

CONTROLE DE GESTION, QUALITE DES INFORMATIONS POUR LA PRISE DE DECISION ET FACTEURS DE CONTINGENCE

Pierre-Laurent BESCOS et Carla MENDOZA

Professeurs au Groupe ESCP

Département CPO - Groupe ESCP

79, avenue de la République - 75543 - Paris cedex 11

Tel. : 01-49-23-20-55/Fax : 01-49-23-22-80

E-mail : bescos@escp.fr

Résumé :

Cette communication présente les résultats complémentaires d'une enquête effectuée auprès de 120 managers afin de cerner la place occupée dans la prise de décision par les informations diffusées notamment par la fonction contrôle de gestion. Les principaux résultats présentés ici sont les bases d'un modèle explicatif de la satisfaction des managers vis-à-vis des informations fournies et des besoins non satisfaits. Il en résulte l'exploration des voies nécessaires pour améliorer la qualité des informations fournies au regard des besoins des utilisateurs. Cette modélisation s'appuie sur les apports de la théorie de la contingence.

Summary :

This paper presents some results of a study undertaken with 120 managers concerning the place taken in the decision making by information, including the information provided by the management accounting function. We explore some results, such as the manager satisfactions regarding the information provided in several topics, and give some complements concerning their global degree of satisfaction. These principal results conduct to a contingency theory model suggesting useful ways in order to improve the quality of information for managers.

L'une des missions reconnues du contrôle de gestion est de fournir des informations pour la prise de décision (Löning, Pesqueux, 1998, p. 206).

Afin de mieux comprendre et d'améliorer le rôle du contrôle de gestion dans ce domaine, et pour mettre en place une démarche qualité, il importe donc de s'intéresser aux informations utilisées par les managers dans la prise de décision (Bruns, McKinnon, 1992).

Nous avons tenté d'y contribuer dans divers travaux s'appuyant sur les résultats d'une enquête effectuée auprès de 120 cadres dirigeants et cadres supérieurs réalisée entre 1994 et 1996 dans onze entreprises (Mendoza, Bescos, 1996, 1998a, 1998b, 1998c). Nous ne reviendrons pas dans cette communication sur l'ensemble du champ couvert par notre enquête, mais nous nous attacherons plus spécifiquement à examiner ici les facteurs qui peuvent déterminer les opinions des managers vis-à-vis de la qualité des informations fournies ou qui expliquent les besoins non couverts.

Pour commencer, une brève revue de la littérature nous permettra de mieux cerner la problématique de cette étude que nous avons située dans le champ de la théorie de la contingence. Dans un deuxième temps, nous présenterons la méthodologie de notre enquête et les variables exogènes ou endogènes retenues qui peuvent expliquer le degré de satisfaction des managers au regard des informations fournies, notamment par les contrôleurs de gestion. Enfin, une troisième partie proposera une modélisation des facteurs de contingence mis en évidence et débouchera sur des préconisations.

1. La théorie de la contingence et les besoins d'information des managers

Il existe de nombreux travaux sur le rôle de l'information dans la prise de décision (Mendoza, Bescos, 1996, 1998a, 1998c). En particulier, les producteurs d'information de gestion, et notamment les contrôleurs de gestion, se voient à l'heure actuelle remis en question. Afin de devenir de véritables partenaires dans la prise de décision, les contrôleurs de gestion se doivent d'évoluer. Cela est d'autant plus nécessaire qu'une étude récente (Jordan, 1998) montre que les

contrôleurs de gestion sont de plus en plus impliqués dans une forte coopération sur le terrain avec les opérationnels, même si l'auteur constate également un décalage certain entre les besoins et les pratiques observées (Jordan, 1998, p. 20).

De ce fait, il est important de connaître les facteurs exogènes et endogènes pouvant expliquer les insatisfactions constatées ou les manques vis-à-vis des informations fournies. C'est ainsi que peut s'améliorer la qualité des prestations fournies par le contrôle de gestion et les autres acteurs de la diffusion de l'information au sein des entreprises.

Chercher des relations de cause à effet entre des variables explicatives et le degré de satisfaction des managers renvoie à un ensemble de travaux se réclamant de la théorie de la contingence. Cette démarche conduit également à proposer une modélisation.

