

Responsabilité et contrôlabilité : une approche empirique

Françoise GIRAUD

ESCP-EAP

Classification JEL : M490

Correspondance :
ESCP-EAP, département CPO
79, avenue de la République
75643 Paris Cedex

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, et suggère qu'une évolution du concept de contrôlabilité est indispensable à une discussion du principe.

Mots clés : responsabilité – contrôlabilité – évaluation de performance.

Abstract : In traditional management control literature, managerial accountability is associated with the controllability principle. In uncertain and interdependent contexts, this principle raises some difficulties. This paper presents the results of an empirical investigation around this topic, and suggests that the controllability concept itself must be discussed.

Key words : accountability – controllability – performance evaluation.

Toute discipline s'appuie sur un certain nombre de concepts sur la base desquels sont élaborées des théories. Or, paradoxalement, les concepts les plus fondamentaux sont souvent largement implicites, au risque de perdre de vue que la logique, les idées et les principes qui les caractérisent sont des construits, et qu'ils peuvent, de ce fait, prêter à discussion. C'est le cas de la notion de responsabilité dans le domaine du contrôle de gestion (Besson et *al.* 1998 ; Demeestère 2000).

La première partie de cet article met en évidence le caractère central qu'occupe la notion de responsabilité dans le champ du contrôle de gestion, et le lien de principe qu'établit la doctrine¹ entre les notions de responsabilité et de « contrôlabilité ». Dans la seconde partie, nous montrerons en quoi ce principe semble aujourd'hui problématique et les critiques qui lui sont portées, et nous proposerons une approche empirique de la question. Les parties trois et quatre seront consacrées à l'examen des résultats obtenus et à une discussion de leur interprétation théorique possible. Si une première analyse semble invalider l'application du principe de contrôlabilité, un examen plus fin des résultats suggère que le problème réside moins dans le principe lui-même que dans la conception binaire de la contrôlabilité qui lui est, en général, associée. Ainsi, les résultats semblent appuyer une hypothèse selon laquelle la notion de responsabilité serait fondée sur un principe plus modéré d'« influençabilité ». Pour conclure, nous tenterons de dégager les questions que soulève ce principe et les pistes de recherche qui lui sont associées.

¹ Nous entendons par doctrine du contrôle de gestion l'ensemble des concepts, principes et techniques généralement admis en contrôle de gestion, tels qu'ils sont par exemple véhiculés au travers des manuels de la discipline. La doctrine se distingue des pratiques d'entreprises par son caractère plus général et en ce qu'elle propose une organisation cohérente des concepts et des principes qu'elle utilise. Mais la doctrine se distingue également d'une théorie, car le contrôle de gestion est au confluent d'influences théoriques diverses et il n'existe pas à ce jour d'accord sur un paradigme général (Bouquin 1988, p. 1).

1. Contrôle de gestion et responsabilité

La notion de responsabilité 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 décentralisation que connurent les entreprises dans la première moitié du 20^e siècle s'accompagna de changements radicaux dans le mode d'exercice du contrôle, avec l'introduction de la notion de «*centre de responsabilité*». Les bases conceptuelles étaient déjà posées, notamment depuis les travaux de Fayol (1916) sur les principes hiérarchiques et la délégation de l'autorité, mais ce fut le mouvement néo-classique qui apporta les éléments décisifs de cette transformation. Deux principes nouveaux furent alors énoncés. Le premier stipule que la délégation d'un pouvoir de décision est plus efficace si on favorise dans le même temps une démarche d'autocontrôle de la part des centres de responsabilité, car leur autonomie est alors plus forte (Cordiner 1956). Le second principe prescrit que cette plus grande marge de manœuvre exige une contrepartie : les entités sont 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 par la hiérarchie 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 (Drucker 1954). En substance, la hiérarchie fixe des objectifs à l'entité et lui octroie des moyens, mais c'est l'entité qui décide du mode d'affectation des

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, alors que la langue anglaise les distingue par l'usage de deux termes, *responsibility* et *accountability*.

moyens pour atteindre l'objectif. Ainsi, l'entité n'a pas à rendre compte de l'ensemble des décisions qu'elle est amenée à prendre, mais de la *réalisation de l'objectif*, d'où la nécessité de construire un système d'évaluation des performances cohérent avec ces objectifs. Il s'agit donc d'un contrôle par les résultats.

