

UTILISATION DE L'INFORMATION COMPTABLE DANS LE PROCESSUS DE PRISE DE DECISION DE L'ENTREPRISE

Maria do Céu Ferreira Gaspar Alves,

Ph.D. in Management by the Beira Interior University, Professor (Master Degree) at the Management and Economics Department, Beira Interior University, Covilhã, Portugal, tél. +351 275319600 / Fax. +351 275319601, Email: Mceu_alves@yahoo.com

Résumé:

Cet article vise à montrer, à partir de dix-sept interviews de dirigeants de plusieurs grandes entreprises industrielles portugaises, que l'information comptable est plus utilisée dans certaines étapes du processus de décision que dans d'autres.

Deux perspectives différentes, au niveau de la perception personnelle des dirigeants, du lien entre l'étape du processus décisionnel et l'utilisation d'information comptable sont identifiées.

Les résultats indiquent aussi que les dirigeants portugais ont besoin d'information comptable dans la majorité des décisions de gestion, sans grandes différences entre les décisions stratégiques et opérationnelles.

Mots clés: Comptabilité de Gestion, Processus de Prise de Décision, Contrôle de Gestion.

Abstract:

This study explores how managers actually use accounting information in managerial decision-making process. We interviewed seventeen managers in sales, marketing, production, accounting and information systems in six Portuguese's manufacturing firms about the information they use to make a decision.

The impetus for this research came from our belief that the quality of management decisions depends on the quality of accounting information upon which they are based. The results indicate that the use of accounting information is influenced by the decision phases. We also found that accounting information is used in the majority of the decisions and we didn't found differences between strategic and operational decisions.

Keywords: Management Accounting, Decision-Making Process, Accounting information.

UTILISATION DE L'INFORMATION COMPTABLE DANS LE PROCESSUS DE PRISE DE DECISION DE L'ENTREPRISE

Résumé:

Cet article vise à montrer, à partir de dix-sept interviews de dirigeants de plusieurs grandes entreprises industrielles portugaises, que l'information comptable est plus utilisée dans certaines étapes du processus de décision que dans d'autres.

Deux perspectives différentes, au niveau de la perception personnelle des dirigeants, du lien entre l'étape du processus décisionnel et l'utilisation d'information comptable sont identifiées.

Les résultats indiquent aussi que les dirigeants portugais ont besoin d'information comptable dans la majorité des décisions de gestion, sans grandes différences entre les décisions stratégiques et opérationnelles.

Mots clés: Comptabilité de Gestion, Processus de Prise de Décision, Contrôle de Gestion.

Abstract:

This study explores how managers actually use accounting information in managerial decision-making process. We interviewed seventeen managers in sales, marketing, production, accounting and information systems in six Portuguese's manufacturing firms about the information they use to make a decision.

The impetus for this research came from our belief that the quality of management decisions depends on the quality of accounting information upon which they are based. The results indicate that the use of accounting information is influenced by the decision phases. We also found that accounting information is used in the majority of the decisions and we didn't found differences between strategic and operational decisions.

Keywords: Management Accounting, Decision-Making Process, Accounting information.

1 Introduction

Dès 1938, Barnard (1938), dans son ouvrage *The Functions of the Executive*, mit la prise de décision au centre de la théorie organisationnelle et des études sur les activités de gestion. Cet ouvrage provoqua une rupture avec la vision traditionnellement classique de l'organisation. En fait, il s'agissait d'une rupture avec les principes de gestion scientifique qui prédominaient jusque-là (Mintzberg et al., 1990). Les travaux suivants, en particulier ceux de Simon (1945) et de Cyert et March (1963), corroborèrent ce changement de vision de l'organisation en apportant de nouveaux concepts, variables, et surtout une nouvelle vision de l'organisation basée sur le comportement humain. La théorie comportementale introduisit une nouvelle perspective dans la théorie organisationnelle qui permit l'adoption d'un abordage descriptif et explicatif en dépit des positions normatives et prescriptibles traditionnellement utilisées. Plus tard, les travaux de Mintzberg, Raisinghani et Théorêt (Mintzberg et al., 1976) centrés sur la manière dont sont prises les décisions dans l'organisation apportèrent aussi une précieuse contribution pour le développement de ce nouveau champ de recherche.