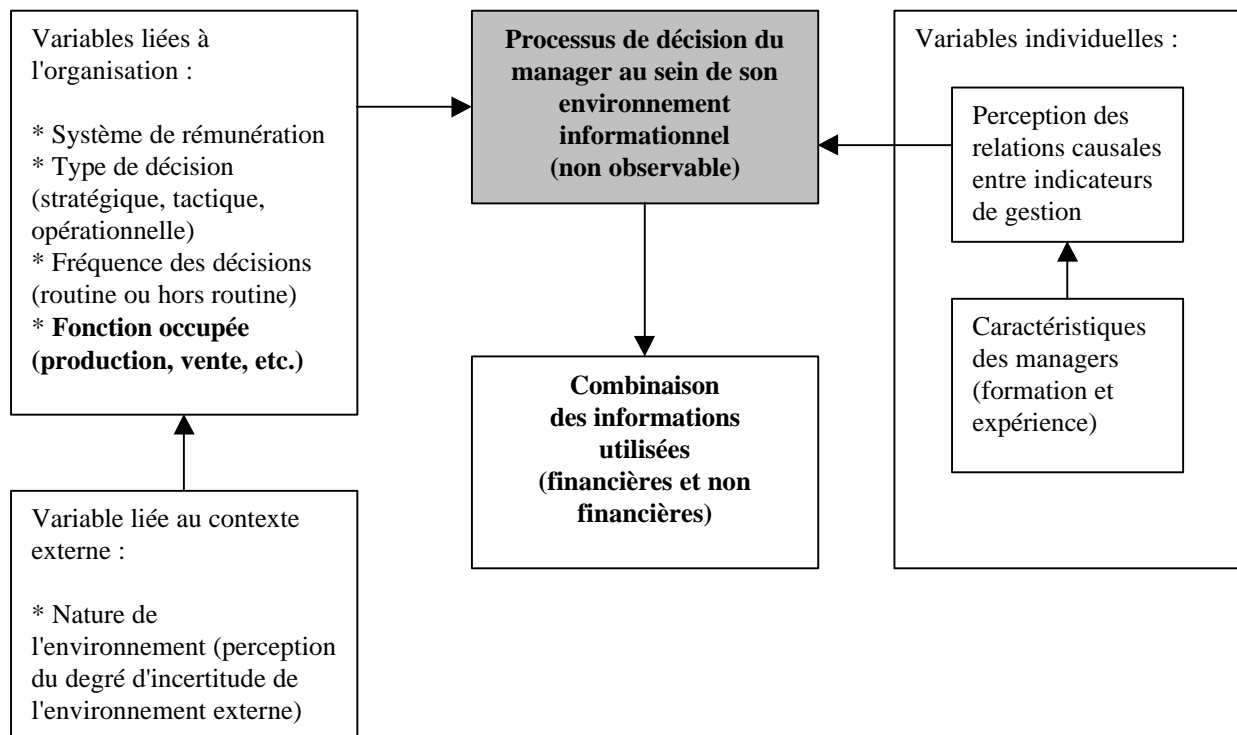
L'application de la théorie de la contingence à la comptabilité et au contrôle de gestion est ancienne et les travaux fort nombreux (Waterhouse, Tiessen, 1978). Des réflexions récentes militent pour un renouveau des approches dans ce domaine (Fisher, 1995, 1998 ; Mitchell, Reid et Smith 1998 ; Monsen et Näsi, 1998 ; Morissette, 1998).

Par ailleurs, même si d'autres apports théoriques sont possibles, c'est la recherche de facteurs de contingence qui semble la plus appropriée pour répondre aux questionnements de notre recherche de nature empirique. Avec une finalité prescriptive, celle-ci vise à mettre en évidence des liens statistiquement fiables entre des contextes d'entreprises et des degrés de satisfaction d'utilisateurs d'information de gestion.

Peu de travaux ont été conduits sur les déterminants des besoins d'information des managers. Retenons cependant les travaux récents de Morissette (1998) qui propose le modèle suivant concernant les besoins d'informations financières et non financières des managers, notamment pour améliorer les performances. Ce modèle articule plusieurs variables explicatives entre elles (cf. schéma 1). L'intérêt de cette modélisation est de mettre en évidence une synthèse des différents types de variables que la littérature recense comme ayant une influence sur la prise de

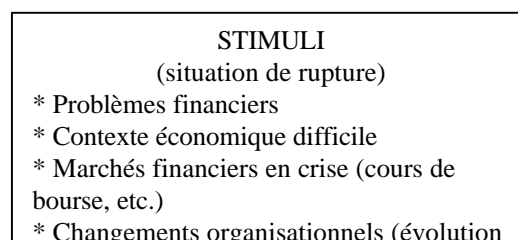
décision. On peut souligner également l'effort de clarification concernant les relations entre les variables explicatives, notamment les relations entre les variables liées à l'environnement, à l'organisation et aux caractéristiques des managers. Par ailleurs, il est souligné l'importance des perceptions individuelles qui interfèrent grandement entre les données objectives et les réactions (ou décisions) qui en résultent. Par exemple, ce n'est pas le contexte économique en lui-même qui peut modifier les besoins d'information des managers. C'est plutôt la perception par les managers des effets du contexte sur les performances de l'entreprise qui exerce une influence et qui fait réagir.