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 l'adoption de certains principes pour l'élaboration des objectifs à partir desquels les managers seront évalués. Par exemple, de nombreux auteurs ont mis en avant l'importance d'une participation des managers, c'est-à-dire d'une négociation des objectifs : ce fut le passage de la direction par objectifs à la direction participative par objectifs (Gélinier 1968). La responsabilité repose donc en premier lieu 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 ». Deux arguments sont avancés pour soutenir ce principe : 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*) d'en neutraliser l'impact 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 (Dearden 1965). Un second argument en faveur de la limitation de l'évaluation aux seuls éléments contrôlables est qu'il est plus efficace de structurer l'information relative à la performance en adressant à chaque manager uniquement les éléments sur lesquels il dispose de leviers d'action, afin de ne pas le surcharger d'informations inutiles (Philippe 1959 ; Clarke

Dans cet article, c'est à ce second sens du terme responsabilité que nous nous référons.

1961). Rendre le manager responsable d'éléments hors de son contrôle n'est donc 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 est 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, afin de neutraliser les éléments non contrôlables et de garantir inversement 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 dans cette logique : à partir d'une performance finale assimilée à un résultat financier, elle traduit le fait que les entités d'une entreprise ont des champs de contrôlabilité plus ou moins larges par rapport à cet objectif (certaines ne contrôlant que des coûts, d'autres essentiellement le chiffre d'affaires, etc.) et donc des responsabilités elles-mêmes plus ou moins étendues. L'ingénierie va toutefois au-delà de ce premier niveau d'analyse, chaque élément de coût devant être traité de façon spécifique³.

Avant d'aller plus avant dans l'analyse du concept de contrôlabilité, on peut s'interroger sur la validité empirique de cette « théorie de la responsabilité » lors de son élaboration dans les années 60. Ne s'agit-il pas d'une vision normative construite par un courant de recherche universitaire particulier, mais ne correspondant à aucune réalité au sein des entreprises ? Il est clair que nous disposons de peu de travaux attestant de cette validité empirique à l'époque. On peut seulement souligner que nombre des auteurs que nous avons cités appartenaient au mouvement dit empirique, qui s'inscrivait en faux par rapport aux excès de forma-

³ Dans la littérature anglo-saxonne, la problématique de « *cost allocation* » est appliquée non seulement à des objectifs de calcul des prix de vente ou de valorisation des stocks, mais également aux logiques de mesure des performances managériales (Suh 1988 ; Zimmermann 1979 ; Ugras 1992)

lisme de certaines disciplines et cherchait à combler le fossé qui séparait théoriciens et chefs d'entreprise.

1.2. La conception implicite de la contrôlabilité

Dans la doctrine du contrôle de gestion, la notion de contrôlabilité est définie comme un lien entre un individu et une activité économique (Cooper et Ijiri 1983). Plus précisément, elle désigne une possibilité pour l'individu de maîtriser la performance de l'activité. Elle s'apprécie donc par rapport à un *effet* économique attendu, à la maîtrise de l'*outcome* de l'activité et non à celle de ses *inputs* (Choudhury 1986)⁴. La contrôlabilité porte donc sur une charge, un revenu, un résultat (au sens comptable du terme), un élément d'actif ou, de façon plus générale, sur une performance.

La doctrine classique postule 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). Ainsi, le lien établi entre les activités de l'entreprise et les individus qui la composent est un lien exhaustif.