À partir de la revue de littérature réalisée nous avons pu constater que, bien que les études existantes sur la manière dont les dirigeants accomplissent leurs tâches nous permettent de confirmer l'importance de l'information dans le travail quotidien du dirigeant, la préoccupation centrale de ces travaux n'est généralement pas ciblée sur la prise de décision.

D'autre part, l'expérience démontre que la généralité des dirigeants ne se préoccupe pas beaucoup avec ce sujet. Sans doute parce que les processus, pour obtenir l'information et pour prendre les décisions, sont si profondément assimilés par les dirigeants qu'ils ne s'aperçoivent pas que, bien ou mal, ils les développent. Ainsi, on ne peut affirmer que les dirigeants considèrent ce sujet sans intérêt, beaucoup d'entre eux sont pleinement conscient de son importance et cherchent même à acquérir des connaissances complémentaires à ce sujet. C'est dans cette optique que certains travaux (Harrison, 1996; Muñoz, 1994; Gallardo et Fernández, 1999) présentent la prise des décisions comme l'activité la plus importante au sein de l'organisation. "La prise et l'exécution des décisions sont un des buts fondamentaux - et peut-être le seul - de toute organisation, de tout management; et toute organisation dépend, structurellement, de la nature des décisions qui sont prises en son sein et en son nom par des décideurs, qu'ils soient individuels ou collégiaux" (Le Moigne, 1974:44).

Les études sur l'utilisation de l'information comptable dans l'entreprise sont rares. Le premier de ces travaux à été développé par Simon (Simon et al, 1954) dans les années cinquante et

constitue, sans doute, l'étude la plus importante réalisée, jusqu'à nos jours, sur l'utilisation de l'information comptable dans le contexte de l'entreprise. Ce travail met l'accent sur la manière dont les systèmes de comptabilités devraient être organisés, pour permettre une utilisation plus productive des informations dans la prise de décisions. Une de ses principales contributions est la définition d'une typologie des décisions de gestion.

Plus récemment la recherche de McKinnon et Bruns (1992) met l'accent sur les caractéristiques de l'information utilisée par les dirigeants.

2 Information et prise de décision

Dans la littérature sur la prise de décision nous avons trouvé quelques idées consensuelles sur les différents types de décision et l'organisation de ce processus. Ainsi, la distinction entre décisions de routines et décisions complexes est fréquente. Une autre idée consensuelle est celle d'un processus de prise de décision comprenant plusieurs étapes successives: identification du problème; liste des alternatives; analyse et choix d'une alternative; puis mise en place de la solution choisie.

Le développement des théories sur la prise de décision a permis d'élaborer des solutions pour la résolution des problèmes structurés (Théorie des Jeux; Programmation Linéaire, Chemin Critique, PERT- etc.)¹. Mais, dans des situations plus complexes, habituellement représentées par des décisions dites non structurées, ces solutions s'avèrent limitées et représentent de simples instruments d'appui à la décision. Dans ces cas, ce sont les caractéristiques personnelles et l'expérience du dirigeant qui prennent le dessus (Bentley, 1998).

En général, les travaux réalisés sur la prise de décision ont cherché à étudier la façon dont les organisations prennent leurs décisions et l'influence des comportements du décideur sur les résultats de la décision (Huber et McDaniels, 1986). Dans cette perspective, pendant les années 50 et 60 c'est l'école de "Carnegie" qui a mené les travaux de recherche à ce sujet à travers une série d'études, basées sur la structure conceptuelle de "*Organizations*" (March et Simon, 1958), les principaux résultats sont résumés dans "*The Behavioral Theory of the Firm*" (Cyert et March, 1963). Les travaux basés sur le *Modèle du Processus* de Mintzberg

¹ Le Moigne (1974) nous rappelle que ces contributions facilitent les processus de prise de décision mais ne remplacent pas le décideur.

(Mintzberg et al, 1976) ne seront développés qu'ultérieurement. Ces derniers ont joué un rôle essentiel dans l'étude de la complexité du processus de prise de décision.

À la fin des années soixante, un nouvel enrichissement des connaissances scientifiques sur ce sujet, surgit avec Allison (1969). Pour expliquer la "Crise des missiles de Cuba", qui eut lieu entre les États Unis et Cuba pendant l'administration de Kennedy, Allison utilisa trois modèles de prise de décision organisationnelle le *Modèle de L'Acteur Rationnel*, le *Modèle du Processus Bureaucratique* et le *Modèle Politique*. Plus tard, un autre modèle, le "*Garbage Can*" vint enrichir le cadre scientifique de la prise de décision en introduisant la notion de processus aléatoire dans la prise de décision organisationnelle (Cohen et al., 1972).