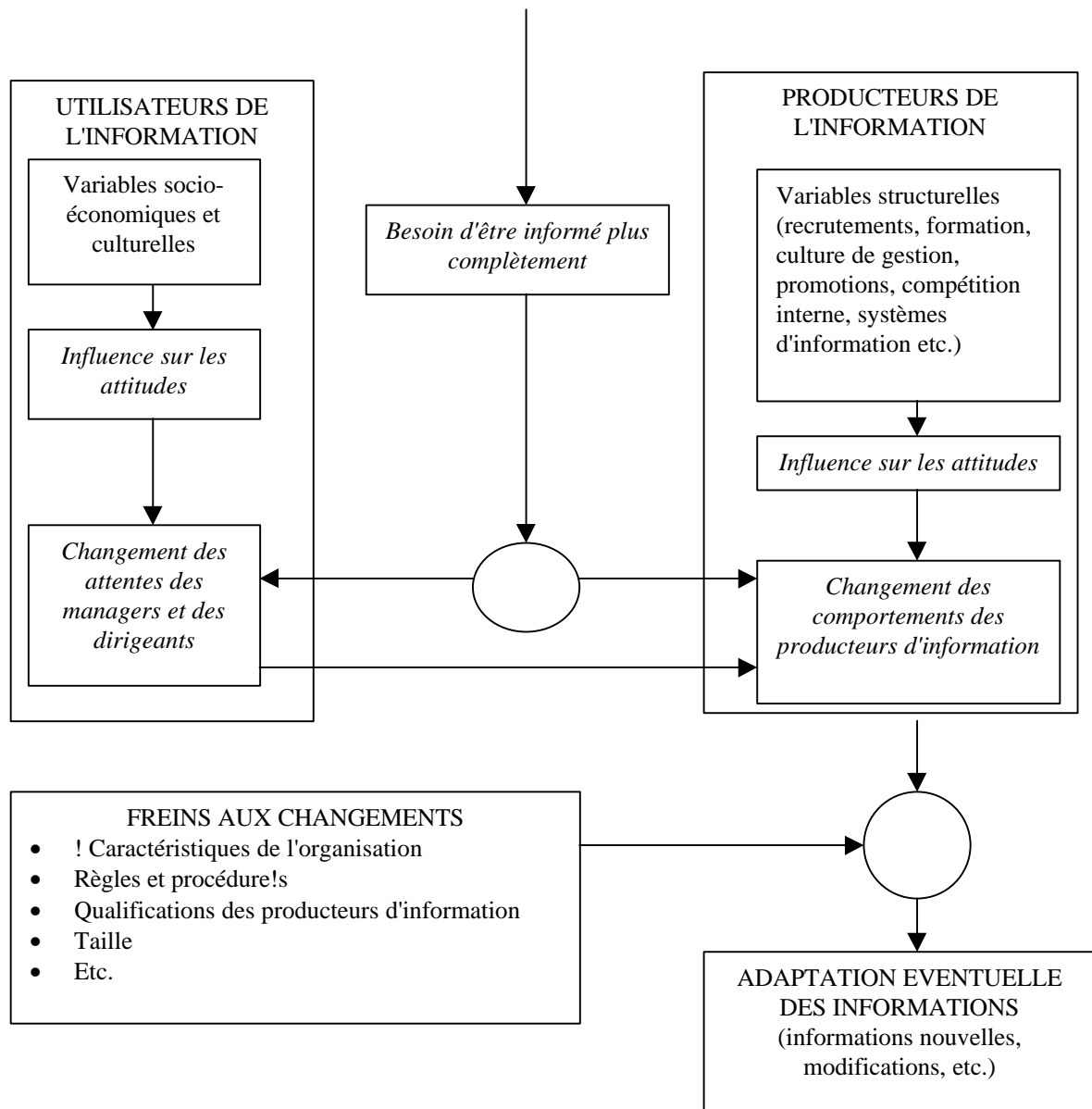
Schéma 1 : Déterminants de la combinaison des informations utilisées par les managers



Mais les modèles issus de la théorie de la contingence à caractère prédictif sont peu nombreux et s'inscrivent rarement dans une démarche de changement ou une vision dynamique des variables à l'origine d'adaptations.

Schéma 2 : La dynamique d'adaptation du contenu des informations aux besoins





Citons cependant le modèle proposé par Monsen et Näsi (1998) basé sur les travaux du groupe *Comparative international governmental accounting research* (CIGAR). Ce modèle tente de représenter le processus d'ajustement du contenu des informations comptables pour répondre aux

besoins d'utilisateurs variés. Nous l'avons adapté aux problématiques de notre recherche (cf. schéma 2).

L'intérêt de cette modélisation est de bien séparer les utilisateurs des producteurs de l'information. Il reste cependant que la confusion des rôles est souvent la réalité des entreprises (Mendoza, Bescos, 1998a, 1998b). En effet, les managers sont souvent eux-mêmes des producteurs d'information, par exemple avec l'établissement d'états de synthèse spécifiques. Les managers adaptent ou trient de cette manière la masse des informations reçues en vue de répondre à leurs besoins. Ils ont également une attitude active pour aller rechercher l'information nécessaire au moyen de canaux variés (documents divers, réunions, mémos, contacts téléphoniques, réseau de relations internes ou externes, etc.). On retrouve néanmoins dans cette présentation le souci de montrer les interrelations entre facteurs explicatifs et l'influence des variables de comportement. De plus, l'aspect dynamique du processus d'adaptation aux besoins est souligné, particulièrement avec la mise en évidence de l'origine du changement (le stimuli) et l'influence des freins aux innovations.

De l'ensemble de ces travaux, nous pouvons retenir qu'il y a nécessité de garder les quelques dimensions suivantes dans une modélisation des variables ayant une influence sur les besoins d'information des managers :

- Des catégories de variables explicatives que l'on retrouve constamment dans les modélisations basées sur la théorie de la contingence (l'environnement externe et sa traduction sous forme de performances financières ou non financières, les dimensions organisationnelles, les facteurs culturels, les caractéristiques propres aux managers, les dimensions propres aux systèmes d'information, les modalités de management et de contrôle).
- Des interrelations entre les différentes variables explicatives qui n'ont pas obligatoirement un effet direct ou univoque sur les besoins d'information.

- Des filtres liés aux comportements et attitudes qui transforment les perceptions pour l'individu utilisateur ou fournisseur de l'information, notamment pour interpréter l'impact des variables explicatives sur les besoins exprimés.
- Des processus dynamiques (stimuli, blocages, exercices de pouvoirs, stratégies de recherche d'information, ajustements dans le temps) qui sont le propre de phénomènes progressifs d'apprentissage, de capitalisation et d'influence sur les comportements en relation avec les besoins.

Avant de proposer une mise en œuvre de ces principes sur les données de notre enquête, examinons au préalable la méthodologie suivie dans la collecte des données.

2. La méthodologie suivie et les variables explicatives retenues

Notre démarche a consisté à retenir onze grandes firmes françaises évoluant dans des secteurs d'activité très variés pour rencontrer au total 120 cadres dirigeants (directeurs généraux, directeurs de filiale, directeurs d'établissement, directeurs commerciaux, directeurs de la production, etc.).

