat qui oriente le comportement du manager dans le sens de l'intérêt général. Mais le risque d'opportunisme, par définition, n'a aucun sens pour les éléments qui sont *totalelement* non contrôlables. Il n'existe que sur les éléments contrôlables ou partiellement contrôlables par les managers, et c'est sur ces derniers que porte la controverse. Alors que le principe de contrôlabilité exclut les éléments partiellement contrôlables de la responsabilité du manager, le principe d'influçabilité les intègre. L'intérêt de l'entreprise est alors préservé, puisque le risque d'opportunisme est complètement cerné. En intégrant les éléments partiellement contrôlables, et en excluant les éléments totalement incontrôlables, le principe d'influçabilité offre donc l'opportunité d'un rapprochement entre le critère d'intérêt économique de l'entreprise et celui de justice envers les managers, par un compromis entre ces deux critères. Dans ce cas, la multiplicité des critères émergeant de l'observation des pratiques ne serait qu'apparente, car l'intérêt économique de l'entreprise et le respect du principe d'influçabilité sont très proches.

Fonder la responsabilité managériale sur le principe d'influçabilité traduirait une évolution du concept de responsabilité comparable à celle que l'on peut observer dans d'autres champs que la gestion, et qui va dans le sens d'une extension du champ de la responsabilité individuelle. C'est le cas par exemple dans le domaine juridique, avec le passage d'une responsabilité basée sur la faute à une responsabilité basée sur le risque, mais également dans les réflexions philosophiques, qui préconisent parfois une responsabilité accrue des individus face à la montée des risques auxquels est confrontée la société (Giraud, 2000).

5. Perspectives d'ouverture

Si le principe d'influçabilité offre donc des avantages certains comparé au principe plus strict de contrôlabilité, pour autant il soulève un certain nombre de questions complémentaires, auxquelles les résultats de l'enquête ne permettent pas de répondre ici.

En premier lieu, on peut se demander si le principe d'influçabilité doit être appliqué de façon stricte (c'est-à-dire que tous les éléments partiellement contrôlables relèveraient de la responsabilité du manager), ou si une condition de seuil est souhaitable (c'est-à-dire que seuls les éléments sur lesquels un *certain* degré d'influence est exercé relèvent de cette responsabilité). Les réponses apportées au questionnaire ne sont pas suffisamment précises pour décrire les pratiques à ce niveau, et une enquête plus ciblée sur ce point mériterait d'être menée.

En particulier, le principe d'influçabilité soulève la délicate question de la répartition des responsabilités entre managers. Dans la mesure où un même élément de performance est en général le fruit d'influences multiples, doit-on appliquer strictement le principe et considérer que tous les managers concernés sont responsables, ou faut-il lui adjoindre une condition de priorité, et attribuer la responsabilité plutôt à l'un d'entre eux. Dans le premier cas, on évolue vers un schéma de responsabilité plus collectif, alors que dans le second cas on reste sur un schéma de responsabilités individuelles et exclusives. Nous avons vu que certains auteurs préconisaient un modèle plus collectif, mais il nous semble que les effets d'un tel modèle en termes de comportement sont mal connus, et que là encore, des recherches plus fines devraient être menées.

Enfin, la notion d'influçabilité est délicate à apprécier, dans la mesure où l'influence du manager doit être discernée au sein d'un ensemble diffus de facteurs. Ceci souligne la caractère fortement subjectif de cette appréciation, à la fois de la part du manager et son supérieur. Il en découle une nécessité de mener des recherches complémentaires pour essayer de mieux comprendre les mécanismes de ce jugement. Par exemple, certains auteurs ont mis en évidence le concept de *locus of control*, qui désigne la propension d'une personne à attribuer les effets observés à ses propres actes (*internal locus of control*) ou à les rejeter au contraire vers des causes extérieures (*external locus of control*). Un approfondissement de ces questions d'ordre psychologique nous semble nécessaire.

Références bibliographiques

Besson P., Bouquin H., Escoffier B., Lorino P., Pesqueux Y., « Contrôle de gestion et responsabilité : le contrôle rend-il irresponsable ? », *Entreprises et Histoire*, n°20, 1998, pp 117-127.

Baiman S., et Demski J.S., « Economically optimal performance evaluation and control systems », *Journal of Accounting Research*, vol 18, supplément 1980, pp. 184-220.

Choudhury N., « Responsibility accounting and controllability », *Accounting and Business Research*, Summer 1986, pp. 189-198.

