

La participation des managers au processus du contrôle de gestion
The participation of managers in the management control process

Tahir BAALA¹, Mohamed Azzedine NAMOUN², Soufyane BENKEDIDAH³

¹ Centre universitaire de Tipaza (Algérie), *taharbaala@gmail.com*

² Université d'Alger 03 (Algérie), *namounazzedine@hotmail.fr*

³ Centre universitaire de Taraf (Algérie), *soufyben@gmail.com*

Reçu le: 13-06-2019

Accepté le: 27-02-2019

Publié le: 30-03-2020

Résumé :

Dans cette étude, nous cherchons à montrer dans quelle mesure les managers contribuent au processus de contrôle de gestion et nous étudions les déterminants permettant de renforcer leur participation au succès de ce processus, étant donné que leur participation est nécessaire et qui devrait être développée à travers ces déterminants.

Nous avons conclu que le manager contribue au processus de contrôle de la gestion, d'une part, en fournissant au système de contrôle de la gestion les informations nécessaires et, d'autre part, en utilisant les résultats de ce système pour prendre les différentes décisions. L'étude a conclu également qu'il existe trois types de déterminants pour renforcer la participation des managers au contrôle de gestion, ceux qui sont liés au manager lui-même, ceux qui sont liés au contrôleur de gestion, en plus de l'influence des facteurs de contingence.

Mots clés : *manager ; contrôleur de gestion ; contrôle de gestion ; facteurs de contingence.*

JEL Classification Codes: *G13.*

Abstract:

In this study, we seek to show the extent to which managers contribute to the process of management control and we study the determinants to strengthen their participation in the success of this process, since their participation is necessary and should be developed through these determinants.

We concluded that the manager contributes to the management control process, on the one hand, by providing the management control system with the necessary information and, on the other hand, by using the results of this system to take the different decisions. The study also concluded that there are three types of determinants to strengthen the participation of managers in management control, those related to the manager himself, those related to the management controller, in addition to the influence contingency factors.

Keywords: *manager; management control; management control process; contingency factors.*

JEL Classification Codes: *G13.*

1. Introduction

Le contrôle de gestion est né à la fin du dix-huitième siècle, grâce aux évolutions de la comptabilité industrielle, et du développement de la notion « norme » par Frederick Taylor pour mesurer les résultats par rapport aux objectifs fixés. Il s'est évolué au sein de la compagnie « General Motors » qui a mis en place un système « moderne » de contrôle de gestion.

Cette pratique est devenue une discipline grâce à Robert Anthony qui a défini, en 1956 dans son livre intitulé « Management Accounting, Text and Cases », le contrôle comme « le processus consistant à assurer que l'organisation fait ce que le management veut qu'elle fasse »¹, l'auteur a révisé cette définition successivement en 1965 pour marquer la naissance de la discipline « management control » et en 1988 pour cantonner le contrôle de gestion à une mission de déploiement stratégique.

L'idée fondatrice de ces définitions est que le contrôle de gestion est l'affaire de tous les managers quels que soit leurs niveaux hiérarchiques qui devraient travailler en étroite collaboration avec les contrôleurs de gestion pour la réalisation des objectifs stratégiques de l'organisation.

En effet, le travail de contrôleur de gestion n'a de valeur que s'il aide sérieusement les membres de la direction et les managers à prendre des décisions pertinentes et donc que les informations et analyses produites soient utilisées par ces derniers.

En contrepartie les managers jouent un rôle déterminant en matière de qualité de l'information véhiculée et traitée dans le cadre du processus, ils alimentent régulièrement le système de contrôle de gestion par les informations.

Ainsi, la participation des managers au processus du contrôle de gestion tant comme fournisseurs d'informations que comme utilisateurs du résultat du traitement et interprétation de l'ensemble des informations est indissociable de la qualité du processus du contrôle de gestion lui-même et favorise l'interprétation et la compréhension de la réalité².

Malgré les évolutions théoriques vers l'aide à la décision, des travaux montrent que la participation des opérationnels n'est pas évidente. L'image du contrôleur est souvent négative. Il incarne l'image d'un personnage au profil incertain, souvent ressenti comme un envoyé de la direction ; il est craint et mal aimé alors qu'il aspire à aider et à conseiller³. Egalement, cette participation est influencée par l'intervention des contrôleurs de gestion dans les décisions des responsables opérationnels⁴.

A cet effet, à travers cet article nous tentons d'apporter des éléments de réponses aux préoccupations suivantes : **Comment inciter les managers de l'entreprise à participer activement au processus du contrôle de gestion ? Quels sont les déterminants de la participation des managers à ce processus ? Quel rôle joué par le contrôleur de gestion pour inciter les managers à participer dans ce processus ?**

Pour essayer de répondre à ces questions, nous présenterons dans la première partie de cet article les définitions de contrôle de gestion proposées par Robert Anthony pour montrer que le contrôle de gestion est l'affaire de tous les managers quels que soit leurs niveaux hiérarchiques.