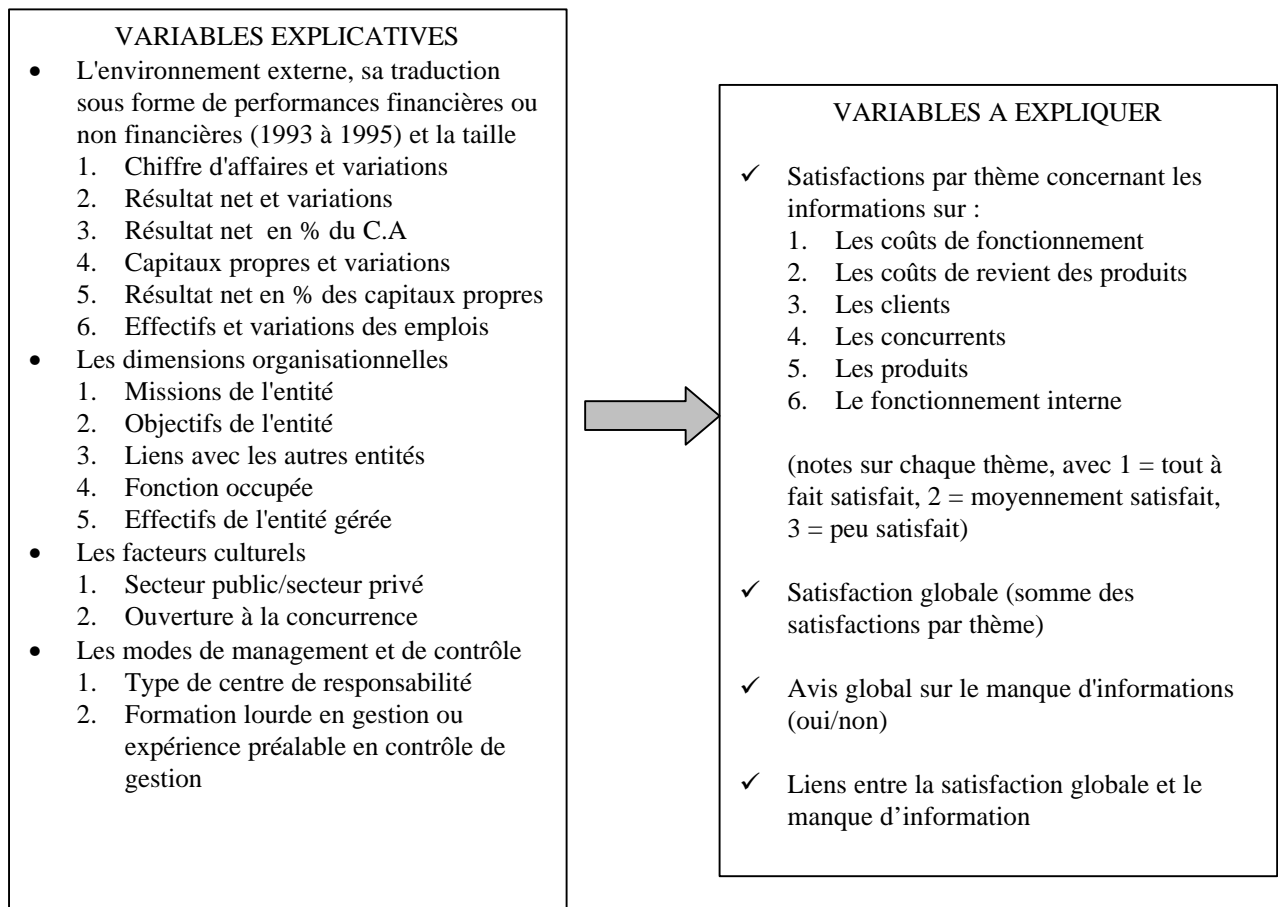
Pour la mise en œuvre d'un modèle explicatif des besoins d'information, et comme le montre le tableau 3, nous disposons de variables dans les domaines recensés plus haut :

- Des variables explicatives construites à partir des entretiens (avec un codage *ex ante* ou *ex post*) qui concernent à la fois les managers (fonction, formation, expérience dans l'entreprise, etc.), les modes d'organisation, les objectifs, les domaines de responsabilité et l'environnement économique (principalement des indicateurs globaux de performance et de taille sur la période des entretiens qui ont été introduits *ex post* au moyen de classements d'entreprises parus dans la presse économique¹).

- Des variables à expliquer concernant les besoins d'informations supplémentaires et la satisfaction des managers sur les informations disponibles en ce qui concerne le fonctionnement de leur unité, les produits, les clients, les concurrents, le management des hommes, etc.

De nombreux traitements statistiques ont permis de valider ou d'invalider un certain nombre d'hypothèses à l'intérieur de ces deux groupes de variables et entre ces deux ensembles². La confrontation de ces résultats quantitatifs avec les matériaux concernant les commentaires recueillis lors des entretiens a procuré un enrichissement des analyses, afin de dépasser le simple constat et d'aller vers un modèle explicatif des besoins d'information des managers.

Tableau 3 : Les variables explicatives disponibles et les variables à expliquer pour les 120 managers interrogés



Le tableau 3 montre que les 11 entreprises de notre échantillon et les 120 managers interrogés ont eu à exprimer leur avis sur la qualité des informations fournies, notamment à

travers l'expression d'une note de satisfaction globale portant sur six thèmes (cf. colonne de droite du tableau). Ils ont également manifesté à l'issue de chaque entretien leur opinion sur leur manque éventuel d'information. Le dépouillement des réponses montre des résultats très contrastés sur ces deux points suivant les entreprises. Nous allons tenter de savoir pourquoi, en recherchant les facteurs expliquant ces réponses, avant de proposer une validation ou une adaptation des modèles inspirés de la théorie de la contingence présentés en première partie³.