1.2.1. Une possibilité d'action

Le terme « contrôlabilité » contient l'idée d'une *possibilité* de contrôle plus que celle d'un contrôle de fait. Dans la doctrine, cette possibilité correspond tout d'abord à une *habilitation* : la possibilité d'agir désigne une autorisation formelle d'agir, telle qu'elle résulte d'un processus de structuration volontariste de la prise de décision au sein de l'organisation. Mais au-delà de cette autorité formelle, la contrôlabilité signifie également la détention d'un pouvoir d'action *réel* sur la performance. Certains auteurs estiment que ce pouvoir est lié à la détention des *ressources* nécessaires à la conduite de cette activité (Gordon 1963), c'est-à-dire que le responsable doit disposer de « moyens ». Pour

⁴ En réalité, Choudhury donne une définition plus large de la contrôlabilité, à savoir la perception par le manager d'une relation de causalité entre son comportement, les effets économiques qui en résultent pour l'activité (*outcome*) et sa rémunération. Pour lui, le manager est motivé avant tout par sa rémunération, et la performance de l'activité ne constitue à ses yeux qu'un moyen en ce sens. De ce fait, la contrôlabilité ne sera pas su-

d'autres, elle signifie surtout qu'il doit disposer d'un pouvoir de décision suffisamment large (Solomons 1965), d'un volant d'autonomie (Vancil 1978), même si les ressources nécessaires relèvent de la responsabilité d'un autre manager :

« *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).

Le lien établi entre la responsabilité du manager et son pouvoir de décision amène à distinguer les principes d'évaluation de la performance des *activités* et des *responsables* d'activités (Dearden 1987) : un manager n'a en effet pas toujours le contrôle de l'ensemble des charges relatives à son activité, notamment lorsque certaines décisions restent centralisées (gestion des investissements, des achats, des services de support, etc.).

1.2.2. Un pouvoir dominant voire exclusif

Mais l'idée d'autonomie signifie non seulement que le pouvoir de décision doit être suffisamment large, mais également qu'il doit être exclusif. La performance de l'activité ne doit pas résulter d'autres facteurs que la décision du manager concerné. C'est ainsi que pour certains auteurs, la responsabilisation même du manager n'est pas possible au-delà d'un certain seuil de dépendances (Solomons 1965 ; Ronen et Livingstone 1975). Ce seuil est en réalité très bas, car la minimisation des dépendances est considérée comme l'un des critères importants de structuration des entreprises (Lorsch et Allen 1973 ; Thompson 1967).

Lorsque cette condition de seuil est remplie et que le manager est suffisamment autonome, la doctrine prescrit que l'effet des dépendan-

bordonnée à la production d'un *outcome* lorsque le manager dispose de la possibilité d'agir directement sur sa rémunération.

ces résiduelles doit être neutralisé pour l'évaluation des performances du manager, pour ne retenir que les éléments contrôlables. 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) : l'impact des événements imprévisibles (filtre d'événements) ; celui des décisions prises par d'autres managers ou par la hiérarchie (filtre de séparation managériale) ; celui enfin des décisions prises par les managers occupant précédemment le poste, et qui continuent éventuellement à produire leurs effets (filtre de période)⁵.

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 la responsabilité de la performance est partagée de façon exclusive entre les managers.

2. Problématique et objectifs de recherche

Ainsi conçu, le lien établi entre responsabilité et contrôlabilité soulève un certain nombre de questions :

– dans un contexte de forte incertitude 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 « imprévisibles » (décisions de clients, dispositions légales ou politiques d'un pays, taux de change, etc.) ;

– par ailleurs, le souci croissant de coordination, la volonté de promouvoir une gestion plus transversale des entreprises, entraînent une imbrication de plus en plus forte des processus de décision au sein des entreprises, à la fois entre niveaux hiérarchiques et entre différentes entités (gestion de projet, démarches d'ingénierie concurrente, etc.). La performance d'une activité est donc également affectée par des décisions prises par d'autres entités.

⁵ Ce troisième filtre, qui est un corollaire du précédent, exige qu'inversement, on intègre à l'évaluation du manager les effets à long terme de ses propres décisions.