La deuxième partie de cet article est consacrée aux déterminants influençant la participation des managers au processus du contrôle de gestion et nous analyserons le rôle joué par le contrôleur de gestion pour inciter cette participation.

2. Le contrôle de gestion implique au premier lieu les managers

Anthony est considéré comme l'auteur de référence en management control « contrôle de gestion ! », il définit dans un premier temps le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation »⁵.

Anthony définit dans un deuxième temps (1988) le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie »⁶.

Les deux définitions de Robert Anthony (1965, 1988) montrent que le processus du contrôle de gestion implique des managers et non pas des contrôleurs de gestion, c'est-à-dire les missions de contrôle de gestion relèvent aux attributions des managers. Ces derniers délèguent totalement ou partiellement des missions à une personne ou un groupe de personne.

Il convient de préciser que le contrôle de gestion n'est pas une démarche réservée à la fonction contrôle de gestion, la petite entreprise ne dispose pas toujours des ressources suffisantes pour nommer un contrôleur de gestion, il demeure essentiel qu'elle mène une réflexion sur les objectifs qu'elle poursuit et les moyens qu'elle met en œuvre pour les atteindre, et qu'elle suive par ailleurs régulièrement les résultats qu'elle obtient⁷.

Egalement, les entreprises n'ont pas toutes nécessairement une fonction contrôle de gestion explicitement identifiée. Le processus du contrôle de gestion peut parfois être mis en œuvre de façon diffuse dans l'entreprise, par l'ensemble de l'encadrement, sous l'impulsion d'une structure légère de coordination, chargée de la conception des procédures et du système d'information de gestion.

Cette structure de coordination pourra être, dans certains cas, prise en charge par la fonction financière ou par la direction générale, elle ne donnera pas toujours lieu à la création d'une direction autonome⁸.

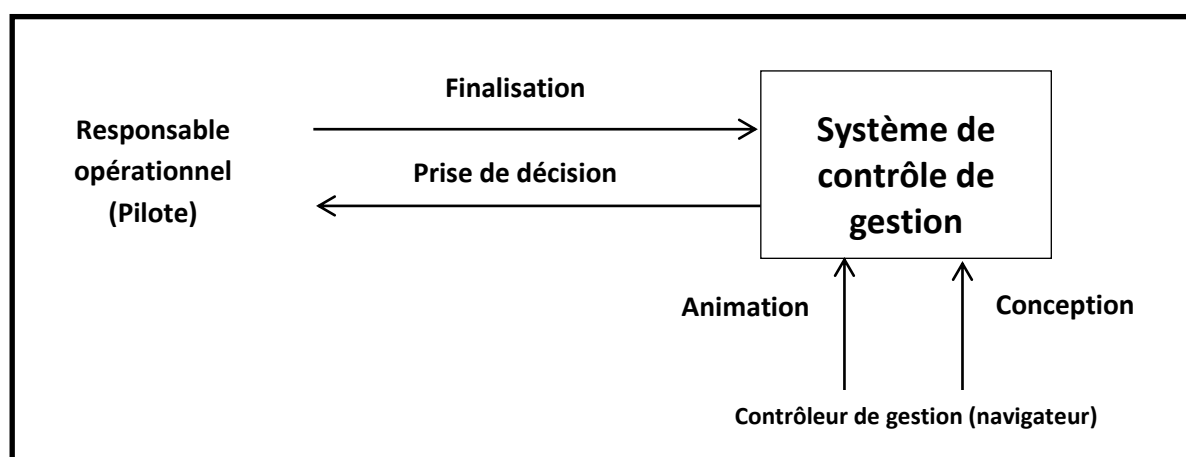
Egalement, la démarche de contrôle dépasse les seules attributions du contrôleur de gestion, cette démarche est assurée conjointement par les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion.

Le rôle des responsables opérationnels dans la démarche de contrôle est déterminant. Tout d'abord, ce sont eux qui « finalisent » le système de contrôle, car celui-ci doit être adapté à des choix qui relèvent de leur responsabilité : priorités stratégiques, structure de l'organisation, etc.

En effet, le système de contrôle a vocation à constituer une aide à la prise de décision, et celle-ci incombe également aux managers. Les responsables opérationnels sont donc à la fois les donneurs d'ordre et les bénéficiaires du système de contrôle.

Les contrôleurs de gestion assurent quant à eux une fonction de support, un rôle d'appui aux responsables opérationnels dans la mise en œuvre de la démarche : leur mission est de favoriser, d'animer, souvent d'aider à concevoir, les éléments du système de contrôle. Tel qu'énuméré dans le schéma suivant :

Figure n°1 : la distinction entre le processus du contrôle de gestion et rôle du contrôleur de gestion.