Il apparaît ainsi que les variables mesurant les performances, et généralement celles mesurant des performances connues avant l'entretien, ont une influence significative sur le degré de satisfaction global des managers. En revanche, ces variables n'ont pas un impact significatif sur l'avis émis par les managers sur le manque d'informations disponibles. Cela vient sans doute du fait que, en cas de performances préoccupantes, les managers mobilisent des sources diverses pour compléter leurs besoins, même si ces sources produisent des informations ponctuelles qui ne sont pas fournies habituellement. Par ailleurs, la taille a peu d'influence sur le degré de satisfaction. En revanche, elle a un impact sur le manque d'informations disponibles, c'est-à-dire que plus la taille est élevée et plus le manque d'information est important. Cela renvoie à des problèmes concernant les modes d'organisation et de circulation de l'information au fur et à mesure que la taille augmente.

Nous avons pu également collecter lors de nos entretiens des informations sur les objectifs spécifiques de chaque manager et les spécificités des fonctions occupées. En premier lieu, il y a bien des différences significatives dans les degrés de satisfaction exprimés en fonction du type d'objectif principal retenu. On se rend compte ensuite que l'évolution vers la fixation d'objectifs plus financiers ou diversifiés (financiers et non-financiers) au niveau d'unités décentralisées est bien réelle. Cela s'explique par le contexte économique de nos entretiens caractérisé par une période d'adaptation à l'ouverture des marchés. En matière de contrôle de gestion, cela justifie les

démarches récentes d'enrichissement des tableaux de bord à l'aide de mesures multicritères des performances.

En ce qui concerne la dimension culturelle, nous avons limité nos ambitions à des mesures objectives et simples concernant l'impact possible des facteurs culturels sur le degré de satisfaction globale et sur le manque d'information ressenti par les managers interrogés. Au cours des entretiens, nous avons notamment remarqué que deux dimensions de ce type déterminaient souvent les comportements. Il s'agit de la *dépendance éventuelle vis-à-vis de la tutelle publique* et de *l'ouverture plus ou moins forte à la concurrence*. De plus, ces deux dimensions ont un impact sur les réactions et les décisions prises en cas de contexte turbulent, notamment en matière d'ajustement des emplois ou de prise en compte des objectifs de rentabilité. Ces constats sont conformes à de nombreuses études effectuées, notamment sur les différences de rentabilité selon l'origine publique ou privée du capital. Toutes les entreprises de notre échantillon ayant un statut public (43,3% des entretiens) ont dû notamment affronter une ouverture à la concurrence du fait des politiques de dérégulation des marchés dans le cadre de la Communauté Européenne. La perte de marchés traditionnels a joué également son rôle, entraînant des difficultés financières ne pouvant trouver de solutions par des aides publiques. C'est donc un choc culturel qui s'est produit dans ces entreprises publiques, dont les effets sur les comportements et la prise de décision ne se sont pas encore fait sentir totalement. Tout cela explique que, très logiquement, ce sont les managers du secteur public qui expriment les satisfactions les plus faibles vis-à-vis des informations fournies. Cela révèle notamment l'inefficacité des systèmes d'information ou l'inadaptation des informations fournies par rapport au changement de contexte. Comme déjà indiqué, des stratégies de substitution et palliatives ont permis cependant de ne pas ressentir de manques d'informations. En revanche, on peut risquer d'avancer que les entreprises de statut privé n'ont pas connu les mêmes problèmes, car elles étaient déjà bien acclimatées à la concurrence et disposaient d'une plus grande latitude d'action pour influencer les comportements

ou mobiliser des moyens destinés à satisfaire leurs besoins. Elles ont eu de ce fait des informations plus adaptées au contexte, ou des systèmes d'information (et de pilotage) plus efficaces au regard des enjeux.

En dehors de ces facteurs culturels, nous nous sommes intéressés également à l'impact du système de contrôle sur la satisfaction globale et sur les avis émis concernant les manques d'information. Il y a plusieurs manières de caractériser un système de contrôle de gestion. Du fait des priorités de notre enquête et afin d'optimiser le temps des entretiens, nous nous sommes limités ici aux deux axes suivants : le type de centre de responsabilité du manager interrogé et son parcours en gestion (formation lourde en gestion ou/et expérience préalable en comptabilité/contrôle de gestion). Cette dernière dimension liée aux compétences préalables du manager en gestion pourrait déterminer son aptitude à utiliser de manière satisfaisante les informations issues du système de contrôle de gestion et à augmenter ainsi son degré de satisfaction (Mendoza, Bescos, 1998b, 1998c). Sans revenir en détail sur ce dernier aspect, nous pouvons souligner les principales relations pouvant être mises en évidence, à savoir :

- Un parcours préalable à la fonction actuelle, comportant une formation en gestion approfondie ou une expérience en contrôle de gestion, prédispose à trouver les informations nécessaires pour la prise de décision. De ce fait, le manque d'information est moins ressenti pour ce type de managers que pour les autres. En revanche, ces caractéristiques n'ont pas d'influence suffisante sur le degré de satisfaction global.
- Plus les responsabilités sont importantes et plus la satisfaction globale est faible. Par exemple, le fait d'être responsable d'un centre de profit ou d'investissement dans le cadre de responsabilités décentralisées rend plus exigeant à juste titre que dans le cas de responsabilités limitées au suivi d'un budget de coûts. Le manque d'information est également davantage ressenti au fur et à mesure que les responsabilités augmentent, mais cette relation n'est pas statistiquement significative.