- Cooper W. et Ijiri Y., *Kohler's Dictionary for Accountants*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1983.
- Dearden J., « Measuring profit center managers », *Harvard Business Review*, septembre-octobre 1987, pp.84-88.
- Demski J.S., « Uncertainty and evaluation based on controllable performance », *Journal of Accounting Research*, automne 1976, pp.230-245.
- Ferrara W.L., « Responsibility accounting : a basic control concept », *NAA Bulletin*, septembre 1964, pp.11-19.
- Giraud F., « Complexité et responsabilité : à la recherche d'un modèle émergent », Thèse de doctorat, Université Paris IX, 2000.
- Gordon M.J., « Toward a theory of responsibility accounting systems », *NAA Bulletin*, décembre 1963, pp.3-9.
- Kellog M.N., « Fundamentals of responsibility accounting », *NAA Bulletin*, avril 1962, pp.5-16.
- Lorino P., *Le contrôle de Gestion Stratégique*, Paris, Dunod, 1991.
- Lorsch J.W. et Allen S.A., *Managing Diversity and Interdependence*, Harvard University, Cambridge, MA, 1973.
- Mc Nair C.J. et Carr L.P., « Responsibility redefined : changing concepts of accounting-based control », *Advances in Management Accounting*, Vol 3, 1994, pp.85-117.
- Merchant K., *Rewarding results : motivating profit center managers*, Harvard Business School Press, 1989.
- Reeves T.K. et Woodward J., « The study of managerial control », in *Industrial Organization : behavior and control*, Londres, Oxford University Press, 1970.
- Ronen J. et Livingstone J.L., « An expectancy theory approach to the motivational impacts of budgets », *Accounting Review*, octobre 1975.
- Sloan A.P., *My years at General Motors*, Doubleday, 1963.
- Solomons D., *Divisional Performance : measurement and control*, Richard Irwin, Homewood, Ill., 1965.
- Vancil R.F., *Decentralization : managerial ambiguity by design*, Dow-Jones Irwin, Homewood Ill, 1978.
- Zimmermann J.L., « The costs and benefits of cost allocations », *The Accounting Review*, Vol LIV, n°3, juillet 1979, pp.504-521.

ANNEXE

Questionnaire

Présentation générale de l'étude

Dans cette étude, nous nous attachons à comprendre comment votre responsabilité de manager est conçue, par votre entreprise d'une part, par vous-même d'autre part.

L'une des dimensions les plus tangibles de la responsabilité d'un manager, ce sont les éléments dont il doit « rendre compte ». C'est pourquoi nous chercherons dans un premier temps à saisir votre responsabilité telle qu'elle transparaît dans le système d'appréciation des performances mis en place par votre entreprise. Puis, dans une seconde partie, nous nous placerons sur un plan plus personnel en élargissant les questions aux aspects non formalisés de votre responsabilité de manager.

Pour répondre à ce questionnaire, veuillez entourer la réponse adéquate. De façon générale, il vous est possible de sélectionner plusieurs réponses si cela vous semble pertinent.

EVALUATION DE VOTRE RESPONSABILITE

Q1 – Quels sont les processus effectifs par lesquels vous estimez être évalué dans votre entreprise ?

- L'entretien individuel de fin d'année..... 1
- Un processus continu de suivi des objectifs individuels..... 2
- La discussion régulière et formalisée des résultats économiques obtenus... 3
- Des circuits d'information informels 4
- Autre 5

Préciser :

Q2 - Parmi les critères suivants, quels sont ceux qui sont utilisés pour apprécier votre performance?

1 – Critères financiers : Oui 1 Non 2
(par exemple, résultat comptable, ROI, maîtrise des coûts, EVA, etc.)

* Préciser les critères de mesure utilisés:.....
.....

* Ces critères vous semblent-ils pertinents ? Oui 1 Non 2
Pouvez-vous expliquer votre position ?
.....
.....

* Au cours des dernières années, avez-vous observé une tendance au renforcement du poids de ces critères ? Oui 1 Non 2

Commentaires :.....
.....

2- Critères opérationnels de performance : Oui 1 Non 2
 (par exemple, critère de qualité de produit, de délai de service, etc.)

* Préciser les critères de mesure utilisés:.....

* Ces critères vous semblent-ils pertinents ? Oui 1 Non 2
 Pouvez-vous expliquer votre position ?

.....

* Au cours des dernières années, avez-vous observé une tendance Oui 1 Non 2
 au renforcement du poids de ces critères ?

Commentaires :.....

3- Critères de comportement : Oui 1 Non 2
 (par exemple : qualités relationnelles, leadership, travail en équipe, etc.)

* Préciser les critères de mesure utilisés:.....

* Ces critères vous semblent-ils pertinents ? Oui 1 Non 2
 Pouvez-vous expliquer votre position ?

.....

* Au cours des dernières années, avez-vous observé une tendance Oui 1 Non 2
 au renforcement du poids de ces critères ?

Commentaires :.....

4- Autres critères d'évaluation : Oui 1 Non 2

* Préciser les critères de mesure utilisés:.....