D'autres abordages ont été faits sur la non-prévisibilité du processus (Lindblom, 1959, Mintzberg et al., 1976; Anderson, 1983) ou encore au niveau de l'analyse des questions de pouvoir et de politique dans le processus de décision (Pettigrew, 1972). Mais, le *Modèle Rationnel* qui met l'accent sur les théories quantitatives demeure le point de départ classique pour l'étude de la prise de décision (Harrison, 1999).

Apparemment les travaux de recherche sur le mécanisme de prise de décision ont créé des cadres conceptuels contradictoires. Ainsi trouve-t-on des modèles qui envisagent le mécanisme de prise de décision comme rationnel et séquentiel et d'autres qui décrivent le processus comme aléatoire et anarchique. Cependant, une analyse plus profonde de la situation nous permet de découvrir une complémentarité et non une contradiction entre ces modèles.

En prolongeant notre réflexion sur la relation information / décision on constate que "...l'information occupe une place centrale dans le processus de décision, centrale au point que bien des incompréhensions, et parfois de durs conflits sont nés d'une sorte de confusion tacite entre l'information et la décision, entre les systèmes d'information et les systèmes de décision, voire entre la théorie de l'information et les théories de la décision" (Le Moigne, 1974:49). L'examen des travaux existants sur le rôle de l'information dans le processus décisionnel nous permet de dégager quelques idées (Choo, 1993):

- L'information nécessaire est fréquemment associée à la tâche à effectuer et le besoin d'information a souvent son origine dans les problèmes quotidiens.
- Les dirigeants préfèrent les sources personnelles et cherchent fréquemment à développer un réseau de sources de confiance.
- Les dirigeants préfèrent les moyens de communication verbaux.

Certains travaux ont étudié l'utilisation sélective des sources et moyens d'information dans les différentes étapes du processus de prise de décision (Saunders et Jones, 1990), d'autres l'utilisation d'information dans les différents rôles du décideur (McLeod et al, 1985).

D'autres travaux encore indiquent la préférence des dirigeants pour les contacts directs entre personnes (Keegan, 1974; Brush, 1992; Kotter, 1982 et 1999), surtout lorsqu'il existe une certaine ambiguïté de décision.

Entre toutes les sources d'information, on constate que les documents revêtent une grande importance (Mckinnon et Bruns, 1992) surtout pour les dirigeants financiers (Keegan, 1974).

3 Information comptable dans le contexte de l'entreprise

La recherche d'information sur les transactions réalisées est une réalité qui existe depuis de longues années. Par contre, la recherche d'information comptable de gestion, d'information sur les transferts internes de l'organisation, est un phénomène beaucoup plus récent, qui a surgi en conséquence de la Révolution Industrielle. Le développement, en dimension et complexité des entreprises, constaté durant cette période a créé une structure organisationnelle plus hiérarchisée et demandeuse d'information comptable (Johnson et Kaplan, 1987; IMACC - GV et Gago, 2000).

Le mouvement de Gestion Scientifique associé à Frederick Taylor et Henry Fayol a permis l'étude scientifique des opérations de transformation industrielle et la création des coûts standard pour l'imputation des coûts directs (Fleischman et Parker, 1991). À leur tour les coûts indirects sont imputés aux produits finis à travers de simples coefficients basés, fréquemment, sur la valeur ou le nombre d'heures de main-d'œuvre directe.

L'évolution et les changements subis par la comptabilité de gestion au long du temps peuvent être résumés en quatre différentes étapes (IFAC, 1998):

- 1 – Avant 1950, l'accent était mis sur le calcul des coûts et le contrôle financier;
- 2 – Vers 1965, l'accent s'est déplacé vers le fournissement d'information pour le planning et contrôle de gestion;
- 3 – Vers 1985, l'attention s'est tournée vers la réduction des coûts superflus à travers une utilisation plus efficiente des ressources;
- 4 – Vers 1995, la priorité est à la création de valeur à travers une utilisation plus efficace des ressources.

Ces quatre étapes sont facilement identifiables, mais le passage de l'une à l'autre dénote tout un processus évolutif. Chaque étape représente une adaptation à de nouvelles conditions, bien que la satisfaction des besoins associés aux étapes antérieures reste nécessaire.