Au terme de l'examen des différents facteurs pouvant influencer le degré de satisfaction des managers ou les manques d'information, nous devons ajouter nos principaux constats concernant les processus d'ajustement à l'œuvre qui donnent toute la dynamique à notre tentative de modélisation. De nombreux travaux, notamment d'origine constructiviste (Le Moigne, 1995), ont tenté de cerner les processus d'adaptation, de capitalisation et d'apprentissage dynamiques qui permettent de passer de la connaissance de l'information à la prise de décision. Nous aurons principalement mis en évidence dans nos entretiens les cinq stratégies types suivantes :

- des stratégies de lecture des documents et de sécurisation (par exemple, balayage visuel des documents, puis analyse détaillée des anomalies, confrontation de plusieurs sources différentes sur un même sujet, etc.) ;
- des stratégies de constitution d'informations supplémentaires ou de formalisation des informations existantes (par exemple, production de documents périodiques de synthèse propres à l'entité du manager, mobilisation des sources informelles et du réseau de relations internes ou externes à l'entreprise, etc.) ;
- des stratégies de tri des informations (par exemple, sélection des documents utilisées, transmission des informations trop détaillées à des collaborateurs, élimination des informations redondantes ou tardives ou encore inadaptées à la grille d'analyse du manager, etc.) ;
- des stratégies de circulation et de partage des informations (par exemple, utilisation de messageries internes et des possibilités offertes par les nouvelles technologies de l'information, EIS, comptes rendus, réunions d'analyse de tableaux de bord, rencontres informelles, etc.) ;
- des stratégies d'intervention pour déclencher et suivre les adaptations nécessaires des sources d'information aux besoins (par exemple, participation à des comités de pilotage chargés de mettre en place des systèmes intégrés de gestion, etc.).

Nous regrouperons donc sous le terme de *stratégies d'adaptation* l'ensemble de ces démarches difficiles à quantifier, mais pourtant bien utilisées sans exclusive et régulièrement par les managers que nous avons interrogés.

3. Vers un modèle explicatif du degré de satisfaction des managers et de leurs manques vis-à-vis des informations fournies

Pour synthétiser les diverses relations mises en évidence par les tests effectués sur les différentes variables générées par notre enquête, nous avons repris en l'adaptant le schéma 2 de la première partie qui est issu des travaux de Monsen et Näsi (1998). Les apports spécifiques portent sur les points suivants qui apparaissent en souligné dans le schéma 4 :

- Notre objectif essentiel est de mettre en évidence les besoins d'information des managers et de rechercher les causes de ces besoins à des fins prédictives ou de préconisation. Pour cela, nous avons distingué deux stades bien différents dans les besoins d'information : l'expression *d'insatisfactions* et la mise en évidence de *manques*. Cette distinction est importante et se trouve validée, car le premier stade n'implique pas forcément le second. En effet, la manifestation d'insatisfactions peut déboucher sur des manques d'information, mais aussi sur des stratégies d'adaptation.
- Les *stimuli* sont de plusieurs ordres et seraient à hiérarchiser. Il reste que les changements de stratégie pour s'adapter au contexte, la diversification dans les modalités de contrôle et l'enrichissement des modes de mesure de performance ont notamment un impact certain sur l'expression d'insatisfaction ou de nouveau manques vis-à-vis des informations fournies.
- Les *acteurs* exerçant une influence sur le degré de satisfaction ou sur les manques d'information sont multiples. On peut retenir principalement : les actionnaires, les dirigeants, les managers et les producteurs d'information (notamment les contrôleurs de gestion et les responsables des différents systèmes d'information). Mais ce qui apparaît dans notre enquête est que la distinction entre utilisateurs et producteurs de l'information n'est pas pertinente dans

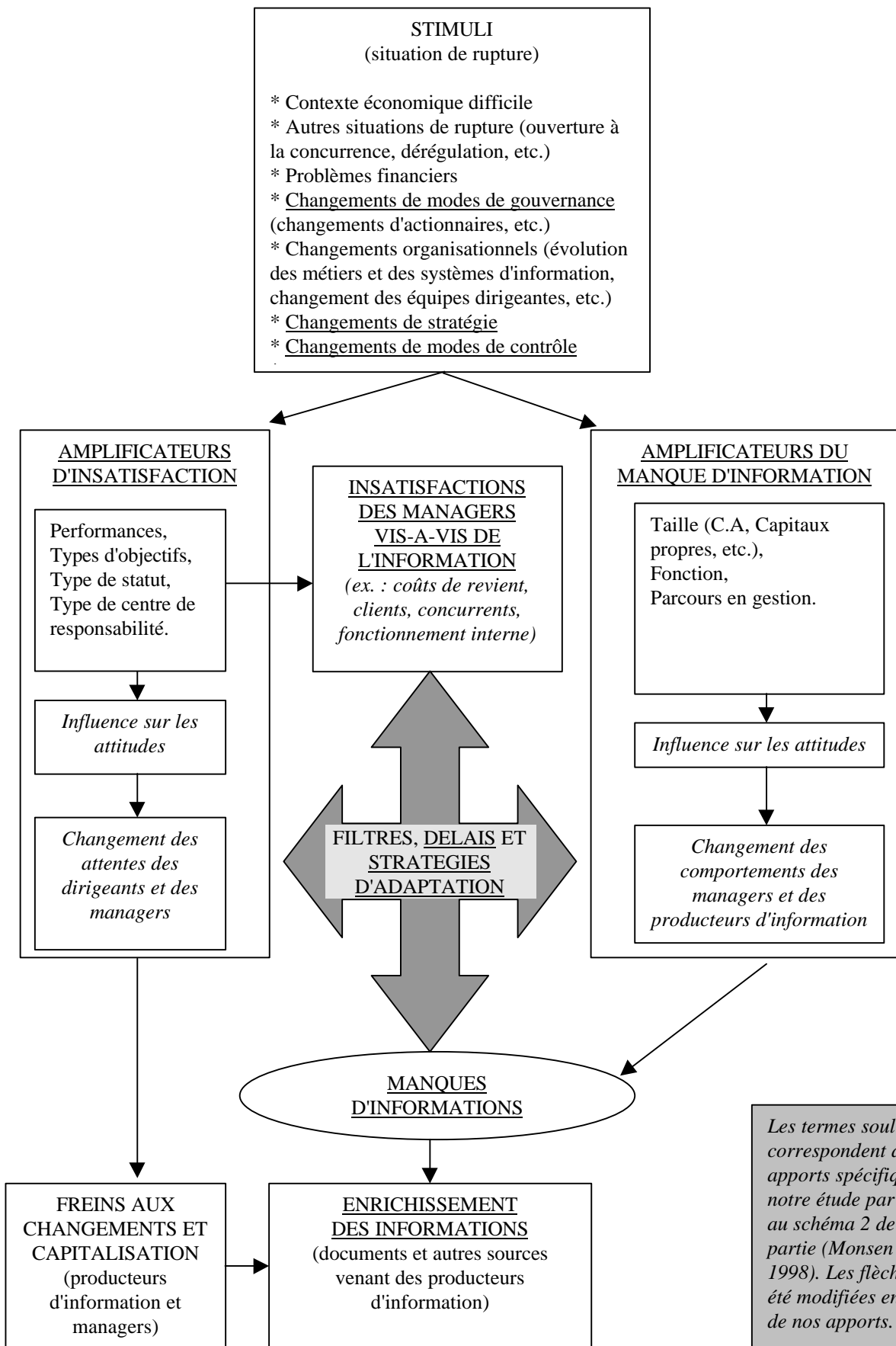
le contexte actuel. Nous avons plutôt mis l'accent sur des variables amplificatrices qui jouent chacune leur rôle, soit au niveau de l'expression d'insatisfactions, soit au niveau de la manifestation de manques.