* Ces critères vous semblent-ils pertinents ? Oui 1 Non 2
 Pouvez-vous expliquer votre position ?

.....

* Au cours des dernières années, avez-vous observé une tendance au renforcement du poids de ces critères ? Oui 1 Non 2

Commentaires :

Q3- Pouvez-vous indiquer ou estimer le poids relatif de chacun de ces critères ? (en pourcentage approximatif du total)

<i>Critères</i>	<i>Poids relatif dans l'évaluation</i>
Financiers %
Opérationnels %
Comportementaux %
Autres %
Total	100 %

Q4- Quel est à vos yeux l'impact de cette évaluation sur votre rémunération globale et sur votre plan de carrière ?

	Nul	Faible	Fort	Très fort
Impact sur votre évolution de carrière	1	2	3	4
Impact sur votre rémunération	1	2	3	4

Pouvez-vous chiffrer le poids de votre rémunération variable par rapport à votre rémunération totale : %

Q5- Certains critères d'évaluation sont-ils communs avec d'autres responsables, et cela vous semble-t-il pertinent ?

<i>Critères</i>	<i>Critères partagés ?</i>		<i>Pertinence ?</i>	
Financiers	Oui 1	Non 2	Oui 1	Non 2
Opérationnels	Oui 1	Non 2	Oui 1	Non 2
Comportement	Oui 1	Non 2	Oui 1	Non 2
Autres	Oui 1	Non 2	Oui 1	Non 2

Pouvez-vous motiver votre réponse ?

.....

Risques liés à l'environnement

Q6- A quel degré vos résultats vous semblent-ils affectés par des facteurs externes à l'entreprise (environnement économique et politique, décisions des clients, des concurrents, etc.) ?

1 = très fortement 2 = fortement 3 = faiblement 4 = de façon négligeable ou nulle

Pouvez-vous préciser les facteurs qui vous concernent plus particulièrement ?

.....

Q7- Au cours des dernières années, avez-vous observé un accroissement de ces influences ?

1=accroissement significatif 2= léger accroissement 3= pas d'évolution 4= diminution

Comment interprétez-vous cette évolution ?

.....

Q8- Pour l'appréciation de vos résultats, l'incidence de ces influences extérieures est-elle :

- totalement neutralisée..... 1
- partiellement neutralisée..... 2
- maintenue dans votre périmètre de responsabilité 3

Commentaires :

.....

Si cette incidence est totalement ou partiellement neutralisée, est-ce :

- De façon formelle et chiffrée.....1
- De façon informelle.....2

Pouvez-vous préciser de quelle manière s'opère cette neutralisation :

.....

Q9- Vous estimez pour votre part que ces influences :

- Devraient être totalement neutralisées..... 1
- Devraient être partiellement neutralisées..... 2
- Relèvent de votre périmètre de responsabilité..... 3

Pouvez-vous motiver votre réponse :

.....

Interdépendances et complexité

Q10- A quel degré vos résultats vous semblent-ils affectés par des décisions internes à votre entreprise, mais qui ne relèvent pas de votre périmètre ? (*hors décisions de la hiérarchie, qui seront traitées dans le paragraphe suivant*)

1 = très fortement 2 = fortement 3= faiblement 4=de façon négligeable ou nulle

Pouvez-vous préciser les types de dépendances qui vous concernent plus particulièrement ?

.....

Q11- Au cours des dernières années, avez-vous observé un accroissement de ces interdépendances ?

1=accroissement significatif 2= léger accroissement 3= pas d'évolution 4= diminution

Comment interprétez-vous cette évolution ?

.....

Q12- Pour l'appréciation de vos résultats, l'incidence de ces interdépendances est-elle :

- totalement neutralisée..... 1
- partiellement neutralisée..... 2
- maintenue dans votre périmètre de responsabilité 3

Commentaires :

.....

.....

Si cette incidence est totalement ou partiellement neutralisée, est-ce :

- De façon formelle et chiffrée.....1
- De façon informelle.....2

Pouvez-vous préciser de quelle manière s'opère cette neutralisation :

.....

Q13- Vous estimez pour votre part que ces interdépendances :

- Devraient être totalement neutralisées..... 1
- Devraient être partiellement neutralisées..... 2
- Relèvent de votre périmètre de responsabilité..... 3

Pouvez-vous motiver votre réponse :

.....

.....

.....

Dépendances hiérarchiques

Q14- A quel degré vos résultats vous semblent-ils affectés par les décisions prises à un niveau supérieur dans l'entreprise ou le groupe ?

1 = très fortement 2 = fortement 3 = faiblement 4 = de façon négligeable ou nulle

Pouvez-vous préciser la nature de ces dépendances ?

.....

.....

Q15- Au cours des dernières années, avez-vous observé une variation de ces dépendances hiérarchiques?