Comme on peut le constater, c'est à partir des années soixante que le traitement de l'information dans le contexte de l'entreprise a subi une véritable révolution (Carqueja, 2002). Dans cette optique Tua (1997), par exemple, nous parle d'un *Paradigme de l'utilité* qui, d'après lui, vient orienter le contenu des documents vers les besoins des utilisateurs et introduit comme principale fonction de la comptabilité l'apport d'information pour la prise de décision.

4 Organisation de la comptabilité et importance des documents

Traditionnellement la comptabilité a été développée en ayant pour objectif principal la préparation des documents comptables périodiques. L'interprétation de ces documents ne faisait pas vraiment partie des responsabilités des comptables mais si, des hauts dirigeants. Dans cette perspective la création d'un *groupe de travail* dans la section de comptabilité pour le développement d'études spéciales est un phénomène récent (Simon et al., 1954) qui a surgi lentement au fur et à mesure que les dirigeants se sont aperçus qu'ils avaient beaucoup à gagner en séparant, dans la comptabilité, les fonctions de:

- 1) enregistrement, préparation et distribution des documents comptables;
- 2) appui aux départements opérationnels dans leurs analyses d'information comptable pour faire "le point de la situation" ou pour "détecter des problèmes" (Simon et al, 1954);
- 3) participation, lors du développement d'études spéciales pour la "résolution de problèmes".

La séparation de ces fonctions nous permet de les organiser d'une façon différente et de les situer dans différents endroits de l'entreprise, plus proche des départements où elles sont nécessaires.

Dans l'organisation comptable, les documents représentent une pièce clé dans l'appui à la prise de décision une fois qu'ils contiennent beaucoup plus que des données, ils contiennent des jugements, des interprétations et des arguments (Allaire, 1989). Dans l'étude de Keegan

(1974) les documents représentent la seconde source d'information la plus utilisée, juste devancée par les contacts directs. Plus récemment, cherchant à étudier l'importance des documents comme source d'information de gestion Mendoza et Bescos (1998) ont constaté que:

- Les dirigeants ont recours à des sources informelles quand les informations dont ils ont besoin ne sont pas disponibles dans les documents reçus.
- Les sources informelles permettent généralement d'obtenir plus vite l'information et d'être alerté plus rapidement de l'existence d'un problème.
- Les dirigeants sont porteurs d'attentes spécifiques sur les documents demandés. Ces documents doivent leur permettre de structurer, synthétiser et organiser l'information.
- Soumis à un flux constant d'information les dirigeants attendent de leurs documents que ceux-ci leur apportent une sélection pertinente de l'information.
- Les dirigeants se montrent exigeants avec leurs documents, pour ne pas perdre de temps ils cherchent à éliminer l'information redondante et développent de véritables stratégies de lectures des documents pour ne pas avoir à les lire intégralement.
- Souvent c'est l'expérience du dirigeant qui lui permet de comprendre plus rapidement ce qui se cache derrière un tableau. Cette idée est soutenue par Barnard (1936), quand il affirme que beaucoup de comptables et même d'hommes d'affaires peuvent à partir d'un bilan retirer en quelques minutes les informations les plus importantes. Cette faculté est le résultat de capacités acquises pendant des années d'expérience et par l'accumulation de connaissances techniques.

Dans une grande partie des travaux analysés (Simon et al., 1954; Bruns et Mckinnon, 1993; Mendoza et Bescos, 1998) on constate que les documents comptables sont fréquemment utilisés comme moyen de confirmation des résultats d'actions antérieures.

5 La méthodologie suivie

Dans la présente recherche nous avons établi l'hypothèse suivante: *Le mécanisme de prise de décision est constitué par diverses étapes dans lesquelles l'information comptable n'est pas utilisée de la même façon.* Pour tester cette hypothèse il a fallu définir un ensemble de concepts.

Ainsi, le cadre théorique subjacent à l'analyse de cette affirmation présuppose la définition d'un modèle de prise de décision. Le modèle choisi est celui que Simon (1960) a désigné

comme modèle "*Intelligence – Conception - Choix*" et que, plus tard, Mintzberg (Mintzberg et al, 1976) a développé sous le nom de *Modèle Processus*. Ce modèle a été choisi parce qu'il nous a semblé un instrument adéquat pour étudier les décisions en contextes réels (Browne,1993). Comme Heller (Heller et al,1988), nous avons considéré quatre étapes dans le processus de prise de décision utilisé: identification du problème, liste des alternatives, analyse et choix d'une alternative et mise en place de la solution choisie.