Ainsi, non seulement le poids des éléments non contrôlables semble important, mais leur neutralisation devient également plus difficile à mettre en œuvre, dans la mesure où les influences s'avèrent multiples et diffuses.

Indépendamment de ces difficultés opérationnelles, la pertinence même du principe de contrôlabilité est controversée. Certains auteurs estiment en effet que ce principe favorise une conception individuelle de la responsabilité qui constitue un frein à une bonne coordination dans l'entreprise :

« 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)

De ce fait, il conviendrait d'évoluer vers une responsabilité plus collective (Mc Nair et Carr 1994). Par ailleurs, certains tenants de la théorie de l'agence estiment que dans un contexte incertain, l'application du principe de contrôlabilité aboutit à des contrats moins efficaces entre l'entreprise et ses managers (Demski 1976 ; Baiman et Demski 1980 ; Zimmermann 1979 ; Choudhury 1986).

Merchant (1989) considère que le principe de contrôlabilité est pertinent en soi, car le maintien d'éléments non contrôlables dans l'évaluation des performances d'un manager se traduit 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), un temps plus important consacré à la discussion de ce qui doit être considéré comme contrôlable. Toutefois, pour aboutir à un «contrat idéal» entre l'entreprise et ses managers, d'autres principes guident également l'élaboration du système de mesure des performances (convergence avec l'intérêt général de l'entreprise, représentation fidèle de la performance, simplicité, lien avec des systèmes d'incitation à la fois stimulants et peu coûteux). La nécessité d'un arbitrage expliquerait que certaines entreprises n'appliquent pas l'un ou l'autre de ces principes.

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 aujourd'hui le problème des dépendances pour évaluer 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 ?

3. Méthodologie

Une enquête par questionnaire auto-administré a été envoyée à un échantillon de 1156 managers occupant des fonctions de direction générale d'entité ou la responsabilité de grandes fonctions opérationnelles comme une direction commerciale, une direction des achats ou une direction de la production. Le taux de réponse à cette enquête est de 24 %, si bien que les résultats s'appuient sur 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.

Les investigations ont été structurées 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 la nature précise des critères, le poids relatif de chaque catégorie, la tendance ob-

servée dans cette répartition, et sur leur opinion quant à la pertinence des différents types de critères :

– un approfondissement de la question des dépendances, c'est-à-dire de l'absence de contrôlabilité totale. 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 cherché à apprécier l'ampleur et la tendance perçues de chaque type de dépendances, la façon dont celles-ci étaient (ou non) prises en compte pour l'évaluation de leurs performances ; les managers ont également 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 de contenu *a posteriori*, qui nous a permis de dégager des catégories d'argumentation et d'en mesurer la fréquence.

4. Synthèse des résultats⁶

4.1. *Un contexte incertain et de fortes dépendances*

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 » porté par la doctrine des années 60 ne correspond plus à la réalité, et que les critères d'évaluation opérationnels et comportementaux occupent également une place importante dans l'évaluation : 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

⁶ Pour une présentation détaillée des résultats, on pourra consulter Giraud (2000).

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'une certaine façon, 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.

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 % pour 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 pas réunies aujourd'hui.

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 ce malgré la multiplicité des critères d'évaluation.

4.2. Principe de contrôlabilité

Le second objectif des travaux empiriques consistait à observer dans quelle mesure le principe de contrôlabilité était appliqué pour évaluer les managers.

Il s'avère que, 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 pour les facteurs externes, pour 58 % et 53 % en ce qui concerne les dépendances à l'égard de pairs, et pour 59 % et 52 % pour 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 qu'une proportion non négligeable d'entre eux approuvent les pratiques en vigueur en estimant que les dépendances *doivent* être maintenues au sein de leur périmètre de responsabilité, contrairement à ce qui semble correspondre à leur intérêt personnel. 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 dépen-

dances 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 douteuse, puisque l'opinion des managers corrobore les pratiques. Un approfondissement est toutefois possible grâce à l'analyse des commentaires qualitatifs apportés par les managers.