Source : Pierre-Laurent BESCOS et al, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, page 38.

Il convient de préciser que le contrôleur de gestion n'exerce pas uniquement le contrôle. Hugues Jordan (1998) identifie trois missions exercées par le contrôleur de gestion, qui ne relèvent pas de leurs attributions originales, il s'agit de l'informatique, de la comptabilité générale et d'audit interne, les résultats obtenus par Jordan sont présentés au tableau ci-après ⁹:

Tableau n°1 : Missions exercées par le contrôleur de gestion

Le contrôleur est chargé...	Lorsqu'il est rattaché à la direction financière (60%)	Lorsqu'il est rattaché à la direction générale (40%)
Budget	100%	94%
Suivi des résultats et des tableaux de bord	97%	94%
Comptabilité analytique	77%	77%
plan à plus d'un an	49%	74%
L'informatique de gestion	36%	49%
La comptabilité générale	30%	31%
L'audit interne	30%	23%

Source : Jordan, **la planification et contrôle de gestion en France en 1998**, Paris, HEC, 1998, page 20.

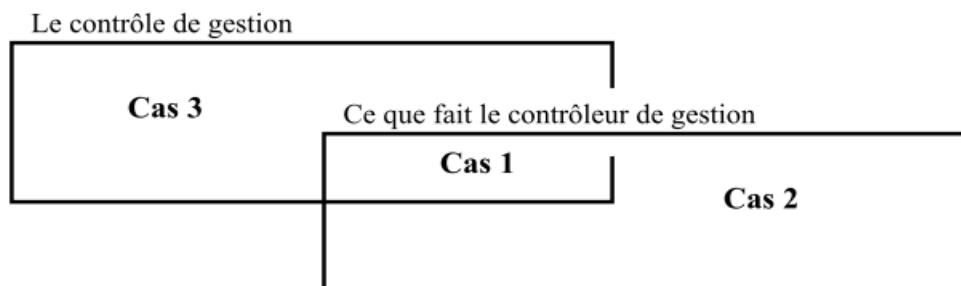
Ce tableau montre qu'environ 60% des contrôleurs de gestion rattachés à la direction financière effectue au moins l'un des trois services. Tandis que 40% des contrôleurs de gestion rattachés à la direction générale effectue au moins l'un des trois services.

L'étude de Bühler (1979) a montré que 91% des contrôleurs de gestion ont en charge le contrôle de gestion, 83% s'occupent du contrôle budgétaire, 68% de la comptabilité analytique. Parmi les activités qui ne relèvent pas du contrôle de gestion, 37% ont en charge l'informatique, 38% le juridique et le fiscal, 37% la comptabilité générale, 36% l'audit interne et 16% la formation¹⁰.

Les résultats obtenus par Bühler ne sont pas identiques à ceux de Jordan, mais ils prouvent la même idée, à savoir que le contrôleur de gestion effectue des tâches qui ne relèvent pas des attributions de contrôle de gestion.

Henry Bouquin illustre ses résultats, par le schéma suivant :