Ce même cadre théorique présuppose la définition à priori du type de décision à analyser. Pour cela nous nous sommes basés sur les travaux de Mintzberg (Mintzberg et al, 1976) lesquels considèrent deux types de décision: les décisions stratégiques et les décisions de routine. La méthodologie adoptée a été celle de *l'approche de l'incident critique* lorsque nous avons demandé aux dirigeants de se souvenir des contextes de prise de décisions spécifiques.

Pour recueillir l'information dont nous avons besoin nous avons opté pour l'étude de cas. Ce genre de méthodologie doit être utilisée dans des situations où l'on cherche à décrire une intervention dans un contexte réel (Yin, 1984). Dans notre cas nous cherchions à décrire l'utilisation d'information comptable dans des contextes de décision spécifiques.

D'autre part, l'étude de la dichotomie traditionnelle entre les services qui produisent l'information et ceux qui l'utilisent nous oblige à utiliser une double perspective, celle du *préparateur de l'information* et celle de *l'utilisateur de l'information*. Pour bien cerner ce problème nous avons opté pour des études de cas élaborées à partir d'au moins deux entrevues de la même entreprise. Cette situation a permis le croisement de l'information recueillie, augmentant ainsi la fiabilité des données (Yin, 1984; Albarello et al., 1995).

Pour renforcer la confiance dans les résultats obtenus (Yin, 1984) et faciliter la réduction des données (Albarello et al., 1995) nous avons élaboré deux *guides d'entretien* destinés, respectivement, aux dirigeants financiers (préparateurs de l'information comptable) et aux dirigeants commerciaux et / ou de la production (utilisateurs de l'information comptable).

Puisqu'il est ainsi possible de croiser l'information recueillie par le fournisseur et l'utilisateur de l'information comptable, la fiabilité des résultats augmente. Il est cependant important que nous ayons conscience que l'étude de l'utilisation de l'information comptable dans les décisions de gestion nous oblige à prendre en compte un vaste champ de situations qui rendent difficile la compréhension de la fonction de l'information comptable dans tout le processus de gestion (Bromwich, 1986). Pour essayer de dépasser ce problème, lors de la

préparation des études de cas, nous avons cherché à séparer le système formel de comptabilité de la façon dont ce système est mis en pratique, une fois que les études de cas qui se limitent à étudier le système formel ne révèlent qu'une vision partielle de la réalité (Scapens, 1988).

Quant au nombre d'études de cas à effectuer, nous avons considéré que six études de cas était un nombre suffisant pour la problématique que nous voulions étudier, sachant que ce nombre d'études de cas avait déjà été utilisé dans d'autres travaux du même genre (Luoma, 1967; Yin, 1984).

Notre première étude de cas a été faite d'une façon moins structurée et avec un plus grand nombre d'entrevues (5) de manière à recueillir le plus d'information possible afin de confirmer la pertinence et l'à propos des questions que nous cherchions à analyser. Les entrevues ont duré, en moyenne, deux heures.

Chaque *guide d'entretien* comprend un ensemble de questions structurées, dans lesquelles certains aspects ont été laissés ouverts pour permettre leur exploitation. A travers ces questions nous cherchions à étudier l'utilisation d'information comptable dans les différentes étapes du processus de prise de décision (Saunders et Jones, 1990, Maher et al., 1978).

Toutes les entrevues ont eu lieu dans les locaux de travail de façon à permettre le recueil d'éléments supplémentaires, comme par exemple de documents, pour augmenter la consistance de l'information de l'entrevue.

Comme dans d'autres travaux de recherche (Simon et al., 1954), pendant les entrevues notre priorité consistait à cerner le fonctionnement réel de la comptabilité et non pas juger ou évaluer les professionnels interviewés.

Avant chaque interview les objectifs étaient clairement rappelés aux dirigeants et on leur demandait l'autorisation pour enregistrer l'entrevue. Ainsi, tous les entretiens ont été enregistrés sur cassette audio, puis retranscrits sous forme de récit. Les récits ont été homogénéisés et structurés. Nous avons ainsi élaboré le compte-rendu de chaque entrevue et nous l'avons envoyé par courrier électronique à chaque dirigeant interviewé. Nous leur demandions de signaler, le cas échéant, tout malentendu quant au contenu des propos tenus. Trois corrections mineures ont été apportées.