- Les *délais* de réaction des acteurs aux stimuli, aux insatisfactions ou aux manques sont à prendre en compte, au même titre que les cartes cognitives des managers (les filtres dans notre schéma). En effet, et conformément à des apports nombreux, la diffusion d'informations agit de manière interactive sur les acteurs, notamment dans l'expression d'insatisfactions ou de manques. Par exemple, en cas d'alerte suite à la publication de mauvais résultats annuels, les managers rechercheront des informations complémentaires pour prendre des décisions correctives. L'exemple récent de la chute du cours de l'action d'Alcatel à la suite de la publication externe de résultats moins bons que ceux attendus a déclenché des demandes d'information supplémentaires de la part des actionnaires principaux et une campagne de communication. On peut raisonnablement penser que le processus en interne est identique. Pour ce qui concerne notre enquête, c'est généralement les mauvaises performances des périodes antérieures à l'entretien qui expliquent en partie les insatisfactions mesurées. Une analyse plus fine basée sur des résultats trimestriels aurait permis d'aller au-delà de ce simple constat. Par ailleurs, les délais d'adaptation des producteurs de l'information par rapport à l'expression d'insatisfactions ou de manques ont aussi été soulignés.
- Les *interactions multidirectionnelles* signalées par la flèche grisée dans notre schéma 4 représentent les différents processus dynamiques d'ajustement qui sont à l'œuvre dans l'expression d'insatisfactions ou de manques d'informations. Il s'agit principalement des stratégies d'ajustement des managers dans la recherche des informations et des stratégies d'ajustement des producteurs d'information. Il reste que les freins aux changements et les processus de capitalisation ou d'apprentissage n'ont pu être testés statistiquement, même s'ils

sont bien présents dans le dépouillement qualitatif des entretiens effectués auprès des managers. Ces freins ont surtout une influence sur l'expression des manques.

- Les *interrelations* entre certaines variables explicatives ou entre certaines variables à expliquer ont été mises en évidence, notamment en ce qui concerne les liens entre les parcours en gestion et les fonctions occupées, entre les modes d'évaluation des performances et les types de centre de responsabilité, entre l'expression des manques d'information et les thèmes d'insatisfaction (notamment sur les insatisfactions à propos des informations sur les coûts de revient, les clients, les concurrents et le fonctionnement interne).

Schéma 4 : Pour une modélisation de la dynamique d'adaptation du contenu des informations aux besoins des managers (adapté de Monsen et Näsi, 1998)



Conclusion

La modélisation proposée est une tentative pour mettre en évidence les rôles des différents facteurs de contingence, des différents acteurs et des différents processus à l'œuvre dans l'expression des besoins d'information des managers. Tout modèle est une représentation de la réalité et son efficacité résulte surtout dans son caractère prédictif ou dans les préconisations que l'on peut en tirer. A cet égard, le premier point à souligner est l'utilité de l'audit informationnel, c'est-à-dire l'importance d'une démarche de diagnostic des satisfactions ou des manques vis-à-vis des informations fournies aux managers. C'est à la fois un moyen d'augmenter la pertinence des décisions prises, d'améliorer les performances et de réhabiliter le rôle nécessaire des producteurs d'information dans l'entreprise. Naturellement, nous pensons plus particulièrement à la fonction contrôle de gestion. Dans ce dialogue nécessaire entre utilisateurs et producteurs d'information, on trouvera une amorce de relations basées sur des rapports clients/fournisseurs qui ne peuvent qu'améliorer le degré de satisfaction des managers, et donc légitimer et optimiser le coût des informations fournies par des sources formelles fiables. Au-delà de clichés sur les autoroutes de l'information ou sur l'utilisation des nouvelles technologies de l'information, il faut avant tout se poser la question du contenu (la satisfaction des besoins), et non pas uniquement celle du contenant (la technologie).

Un autre apport de cette modélisation est de focaliser l'attention sur les processus d'ajustement qui seraient à optimiser en qualité, en délai et en coût, notamment en ce qui concerne le processus de recherche d'informations manquantes ou le processus d'adaptation aux besoins nouveaux liés à des stimuli mis en évidence dans notre recherche.