Figure n°2 : Sphère du contrôleur et sphère du contrôle

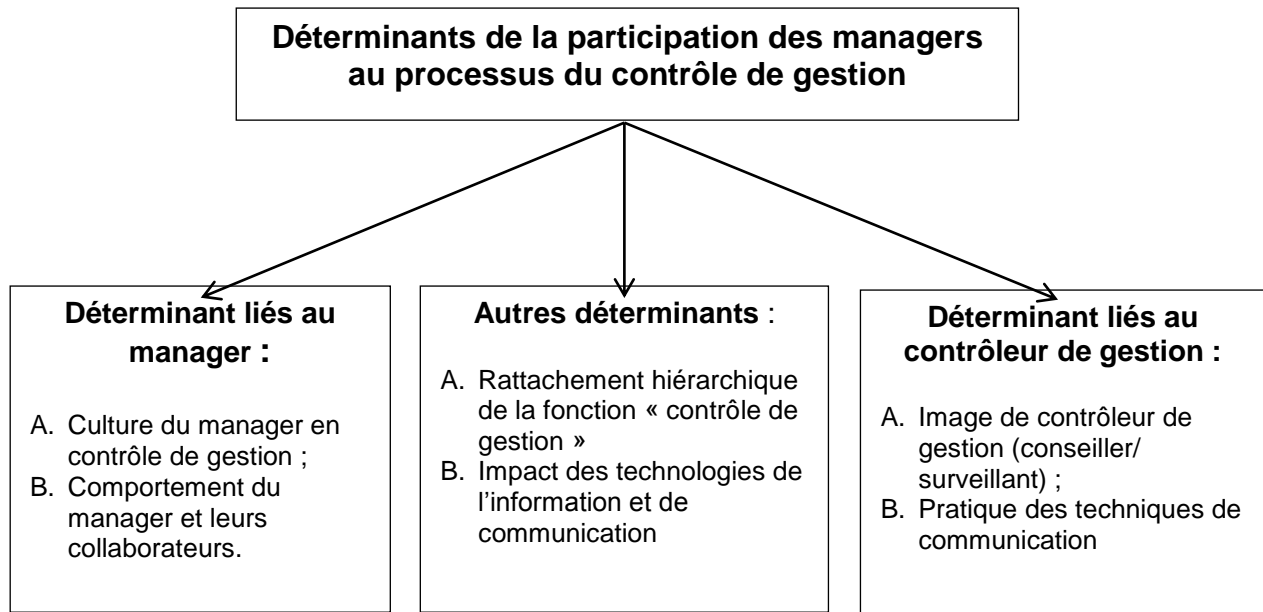


Source : Henry Bouquin, *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, 5^{ème} édition, PUF, Paris, 2001, Page 76.

Il confirme ainsi que le contrôle de gestion, processus, ne peut être assimilé à ce que fait, dans une organisation donnée, le contrôleur de gestion. Certes, il intervient au processus du contrôle de gestion, comme son architecte et son animateur (Cas 1). Pourtant les contrôleurs de gestion sont souvent accaparés par d'autres tâches (Cas 2), très variées au demeurant, d'une entreprise à l'autre (comme la gestion financière, l'informatique, la comptabilité, etc.). Mais le processus du contrôle de gestion se déroule aussi sans contrôleur (Cas 3) »¹¹.

3. Déterminants de la participation des managers au processus du contrôle de gestion :

Dans cette recherche, nous ne traitons pas une liste exhaustive des déterminants de la participation des managers au processus du contrôle de gestion, mais nous focaliserons sur les aspects les plus importants, il s'agit notamment : (1) déterminants liés aux managers, à savoir culture du manager en contrôle de gestion... ; (2) déterminants liés aux contrôleurs de gestion, à savoir l'image de contrôleur de gestion, les techniques orales de communication (3) autres déterminants, notamment le rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion et l'impact de la mise en place des technologies de l'information et de communication, tel que montre le schéma ci-après :

Figure n°3 : déterminants de la participation des managers au contrôle de gestion

3.1. Déterminants liés aux managers :

La participation des managers au contrôle de gestion est mesurée par leur degré d'utilisation des données qui y sont véhiculées et leur coopération dans la transmission des informations qu'ils possèdent.

Nous précisons dans cette partie les déterminants liés à la personne du manager sur lesquelles les contrôleurs de gestion peuvent agir pour développer cette participation.

3.1.1. Impact de la culture du manager

La culture de gestion des managers joue un rôle déterminant dans leur participation au processus du contrôle de gestion, Si la culture de gestion des opérationnels est très forte, ils prennent souvent en charge une grande partie du processus de contrôle.

C'est le cas par exemple dans le groupe VALEO, dans le secteur de l'équipement automobile, où la culture du contrôle de gestion est très forte : les managers, étant parfois eux-mêmes d'anciens contrôleurs de gestion, prennent eux-mêmes en charge une partie importante de la démarche.

À l'inverse, quand la culture de gestion est plus faible, les contrôleurs de gestion ont un rôle de sensibilisation, voire de formation, plus important à l'égard des opérationnels. C'est parfois le cas dans les entreprises où une « culture ingénieur » domine, ou dans les secteurs non marchands comme les hôpitaux, les associations, etc. ¹²

3.1.2. Impact du comportement des managers et leurs adjoints

L'usage que font du contrôle de gestion les managers sur leurs subordonnés est, aux yeux de contrôleurs, une variable d'influence importante de la participation au contrôle de gestion. Le fait qu'un responsable appuie explicitement nombre de ses réflexions et décisions sur l'éclairage apporté par le contrôleur de gestion incite généralement ses adjoints à en faire autant.

Au contraire, il suffit qu'un responsable utilise le contrôle de gestion pour mettre une pression exagérée sur les services qu'il dirige, ou pour systématiquement refuser l'octroi de nouvelles ressources, pour que ses collaborateurs aient tendance à percevoir ce processus plus

comme une contrainte que comme un soutien dans leurs fonctions, quels que soient les compétences et les efforts réalisés par le contrôleur.

L'évolution des pratiques de certains directeurs apparaît ainsi aux yeux de contrôleurs comme une condition du développement de la participation des managers au contrôle de gestion¹³.

La littérature a identifié d'autres déterminants influençant la participation des managers à ce processus tel que la motivation, l'implication, la satisfaction au travail et l'adhésion aux objectifs. Dans ce cadre, Kren (1997) a montré que la participation à l'élaboration du budget favorise la qualité des informations fournies¹⁴.