Dans la première partie du questionnaire (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 invoquent 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)⁷.

La qualité la plus fréquemment citée en faveur 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 : la pertinence économique des critères financiers est soulignée par 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. Bien que ce soit 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.

⁷ 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.

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.

Si l'intérêt économique de l'entreprise apparaît comme l'argument dominant dans l'appréciation des critères d'évaluation, ce n'est toutefois pas le seul qui émerge des réponses. Ainsi, la notion d'*engagement contractuel* apparaît également comme un principe important :

– 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 synthèse⁸, 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.

⁸ Dans les questions détaillées portant sur les critères d'évaluation des managers, nous avons analysé le contenu des commentaires apportés librement par les répondants, et donc non systématiques. Dans la question de synthèse, il était demandé aux managers, au-delà de ce qu'ils avaient répondu préalablement, d'apporter une réponse synthétique concernant ce dont ils estimaient devoir rendre compte. Quatre réponses leur étaient proposées : des éléments sur lesquels ils détiennent un pouvoir d'action hiérarchique, des éléments sur lesquels ils exercent une certaine influence, même si elle n'est pas hiérarchique, des objectifs qu'ils ont négociés, des résultats économiques de l'entreprise.

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). Ceci indique que la contrôlabilité des résultats conserve une certaine importance aux yeux des managers, même si dans la pratique, celle-ci reste 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 % pour les dépendances hiérarchiques), attestant ainsi de l'intérêt « théorique » que présenteraient ces neutralisations à leurs yeux. Mais surtout, *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 pour les dépendances à l'égard de facteurs externes, 42 % et 17 % pour les dépendances à l'égard de décisions d'autres managers, et 33 % et 50 % pour les dépendances hiérarchiques.

Si nous synthétisons nos différentes observations, nous pouvons dire que le principe qui domine les résultats est la nécessité d'une cohérence entre les critères d'évaluation des performances et l'intérêt économique de l'entreprise et, dans une moindre mesure, une détermination concer-

tée de ces critères. Si le principe de contrôlabilité *stricto sensu* n'est pas appliqué, puisque l'évaluation des managers contient des éléments non contrôlables, pour autant il conserve une certaine importance, notamment pour les éléments jugés « totalement incontrôlables ».

5. 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, la cohérence des critères d'évaluation avec l'intérêt économique de l'entreprise. Cette multiplicité peut 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 ; 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. La validation d'une telle hypothèse supposerait toutefois d'aller plus loin dans l'analyse des pratiques, d'une part pour 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, d'autre part pour dégager les facteurs de contingence expliquant l'adoption d'un modèle plutôt que d'un autre.

Une seconde hypothèse permettant d'interpréter la multiplicité des critères émergents est celle de l'existence d'un modèle de responsabilité intrinsèquement *composite*. Les différents fondements dégagés ne renverraient 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 à une notion de responsabilité qui exigerait un *compromis* entre plusieurs contraintes et principes divergents, comme le suggère Merchant (1989). Mais alors, les résultats nous montrent que l'arbitrage se fait le plus souvent en faveur de l'intérêt économique, au détriment du critère de contrôlabilité.

Une troisième hypothèse semble toutefois mieux refléter les résultats. Le caractère discriminant de l'absence totale de contrôle indique que malgré la dominance du critère de pertinence économique, un *certain seuil* de contrôlabilité est cependant jugé nécessaire pour que le manager puisse être considéré comme responsable. On peut alors se demander si les arguments à l'encontre du principe de contrôlabilité ne portent pas plus sur la conception binaire de la contrôlabilité que sur le principe lui-même. 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 contrôlabilité n'est pas pertinent, mais *qu'une contrôlabilité partielle ne remet pas en cause la responsabilité*.

On notera en effet que lorsque les managers invoquent leur pouvoir de maîtrise sur les résultats, ils 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. « 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 des résultats 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 ».