Enfin, les variables identifiées permettent de cerner les types d'actions à entreprendre pour améliorer la satisfaction des besoins autrement que par un surcroît d'information. La meilleure formation des managers et la gestion de leur carrière vers des expériences diversifiées,

l'amélioration de la cohérence entre les objectifs stratégiques de l'entreprise et les indicateurs de pilotage de leurs tableaux de bord, la structuration ou la fiabilisation d'informations de sources informelles et enfin l'amélioration de la circulation des informations sont des voies que suggèrent nos résultats. Le recours de manière importante aux sources informelles par les managers afin de couvrir des besoins non satisfaits milite également pour une reconnaissance de cette voie de production d'informations. Cela devrait pousser les entreprises à légitimer, à mieux organiser ou à systématiser le recours aux sources informelles d'information. Sur ce point également, nos conclusions sont conformes aux travaux effectués sur la question et sur la tendance de certaines entreprises à valoriser dans l'évaluation des managers le temps consacré aux contacts informels.

Il reste que d'autres fondements que ceux de la théorie de la contingence peuvent être mobilisés pour analyser les besoins d'information des managers. Nous pensons particulièrement à la théorie de l'agence qui permettrait d'éclairer notamment les phénomènes liés à la rétention de l'information ou aux freins aux changements. De même, la théorie constructiviste pourrait apporter des enseignements utiles sur les phénomènes de capitalisation des savoirs, d'ajustement ou d'apprentissage. Mais cela supposerait sans doute d'autres types de matériaux que ceux que nous avons pu réunir. Les objectifs de départ de notre recherche étaient avant tout de défricher un terrain peu exploré en France, avec une enquête comportant de nombreux entretiens permettant de cerner les grandes tendances de la problématique des besoins d'information, ce thème étant de plus en plus actuel du fait de l'essor des nouvelles technologies. Il faut aussi souligner la difficulté d'aborder un thème par nature transversal, du fait du cloisonnement trop souvent présent entre les différents domaines de recherche en gestion. Mais la méthodologie de recherche en gestion ne pourra qu'évoluer vers des démarches transversales orientées autour de problématiques fortes issues des préoccupations des entreprises. L'ambition de notre recherche est de montrer aussi, comme d'autres avant nous, que ce type d'évolution est possible, sinon nécessaire du fait d'une légitimité des recherches en gestion à affermir.

NOTES :

¹ - Les résultats financiers des entreprises de l'échantillon pour les années 1994 et 1995 sont notamment tirés du *Nouvel Economiste* n°1066, 31 octobre 1996, pp. 72-97.

² - Nous avons utilisé le logiciel statistique SPSS avec principalement des traitements d'analyses de variances (ANOVA), de régressions linéaires et d'analyses factorielles en fonction de la nature des données. Le test de Pearson (chi2) a aussi été employé sur les tableaux croisés de données.

³ - Du fait des contraintes en nombre de pages pour la publication des communications, il ne nous a pas été possible de fournir ici toutes les justifications statistiques. Un cahier de recherche de l'ESCP devrait paraître prochainement sur l'ensemble de notre enquête et les justifications statistiques du modèle proposé.

BIBLIOGRAPHIE :

Bruns W. J., McKinnon S.M. (1992), "Management Information and Accounting Information : what do managers want ?", *Advances in Management Accounting*, Vol. 1, pp. 55-80.

Fisher J. (1995), "Contingency-based research on management control systems : categorization by level of complexity", *Journal of Accounting Literature*, n°14, pp. 24-53.

Fisher J. (1998), "Contingency theory, management control systems and firm outcomes : past results and future directions", *Behavioral Research in Accounting*, n°10 (supplement), pp. 1-18.

Jordan H. (1998), "Planification et contrôle de gestion dans les entreprises : les outils et les hommes ont-ils progressé ? ", *Revue Echanges (DFCG)*, Paris, juillet, n°146, pp. 15-20.

Le Moigne J-L. (1995), *Les épistémologies constructivistes*, coll. Que sais-je ?, Presses Universitaires de France.

Löning H., Pesqueux Y. (1998), *Le contrôle de gestion*, Dunod.

Mendoza C., Bescos P-L. (1996), "Contrôle de gestion et besoins d'information des managers", *Actes du 17ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Valenciennes, pp. 663-672.

-
- Mendoza C., Bescos P-L. (1998a), " Décision et pilotage des performances : quels sont les documents utilisés par les managers ? ", *Actes du 19ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Nantes, pp. 755-770.
- Mendoza C., Bescos P-L. (1998b), "Les managers sont-ils satisfaits de leurs outils d'information et de pilotage ? ", *Revue Echanges (DFCG)*, avril, n°143, pp. 35-42.
- Mendoza C., Bescos P-L. (1998c), "Les besoins d'information des managers sont-ils satisfaits ? ", *Revue Française de Gestion*, Paris, novembre-décembre, pp. 117-128.
- Mitchell F., Reid G. et Smith J. (1998), "A case for researching management accounting in SMEs", *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 76, n°9, October, pp. 30-33.
- Monsen N., Näsi S. (1998), "The contingency model of governmental accounting innovations : a discussion", *The European Accounting Review*, vol. 7, n°2, pp. 275-288.
- Morissette R. (1998), "Financial and non financial information : toward an integrative theory of information choices in organisation", *1998 Annual Congress of the American Accounting Association*, New Orleans, August.
- Waterhouse J.H., Tiessen P. (1978), "A contingency framework for management accounting systems research", *Accounting, Organisation and Society*, Vol. 3, n°1, pp. 65-76.