3.2. Déterminants liés aux contrôleurs de gestion

Plusieurs travaux ont prouvé une faible implication des managers au processus du contrôle de gestion, qui est due à l'image négative du contrôleur, considéré souvent comme surveillant envoyé par la direction.

Egalement son influence sur les décisions des responsables opérationnels favorise une certaine réticence à ce processus.

La littérature a montré qu'il intervient directement dans la décision ou il conçoit les systèmes qu'il anime qui sont fondamentalement des processus de standardisation du travail. Cette standardisation n'est donc pas de nature à créer des relations de qualité entre les contrôleurs de gestion et ceux dont ils prescrivent le travail puisqu'une partie du pouvoir peut passer des seconds vers les premiers. En effet, elle confère aux contrôleurs un pouvoir impersonnel et bureaucratique qui se traduit par un transfert d'une zone de responsabilité des contrôles et des décisions des responsables opérationnels vers le système formel¹⁵.

3.2.1. impact de l'image (rôle) de contrôleur de gestion :

Deux grands types de missions sont attribués au contrôleur de gestion, ces missions ont un différent impact sur la participation des managers au contrôle de gestion. la première mission est celle de surveillance des activités, principalement au service de la direction générale comme en témoigne la définition de l'Institut Français de Gestion : «il s'agit d'une fonction d'aide à la direction chargée de collaborer à la fixation des objectifs, de les matérialiser par des données chiffrées et d'en surveiller les réalisations en coordination avec la politique de l'entreprise ». Déjà en 1947, Anderson définissait la fonction de contrôleur de gestion comme celle qui «comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de protéger les actifs de l'entreprise, de se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers, de communiquer à la direction des informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations »¹⁶.

Cette mission influence négativement sur la perception et la participation des managers au processus du contrôle de gestion, selon Godener et Fernerino (2010) plus le contrôleur de gestion est perçu comme un surveillant, moins les managers transmettent les informations et ils utilisent moins les informations reçues pour la gestion quotidienne de leur service¹⁷.

C'est la raison pour laquelle les spécialistes militent depuis lors pour que le contrôle de gestion, historiquement vécu comme un processus de suivi et de surveillance, se métamorphose en un processus de pilotage vers la performance économique¹⁸. De ce fait, Certains auteurs plaident pour une décentralisation des décisions, qui augmente la réactivité organisationnelle, et le passage d'une logique de type « déploiement » à une logique «

émergence» conduisant à modifier les relations entre la stratégie et le contrôle de gestion et entre ce dernier et les opérationnels. La prise en compte de la motivation des opérationnels est clairement affirmée, non seulement pour la déclinaison de la stratégie, mais également pour sa formulation¹⁹.

La seconde mission attribuée aux contrôleurs de gestion : les activités d'aide au pilotage qui consistent non seulement en des conseils donnés aux décideurs, mais également en une assistance méthodologique dans l'utilisation des outils de contrôle.

Pour Ardoin et Jordan (1979) « Le contrôleur de gestion aide les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle, c'est-à-dire à élaborer et coordonner les plans d'action qu'ils vont mettre en œuvre durant l'année à venir pour atteindre leurs objectifs. Il les aide aussi à suivre leurs réalisations par rapport à ce qui était prévu, là encore pour essayer d'atteindre leurs objectifs efficacement »²⁰.

Les relations entre contrôleurs de gestion et managers opérationnels sont clairement mises en évidence : les premiers aident les seconds à effectuer leurs choix, à comprendre le fonctionnement du système de pilotage, ce qui relève de coopérations étroites entre ces acteurs et sous-entend l'adhésion des utilisateurs²¹.

Le rôle de conseiller passe souvent par la mise en perspective d'informations produites par divers services tel que la réalisation régulière d'une synthèse faisant le lien entre les coûts et la qualité ; benchmark (comparaison des réalisations de l'entité à celles d'entités similaires internes ou extérieures au groupe); participation à des réunions transversales sur la gestion des matières premières, le contrôle qualité²².

Donc, le contrôle de gestion, n'est pas perçu seulement comme un moyen de surveillance des individus mais comme un système permettant de collecter, traiter et diffuser les informations dans l'objectif d'aider les décideurs dans leurs prises de décision. Cette mission influence positivement la perception et la participation des managers au processus du contrôle de gestion, selon Godener et Fornerino (2010) plus le contrôleur de gestion est perçu comme un conseiller, plus les managers transmettent les informations et ils utilisent plus les informations reçues pour la gestion quotidienne de leur service²³. Cependant, ce rôle plus engagé, qui correspond souvent à des profils plus « senior », exige un grand sens de la diplomatie et une forte déontologie professionnelle pour résister à la tentation de se substituer à l'opérationnel²⁴.