Les six études de cas réalisées se sont basées sur les comptes-rendus des entrevues de chacune des six grandes entreprises industrielles portugaises étudiées.

À partir des comptes-rendus nous avons créé une base de données des décisions analysées et réalisé une *analyse de contenu horizontale*, dans chaque étude de cas, et *verticale* dans toutes les études de cas effectuées (Ghiglione et Matalon, 1992).

6 Résultats

Pour étudier l'utilisation de l'information comptable dans chaque étape du processus de prise de décision, dans le contexte des décisions stratégiques², nous avons demandé aux dirigeants de nous citer les trois décisions les plus importantes, prises dans les six derniers mois.

Nous constatons que l'information comptable a été utilisée dans la majorité (68%) des décisions prises par les dirigeants et qu'elle a été utilisée plus fortement dans les trois premières étapes du processus de prise de décision. D'autre part, il s'agit surtout de l'information demandée délibérément qui a eu une influence sur la décision fondamentale dans 67% des cas (12/18) et importante dans 33% (6/18). (Cfr. Tableau 1).

² Comme Mintzberg (Mintzberg et al., 1976), par "stratégique" nous entendons simplement une décision importante.

TABLEAU 1 – UTILISATION DE L'INFORMATION COMPTABLE DANS DES DECISIONS STRATEGIQUES

<i>Décisions³</i> <i>(9 dirigeants)</i>	<i>Utilisation de l'information comptable dans le processus de décision⁴</i>				<i>Comment a- elle été fournie?⁵</i>	<i>Impact sur la décision⁶</i>
	<i>étape 1</i>	<i>étape 2</i>	<i>étape 3</i>	<i>étape 4</i>		
<i>ETUDE DE CAS 1</i>						
- Décision 1	X	-	-	-	DR	Fondamental
- Décision 2	-	X	X	-	DR	Fondamental
- Décision 3	X	-	-	-	DR	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 1</i>						
- Décision 1	X	-	-	-	DE	Fondamental
- Décision 2	X	-	-	-	-	-
- Décision 3	-	-	-	-	-	-
<i>ETUDE DE CAS 1</i>						
- Décision 1	X	-	-	-	DR	Important
- Décision 2	-	-	X	-	DR	Important
- Décision 3	-	X	X	-	DR	Fondamental
- Décision 4	X	X	X	-	DE	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 2</i>						
- Décision 1	-	X	X	-	DR	Important
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	-	-	-	-	-	-
<i>ETUDE DE CAS 3</i>						
- Décision 1	-	X	X	-	DE	Important
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
<i>ETUDE DE CAS 3</i>						
- Décision 1	-	X	X	-	DE	Fondamental
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	-	-	-	-	-	-
- Décision 4	X	X	-	-	DE	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 4</i>						
- Décision 1	X	-	X	X	DE	Fondamental
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	X	X	X	X	DE	Important
<i>ETUDE DE CAS 5</i>						
- Décision 1	-	X	X	-	DE	Fondamental
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	X	X	X	X	DE	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 6</i>						
- Décision 1	X	-	-	X	DR	Important
- Décision 2	X	X	X	-	DE	Fondamental
- Décision 3	-	-	-	-	-	-
Utilisation d'information comptable (19/28 décisions)	12	11	12	4	D.R. = 8 / D. E.= 10	Important=6 Fondamental =12
%	63%	58%	63%	21%		

Pour étudier l'utilisation de l'information comptable dans chaque étape du processus de prise de décision, dans le contexte des décisions routinières, nous avons demandé aux dirigeants de nous citer les trois dernières décisions prises (Cfr. Tableau 2).

³ Chaque étude de cas présente un nombre d'entrevues différent parce que l'on a cherché à faire des entrevues à tous les responsables de la comptabilité, de la production et du département commercial. Dans chaque entreprise on a trouvé une réalité différente, comme par exemple un plus grand nombre de responsables dans l'étude de cas n° 1 ou encore le refus du responsable de la production dans l'étude de cas n° 6.

Bien que l'on ait demandé aux dirigeants de nous citer 3 décisions certains en ont cité 4 et d'autres seulement 2.

⁴ Étape 1 = Identification du problème; étape 2 = Liste des alternatives; étape 3 = Analyse et choix d'une alternative; et étape 4 = Mise en place.