Si l'on revient aux critiques émises par les théoriciens de l'agence à l'encontre du principe de contrôlabilité, celles-ci tombent rapidement si l'on substitue la notion d'influçabilité à celle de contrôlabilité (au sens binaire). En effet, la conclusion selon laquelle le maintien du principe de contrôlabilité aboutit à des contrats moins efficaces entre l'entreprise et ses managers repose sur l'idée sous-jacente que ce principe renforce le risque de comportement opportuniste de la part du manager, c'est-à-dire que celui-ci n'est alors pas empêché d'agir dans le sens de son intérêt propre (ce qui est notamment possible lorsqu'il existe une asymétrie d'information entre le manager et sa hiérarchie). 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 *totale*ment non contrôlables. Il ne porte 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 *stricto sensu* 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, puisque le principe d'influçabilité les intègre.

6. Enjeux, limites et perspectives d'ouverture

Si la validité du principe d'influçabilité était vérifiée, elle traduirait une conception de la responsabilité managériale plus large que celle qui prévaut implicitement dans la doctrine classique du contrôle de gestion,

dans laquelle les figures du manager et de l'entrepreneur sont dissociées. Le transfert de risque qui accompagne la délégation d'autorité serait mieux mis en évidence, alors que la notion de contrôlabilité semble au contraire éliminer l'idée de risque. Il est ainsi intéressant d'observer que cette notion de risque est actuellement au centre des débats relatifs au fondement de la responsabilité dans des champs extérieurs à la gestion (Giraud 2000). En droit civil par exemple, le fondement traditionnel de la responsabilité, la faute, s'est estompé face à la théorie dite « du risque », qui reconnaît des cas de responsabilité sans faute et permet ainsi de mieux indemniser les victimes. De même, face à la montée de certains risques généraux de société (environnement, SIDA, etc.), certains philosophes mettent en relief l'importance du concept de responsabilité des individus, et appellent à son renforcement.

Si le principe d'influçabilité semble donc plus à même de refléter le fondement de la responsabilité managériale, il soulève pour autant un certain nombre de questions importantes, auxquelles les résultats de l'enquête ne permettent pas de répondre ici, et qui sont autant de prolongements souhaitables.

En premier lieu, il est vraisemblable que ce principe n'est pas appliqué de façon stricte, mais qu'une condition de seuil est souhaitable, afin que seuls les éléments sur lesquels un *certain* degré d'influence est exercé relèvent de cette responsabilité. Il serait alors nécessaire d'observer si les éléments qui entrent dans la composition de ce seuil sont de même nature d'une entreprise à une autre, et les variables qui expliquent les écarts éventuels.

Par ailleurs, le principe d'influçabilité soulève la délicate question de la répartition des responsabilités entre managers. Dans la mesure où un élément de performance donné est en général le fruit d'influences multiples, une application stricte du principe reviendrait à attribuer la responsabilité de cet élément à plusieurs responsables, une autre possibilité étant de définir des priorités pour attribuer la responsabilité au manager dont l'influçabilité est jugée la plus forte. La première est cohérente avec les discours prônant une responsabilité plus collective, la seconde avec l'idée de managers dépendants mais néanmoins individuellement responsables. L'une prend le risque d'une dilution des responsa-

bilités et des déviations de comportement qui lui sont associées, l'autre celle d'une moindre coordination en ne canalisant dans l'évaluation des performances que les pouvoirs d'influence les plus forts. Des recherches plus fines sur les effets de ces deux dispositifs mériteraient d'être menées.

Enfin, la notion d'influencabilité 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 le caractère fortement subjectif de cette appréciation, à la fois de la part du manager et de 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.