3.2.2. Pratique des techniques de communication dites ouvertes

Deglaine et al. (2003) décrivent les pratiques des contrôleurs de gestion permettant d'influencer les attitudes et comportements des managers, leurs résultats mettent notamment en valeur que l'attitude des managers est significativement plus favorable lorsque le contrôleur de gestion met en pratique des techniques de communication dites ouvertes que lorsqu'il utilise des moyens de pression.

Godener et Fornerino (2005) sont arrivées aux mêmes résultats, la pratique de la communication ouverte conduit à une évaluation plus favorable du contrôle de gestion par les managers, en effet, la propension à être perçu comme un véritable « conseil/soutien » est également plus importante lorsque des techniques de communication ouverte témoignent de la « volonté de comprendre » sont adoptées. À l'inverse, le recours à certaines pratiques relevant de l'usage de la force, telles qu'en particulier « l'appel à la hiérarchie », a tendance à réduire les chances d'être compris dans son rôle de « conseil/soutien ».

3.3. Autres déterminants

Nous appuyons sur la théorie des contingences pour examiner l'impact des facteurs de contingence sur la participation des managers au contrôle de gestion, tel que la structure organisationnelle et le rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion.

3.3.1. Impact du rattachement hiérarchique de la fonction « contrôle de gestion »

Dans cette partie, nous distinguons deux rattachements possibles de la fonction « contrôle de gestion central », à savoir la direction générale ou la direction financière, et ce, malgré qu'il existe dans la réalité d'autres rattachements de cette fonction tel que le rattachement râteau.

-Rattachement à la direction générale

Selon Henry Bouquin, le rattachement le plus opportun de la fonction chargée de contrôle de gestion dans le contexte français est la direction générale²⁵. Giraud et al, 2002 considère qu'un rattachement hiérarchique à la Direction Générale ou à la Direction de l'entité pour laquelle travaille le contrôleur de gestion décentralisé permet d'être en prise directe avec la stratégie et les besoins de la direction²⁶. Selon Jordan et Ardoin (1979), le contrôleur de gestion préserve son indépendance et la liberté d'action lorsque cette fonction est rattachée à la direction générale, mais l'inconvénient majeur de ce rattachement est que la direction générale ne peut pas diriger efficacement un trop grand nombre de fonctions²⁷.

- Rattachement à la direction financière

Aux états unis, le contrôleur de gestion effectue des missions de la comptabilité et de l'audit interne, de la politique et des procédures comptables, des politiques et des procédures fiscales, des assurances prises par l'entreprise. Une telle conception fait du contrôleur de gestion un membre de la direction financière, chargé d'une fonction de vigilance financière²⁸.

Selon Giraud et al. (2002), l'intérêt d'un rattachement à la direction financière est double. Il tient d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les services comptables. D'autre part, ce rattachement favorise l'objectivité dont il est plus facile de faire preuve lorsqu'on ne dépend pas des décideurs concernés par les suivis et analyses réalisés²⁹. En revanche, selon Jordan et Ardoin (1979), le directeur financier peut bloquer un certain nombre de relations entre le contrôleur de gestion et la direction générale, mais surtout, le contrôleur de gestion risque de voir se déformer son image. Les responsables opérationnels considéreront le contrôleur de gestion comme ayant une optique strictement financière, alors que son domaine de référence est beaucoup plus large³⁰.

Dans d'une étude effectuée par Jordan en 1988, il a observé une tendance de rattachement de la direction financière plutôt qu'à la direction générale depuis 1976³¹ tel que présente le tableau ci-après :

Tableau n°2 : rattachement hiérarchique de la fonction « contrôle de gestion central »

Positionnement du contrôle de gestion	1976	1986	1989	1998 (>500p.)	1998 (<500p.)
Contrôle de gestion central Rattaché à la direction financière	43%	50%	55%	62%	58%
Contrôle de gestion central Rattaché à la direction générale	33%	50%	41%	32%	40%
Autres	24%	0%	4%	6%	2%

Source : Hugues Jordan, la planification et contrôle de gestion en France en 1998, Paris, HEC, 1998, page 9.

L'étude de Godener et Fornerino (2010) a montré que la qualité des relations entre contrôleurs de gestion et directeurs ainsi qu'entre contrôleurs de gestion et fournisseurs d'information est favorisée par le développement d'une perception du contrôle de gestion par les directeurs comme « un Conseiller à leur service et un organe de surveillance », dimension elle-même influencée par le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion à la direction générale de la firme³².