⁵ DR – Disponible Régulièrement (Fournie régulièrement) et DE – Demandé Exprès (Fournie délibérément).

⁶ L'échelle utilisée pour mesurer cette variable a été la suivante: 1 - très mauvais, 2 - mauvais, 3 - insignifiant, 4 - important et 5 - fondamental.

Dans ces situations on constate que l'information comptable est utilisée dans la majorité des décisions mentionnées (67%) et qu'elle est plus utilisée dans les trois premières étapes du processus de prise de décision. Il s'agit d'informations qui ont eu une influence sur la décision prise fondamentale dans 70% des cas (14/20) et importante dans 25% (5/20) (Cfr. Tableau 2).

TABLEAU 2 - UTILISATION DE L'INFORMATION COMPTABLE DANS DES DECISIONS ROUTINIÈRES

<i>Décisions (10 dirigeants)</i>	<i>Utilisation de l'information comptable dans le processus de décision⁷</i>				<i>Comment a- elle été fournie?⁸</i>	<i>Impact sur la décision⁹</i>
	<i>étape 1</i>	<i>étape 2</i>	<i>Étape 3</i>	<i>étape 4</i>		
<i>ETUDE DE CAS 1</i>						
- Décision 1	-	X	X	-	DE	Fondamental
- Décision 2	-	X	X	-	DE	Fondamental
- Décision 3	-	X	X	-	DE	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 1</i>						
- Décision 1	-	X	X	-	DR	Important
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	X	-	-	-	DR	Important
<i>ETUDE DE CAS 1</i>						
- Décision 1	X	-	-	-	DR	Fondamental
- Décision 2	-	X	-	-	DR+DE.	Important
- Décision 3	X	-	-	-	DE	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 2</i>						
- Décision 1	-	-	-	-	-	-
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	X	X	X	-	DR	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 3</i>						
- Décision 1	-	X	X	-	DE	Fondamental
- Décision 2	X	-	-	X	DE	Fondamental
- Décision 3	-	-	-	-	-	-
<i>ETUDE DE CAS 3</i>						
- Décision 1	-	-	-	-	-	-
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	X	-	-	-	DR	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 4</i>						
- Décision 1	X	X	-	-	DR	Fondamental
- Décision 2	X	-	-	-	DR	Insignifiant
- Décision 3	X	X	X	X	DR	Important
<i>ETUDE DE CAS 4</i>						
- Décision 1	-	-	-	-	-	-
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	-	-	-	-	-	-
<i>ETUDE DE CAS 5</i>						
- Décision 1	-	X	X	-	DE	Fondamental
- Décision 2	-	-	-	-	-	-
- Décision 3	-	X	X	-	DR	Fondamental
<i>ETUDE DE CAS 6</i>						
- Décision 1	X	-	-	X	DR	Important
- Décision 2	X	-	-	-	DE	Fondamental
- Décision 3	X	-	-	-	DE	Fondamental
Utilisation d'information comptable (20/30 décisions)	12	11	9	3	D.R. =11 / D. E. = 10	Important=5 Fondamental =14 Insignifiant=1
%	60%	55%	45%	15%		

⁷ Étape 1 = Identification du problème; étape 2 = Liste des alternatives; étape 3 = Analyse et choix d'une alternative; et étape 4 = Mise en place.

⁸ DR – Disponible Régulièrement (Fournie régulièrement) et DE – Demandé Exprès (Fournie délibérément).

⁹ L'échelle utilisée pour mesurer cette variable a été la suivante: 1 - très mauvais, 2 - mauvais, 3 - insignifiant, 4 - important et 5 - fondamental.

Dans la revue de la littérature que nous avons effectuée, nous avons constaté que certaines recherches indiquent l'existence d'un plus grand besoin d'information comptable dans certaines étapes du processus de prise de décision (Mintzberg et al., 1976). Certains travaux démontrent même-que c'est au niveau de la recherche d'information sur les conséquences de chaque alternative que l'information comptable joue un rôle décisif (Maher et al.,1978) surtout parce quelle permet d'élargir nos options de choix (Murphy et al., 1995; Brandon et Drtina, 1997). D'autres travaux indiquent que l'information comptable est utilisée dans toutes les étapes du processus de prise de décision (Muñoz, 1994).