Bibliographie

- Baiman S. et Demski J.S. (1980), « Economically Optimal Performance Evaluation and Control Systems », *Journal of Accounting Research*, vol. 18, supplément, p. 184-220.
- Besson P., Bouquin H., Escoffier B., Lorino P., Pesqueux Y. (1998), « Contrôle de gestion et responsabilité : le contrôle rend-il irresponsable ? », *Entreprises et Histoire*, n° 20, p. 117-127.
- Bouquin H. (1988), « Les perspectives de recherche en contrôle de gestion : les cadres conceptuels », IAE Lille, p. 1-74.
- Choudhury N. (1986), « Responsibility Accounting and Controllability », *Accounting and Business Research*, Summer, p. 189-198.
- Clarke S.A. (1961), « Step Reporting for Responsibility Accounting », *NAA Bulletin*, June, p. 5-14.
- Cooper W. et Ijiri Y. (1983), *Kohler's Dictionary for Accountants*, Prentice-Hall.

- Cordiner R.J. (1956), *New frontiers for professional managers*, 1956.
- Dearden J. (1987), «Measuring Profit Center Managers », *Harvard Business Review*, September-October, p. 84-88.
- Demeestère R.(2000), «L'ambiguïté de la notion de responsabilité en contrôle de gestion », *Politiques et Management Public*, mars.
- Demski J.S. (1976), « Uncertainty and Evaluation Based on Controllable Performance », *Journal of Accounting Research*, Autumn, p. 230-245.
- Drücker P. (1954), *The Practice of Management*, Harper and Row.
- Fayol H. (1916-1966), *Administration industrielle et générale*, Dunod.
- Ferrara W.L. (1964), « Responsibility Accounting : A Basic Control Concept », *NAA Bulletin*, September, p. 11-19.
- Gélinier O. (1966), *Le secret des structures compétitives*, Hommes et Techniques.
- Giraud F. (2000), «Complexité et responsabilité : à la recherche d'un modèle émergent », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris 9, septembre.
- Gordon M.J. (1963), «Toward a Theory of Responsibility Accounting Systems », *NAA Bulletin*, December, p. 3-9.
- Kellog M.N. (1962), « Fundamentals of Responsibility Accounting », *NAA Bulletin*, April, p. 5-16.
- Lorino P. (1991), *Le contrôle de Gestion Stratégique*, Dunod.
- Lorsch J.W. et Allen S.A. (1973), *Managing Diversity and Interdependence*, Harvard University, Cambridge, MA.
- Mc Gregor D. (1970), *La dimension humaine de l'entreprise*, Hommes et Techniques.
- Mc Nair C.J. et Carr L.P. (1994), «Responsibility Redefined : Changing Concepts of Accounting-based Control », *Advances in Management Accounting*, vol. 3, p. 85-117.
- Merchant K. (1989), *Rewarding Results : Motivating Profit Center Managers*, Harvard Business School Press.
- Philippe E.J.(1959), «Reports which Give Effect to Responsibility Accounting », *NAA Bulletin*, November, p. 89-93.

- Reeves T.K. et Woodward J. (1970), « The Study of Managerial Control », in *Industrial Organization : Behavior and Control*, Oxford University Press.
- Ronen J. et Livingstone J.L. (1975), « An Expectancy Theory Approach to the Motivational Impacts of Budgets », *Accounting Review*, October.
- Sloan A.P. (1963), *My Years at General Motors*, Doubleday.
- Solomons D. (1965), *Divisional Performance : Measurement and Control*, Richard Irwin.
- Suh Y.S. (1987), « Collusion and Non Controllable Cost Allocation », *Journal of Accounting Research*, vol. 25, supplément, p. 22-46.
- Ugras Y.J. (1992), « Factors Affecting Allocation of Non Controllable Costs for Performance Evaluation Use : A Survey », Second European Management Control Symposium, HEC School of Management, July.
- Vancil R.F. (1978), *Decentralization : Managerial Ambiguity by Design*, Dow-Jones Irwin.
- Zimmermann J.L. (1979), « The Costs and Benefits of Cost Allocations », *The Accounting Review*, vol. 54, n° 3, July, p. 504-521.