Au niveau central, les opérationnels veulent un rattachement de la fonction « contrôle de gestion » à la direction générale plutôt à la direction financière, et ce, lorsqu'ils perçoivent leurs contributions à la prise de décision, au niveau local, les contrôleurs de gestion sont de plus en plus rattachés à une entité opérationnelle et au manager qui la dirige. Cela correspond à la nécessité de réduire les effectifs des sièges sociaux et de mettre à la disposition du terrain des compétences capables de gérer au mieux les procédures de pilotage. Ce binôme manager-contrôleur de gestion se renforce, si l'on en croit l'étude de Jordan déjà citée. Les managers s'impliquent de plus en plus dans la fonction contrôle, par exemple à l'occasion de la présentation de leur plan pluriannuel et de leur budget, ainsi que pour proposer ensuite des actions correctives. Ils coopèrent également davantage avec leur contrôleur de gestion pour analyser et expliquer les résultats, et pour faire là aussi des propositions d'actions correctives³³. Donc, les opérationnels préfèrent une subordination du contrôle de gestion local aux responsables opérationnels plutôt au contrôle de gestion central pour qu'il puisse les aider à la prise de décision.

Ce rôle de conseiller est conforme aux espérances des contrôleurs de gestion qui veulent minimiser généralement l'aspect technique de leur travail, (réduire leur participation à la production industrialisée de chiffres), et ce, pour se focaliser sur leur interprétation. Ils tentent ainsi d'orienter leur métier vers des aspects humains et relationnels, ou plutôt de démontrer que celui-ci évolue en ce sens, Ainsi, ils se sentent plus proches de « la gestion » que de la comptabilité, et regrettent d'être souvent perçus comme des vérificateurs (il est fréquent d'entendre un contrôleur de gestion expliquer qu'il doit démontrer à ses interlocuteurs que ce qu'il fait n'est pas du « flicage ») alors qu'ils pensent pouvoir aider à améliorer les processus organisationnels³⁴.

3.3.2. Impact des technologies de l'information :

L'automatisation croissante des systèmes d'information tend aujourd'hui à diminuer le rôle des contrôleurs de gestion de premier niveau au profit des responsables opérationnels, qui accèdent désormais directement aux informations de gestion et procèdent eux-mêmes aux analyses autrefois réalisées par les contrôleurs de gestion. Cette tendance a pour avantage d'accroître la responsabilisation économique des opérationnels qui s'approprient ainsi directement l'information de gestion et ne bénéficient plus de l'effet de « filtre » souvent tenu par les contrôleurs.

Les managers ont donc un rôle dans la démarche de contrôle de gestion, à la fois comme acteur à part entière et comme partenaire des contrôleurs de gestion dans la production des informations et l'analyse des résultats³⁵.

Autres travaux ont montré l'impact positif de la mise en place de nouveaux outils informatiques et notamment de progiciels sur la fonction de contrôleur de gestion. Russel, Siegel et Kulesza (1999) constatent, dans une étude auprès de 294 contrôleurs de gestion américains, que les contrôleurs de gestion sont les gagnants de la révolution technologique de l'information. La fonction de contrôleur de gestion ne correspondrait plus, actuellement, à celle d'historien financier, mais plutôt à celle de partenaire d'affaires, dans la mesure où il consacre un temps élevé aux activités de conseil à l'intérieur de l'organisation³⁶. Ce qui influence positivement sur la perception de contrôle de gestion par les managers.

4. Conclusion :

Dans ce travail, nous avons présenté la contribution du manager au processus du contrôle de gestion, comme fournisseur d'information d'une part et utilisateur des informations émises par le contrôleur de gestion d'autre part, nous avons pu montrer leur lien théorique, en effet, plus le manager contribue au processus du contrôle de gestion, plus il utilise l'information qu'il reçoit à son tour du contrôleur de gestion, car cette information est plus pertinente.

Nous avons également présenté les déterminants de la participation des managers au processus du contrôle de gestion, sur lesquelles il faut agir pour développer cette participation. Nous avons distingué trois grands types de déterminants :

(1) déterminants liés aux managers, à savoir sa culture en contrôle de gestion et son comportement ainsi que ses collaborateurs ; il existe une relation positive entre la culture du manager et sa participation au contrôle de gestion, en effet, les managers disposant d'une grande culture en contrôle de gestion prend en charge souvent une grande partie de ce processus. Aussi, les managers subordonnés suivent généralement leurs responsables hiérarchiques, si la perception du contrôle de gestion est négative chez un responsable, les subordonnés n'impliquent pas activement dans ce processus.

(2) déterminants liés aux contrôleurs de gestion, à savoir l'image de contrôleur de gestion, les techniques orales de communication, ainsi, la mission confiée au contrôleur de gestion et son image influencent sur le manager, si de dernier perçoit le contrôleur comme surveillant envoyé par la direction, moins il le transmet les informations et il utilise moins les informations reçues, en revanche, sa participation augmente s'il perçoit le contrôleur comme un conseiller. Aussi, nous avons vu l'impact positif de l'utilisation des techniques de communication dites ouvertes sur la participation des managers au processus.