1 = accroissement significatif 2 = léger accroissement 3 = pas d'évolution 4 = diminution

Comment interprétez vous cette évolution ?

.....

.....

Q16- Pour l'appréciation de vos résultats, l'incidence de ces dépendances hiérarchiques est-elle :

- totalement neutralisée..... 1
- partiellement neutralisée..... 2
- maintenue dans votre périmètre de responsabilité 3

Commentaires :

.....
.....

Si cette incidence est totalement ou partiellement neutralisée, est-ce :

- De façon formelle et chiffrée.....1

- De façon informelle.....2

Pouvez-vous préciser de quelle manière s'opère cette neutralisation :

.....

Q17- Vous estimez pour votre part que ces interdépendances :

- Devraient être totalement neutralisées..... 1

- Devraient être partiellement neutralisées..... 2

- Relèvent de votre périmètre de responsabilité..... 3

Pouvez-vous motiver votre réponse :

.....
.....
.....

Q18- De façon plus générale, de quoi votre entreprise vous demande-t-elle de rendre compte?

- Des éléments sur lesquels vous détenez un pouvoir d'action hiérarchique.... 1

- Des éléments sur lesquels vous exercez une certaine influence, même si elle n'est pas hiérarchique..... 2

- Des objectifs que vous avez négociés avec votre hiérarchie..... 3

- Autre 4

Pouvez-vous justifier votre point de vue ?

.....
.....
.....

Q19- Pour votre part, de quoi estimez-vous devoir rendre compte?

- Des éléments sur lesquels vous détenez un pouvoir d'action hiérarchique..... 1

- Des éléments sur lesquels vous exercez une certaine influence, même si elle n'est pas hiérarchique..... 2

- Des objectifs que vous avez négociés avec votre hiérarchie..... 3

- Autre 4

Pouvez-vous justifier votre point de vue ?

.....
.....
.....

AU DELA DE L'EVALUATION

Q20- Les éléments sur lesquels votre entreprise vous fait rendre compte vous semblent-ils :

- | | | | |
|----------------------------------------|---|----------------------------------|---|
| Clairement définis et formalisés | 1 | Contenir des zones de flou | 3 |
| Clairement définis mais implicites.... | 2 | Très flous..... | 4 |
- Pouvez-vous motiver votre réponse ?

.....

.....

Percevez-vous une tendance dans ce degré de formalisation de vos responsabilités ?

Tendance à un renforcement de la formalisation 1

Pas d'évolution majeure 2

Tendance à une baisse de la formalisation..... 3

Comment interprétez-vous les raisons de cette tendance ?

.....

.....

Cette tendance vous semble-t-elle pertinente ? Oui 1 Non 2

Pouvez-vous motiver votre réponse ?

.....

.....

Q21- Pour votre part, vous estimez que vos « devoirs » de manager doivent être :

- Très clairement formalisés, et que votre responsabilité ne saurait aller au delà..... 1
- Formalisés le plus clairement possible, mais votre « sens des responsabilités » doit parfois prendre le relais..... 2
- Formalisés autant que possible, mais c'est votre « sens des responsabilités » qui est déterminant dans vos fonctions 3
- Peu formalisés, afin que votre « sens des responsabilités » puisse s'exprimer pleinement..... 4

Pouvez-vous justifier votre point de vue ?

.....

.....

Aimeriez-vous ajouter d'autres réflexions ou commentaires à cette étude ?

.....

.....

Tous les éléments de signalétique qui suivent sont indispensables à l'exploitation de ce questionnaire.

Le groupe auquel vous appartenez:

Nom :

Secteur d'activité :

Nationalité du groupe:

Chiffre d'affaires :

Effectif global du groupe :

Structure de l'organisation (*si plusieurs facteurs sont pertinents, indiquer par un chiffre l'ordre d'importance*) :

Par fonctions.....	1	...	
Divisions produits.....	2	...	
Divisions géographiques.....	3	...	
Divisions marchés	4	...	
Autre	5	...	Préciser :

L'entité dont vous êtes responsable, ou à laquelle vous êtes rattaché:

Nom :

Secteur d'activité :

Chiffre d'affaires :

Effectif:

Position dans la structure du groupe : (*schéma*)

Votre fonction au sein de cette entité :

DG	1	Directeur Production	3
Directeur Commercial	2	Directeur Achats	4
		Autre	5

Titre exact :

Quelle est votre ancienneté dans le poste ?	Moins de 1 an	1
	De 1 à 3 ans	2
	Plus de 3 ans	3

De qui dépendez-vous hiérarchiquement ?(*signaler les rattachements multiples*)

.....
.....

Pouvez-vous décrire de façon synthétique le contenu de vos responsabilités :

.....
.....
.....

Souhaitez-vous être destinataire des résultats de l'enquête ?

Oui 1

Non 2