(3) autres déterminants notamment le rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion et l'impact de la mise en place des technologies de l'information et de

communication. Les managers opérationnels préfèrent un rattachement de la fonction « contrôle de gestion central » à la direction générale plutôt à la direction financière, pour que le contrôleur de gestion puisse exercer les tâches de conseil, aussi, les opérationnels préfèrent une subordination du contrôle de gestion local aux responsables opérationnels plutôt au contrôle de gestion central pour qu'il puisse les aider à la prise de décision. Les technologies de l'information et de communication favorisent la participation des managers au processus du contrôle de gestion. Ces derniers traitent eux-mêmes les informations sans faire recours souvent aux contrôleurs. Ces technologies ont changé également le rôle des contrôleurs, ils ont passé d'un rôle de technicien à un rôle de conseiller.

Dans cette recherche, nous avons mis en évidence les principaux déterminants de la participation des managers au contrôle de gestion, néanmoins, il existe d'autres déterminants à développer dans le cadre de recherches futures.

5. Bibliographié

1. Robert Newton Anthony, *Management Accounting, Text and Cases*, Homewood, Richard D. Irwin. page 268.
2. Armelle Godener, Mariana Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, *L'Expansion Management Review*, 2005/4 n°119, pages 54 à 59.
3. Danziger, *Contrôleur de gestion*. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris, 2000, page 547-557.
4. Bülher N, *Contexte et travail du contrôleur de gestion*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université de Grenoble 1979.
5. Robert Newton Anthony, "Planning and control systems, A Framework for analysis", 1er édition, Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965, page 17.
6. Robert Newton Anthony, *The Management Control Function*, Harvard University Press, Boston, 1988.
7. Pierre-Laurent BESCOS et al, *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, page 39-40.
8. Ibid, page 384.
9. Hugues Jordan, *la planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Paris, HEC, 1998, page 20.
10. Bülher N, Op.cit. *Contexte et travail du contrôleur de gestion*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université de Grenoble 1979, page 323
11. Henry Bouquin, *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, 5^{ème} édition, PUF, Paris, 2001, Page 76.
12. Pierre-Laurent BESCOS et al, Op.cit. page 39.
13. Armelle Godener, Mariana Fornerino, Op.cit. pages 54 à 59.
14. Armelle Godener, Mariana Fornerino, la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale, 2010, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460139>.
15. Marc Bollecker, Patricia Niglis, l'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion, « *Comptabilité - Contrôle - Audit* », 2009/1 Tome 15, pages 133 à 157.
16. Marc Bollecker, la recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives, « *Comptabilité - Contrôle - Audit* », 2007/1 Tome 13, pages 87 à 106.
17. Armelle Godener, Mariana Fornerino, la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale. Op.cit.
18. Armelle Godener, Mariana Fornerino, *Métamorphose de contrôle de gestion*, Op.cit. pages 54 à 59.
19. Marc Bollecker, l'adhésion des responsables opérationnels au contrôle de gestion, Op.cit. pages 133 à 157.
20. Marc Bollecker, la recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives, Op.cit, pages 87 à 106.
21. Marc Bollecker, l'adhésion des responsables opérationnels au contrôle de gestion, Op.cit. pages 133 à 157.
22. Armelle Godener, Mariana Fornerino, *Métamorphose de contrôle de gestion*, Op.cit. pages 54 à 59.
23. Armelle Godener, Mariana Fornerino, la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale. Op.cit.

24. Hélène Löning et al, le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, page 272.
25. Henry Bouquin, Op.cit, 2001, page 129.
26. Armelle Godener, Marianela Fornerino, rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : une étude exploratoire, <http://hal.grenoble-em.com/hal-00451665>.
27. Ardoin J.-L., Jordan H., *Le contrôleur de gestion*, Paris, Flammarion, paris, 1979, p. 140
28. Bouquin, Op.Cit. 2001, p. 125
29. Armelle Godener, Marianela Fornerino, rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : une étude exploratoire. Op.Cit.
30. Ardoin J.-L., Jordan H, Op.Cit., p. 140
31. Hugues Jordan, « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », Cahier de recherche Groupe HEC. 1998, page 9.
32. Armelle Godener, Marianela Fornerino, rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : une étude exploratoire, Op.Cit.
33. Pierre-Laurent BESCOS et al, *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, page 388.
34. Jérémy Morales, le projet professionnel des contrôleurs de gestion : Analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ? « Comptabilité - Contrôle - Audit » 2013/2 Tome 19 | pages 41 à 70
35. Pierre-Laurent BESCOS et al, Op.Cit, Page 386.
36. Marc Bollecker, la recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives, Op.cit, pages 87 à 106.