Notre travail nous permet de conclure que l'information comptable est utilisée dans toutes les étapes du processus de prise de décision, mais d'une façon irrégulière. Ainsi, et contrairement aux résultats de certains travaux (Maher et al.,1978; Murphy et al., 1995a; Brandon et Drtina, 1997), on peut constater une grande utilisation d'information comptable dans l'étape de l'identification du problème et une utilisation beaucoup plus faible dans l'étape de mise en place de la solution choisie (Cfr. Tableaux 1 et 2).

Pour étudier la perspective du *préparateur de l'information*, nous avons demandé à chacun des dirigeants financiers interviewés quelles avaient été les demandes d'information comptable pendant la dernière semaine. Ensuite nous leur avons demandé ce qu'ils pensaient de l'utilisation de l'information comptable fournie, dans chaque étape du processus de prise de décision(Cfr. Tableau 3).

Contrairement aux "*utilisateurs de l'information*", les "*préparateurs de l'information*" manifestent une opinion qui s'encadre parfaitement avec les idées traditionnellement transmises par la littérature à ce sujet. Ainsi, on constate que, pour ces dirigeants l'information comptable qui leur est demandée est plus utilisée dans les étapes: liste des alternatives, et analyse et choix d'une alternative (Cfr. Tableau 3).

On constate ainsi que deux tendances différentes sont mises en évidence: le point de vue de l'utilisateur de l'information (Cfr. Tableaux 1 et 2) et le point de vue du préparateur de l'information (Cfr. Tableau 3).

TABEAU 3 - PERSPECTIVE DU PREPARATEUR DE L'INFORMATION COMPTABLE

<i>Demandes d'information comptable</i>	<i>Utilisation de l'information comptable dans le processus de décision¹⁰</i>			
	<i>Étape 1</i>	<i>Étape 2</i>	<i>Étape 3</i>	<i>Étape 4</i>
<i>DE LA PRODUCTION (5 dirigeants)</i>				
<i>ETUDE DE CAS 1</i>				
- Demande 1			X	
<i>ETUDE DE CAS 1</i>				
- Demande 1		X	X	
<i>ETUDE DE CAS 2</i>				
- Demande 1		X	X	
- Demande 2		X	X	
- Demande 3		X	X	
<i>ETUDE DE CAS 3</i>				
- Demande 1	X	X		
- Demande 2			X	
<i>ETUDE DE CAS 5</i>				
- Demande 1		X	X	X
- Demande 2		X	X	
(9 décisions)	1	7	8	1
%	11%	78%	89%	11%
<i>DU DEPARTEMENT COMMERCIAL (7 dirigeants)</i>				
<i>ETUDE DE CAS 1</i>				
- Demande 1			X	
- Demande 2		X	X	
<i>ETUDE DE CAS 1</i>				
- Demande 1		X	X	
<i>ETUDE DE CAS 2</i>				
- Demande 1		X	X	
- Demande 2		X	X	
- Demande 3	X		X	
<i>ETUDE DE CAS 3</i>				
- Demande 1		X	X	X
<i>ETUDE DE CAS 4</i>				
- Demande 1	X	X	X	X
- Demande 2	X		X	X
- Demande 3	X		X	X
<i>ETUDE DE CAS 5</i>				
- Demande 1	X		X	X
<i>ETUDE DE CAS 6</i>				
- Demande 1	X	X	X	X
(12 décisions)	6	7	12	6
%	50%	58%	100%	50%

En synthèse on peut dire, qu'à travers les études de cas, on a pu constater que l'information comptable est utilisée dans la majorité des prises de décisions des dirigeants et que cette utilisation est plus intense dans les trois premières étapes du processus décisionnel.

L'opinion des dirigeants financiers est un peu différente et s'encadre mieux avec les résultats d'une grande partie des travaux du même genre (Maher et al.,1978; Murphy et al., 1995; Brandon et Drtina, 1997), qui préconisent une utilisation d'information comptable dans les étapes: liste des alternatives, et analyse et choix d'une alternative.

Quoiqu'il en soit les résultats obtenus nous permettent de confirmer l'hypothèse établie au début de notre travail - *Le mécanisme de prise de décision est constitué par diverses étapes dans lesquelles l'information comptable n'est pas utilisée de la même façon.*

¹⁰ Étape 1 = Identification du problème; étape 2 = Liste des alternatives; étape 3 = Analyse et choix d'une alternative; et étape 4 = Mise en place.

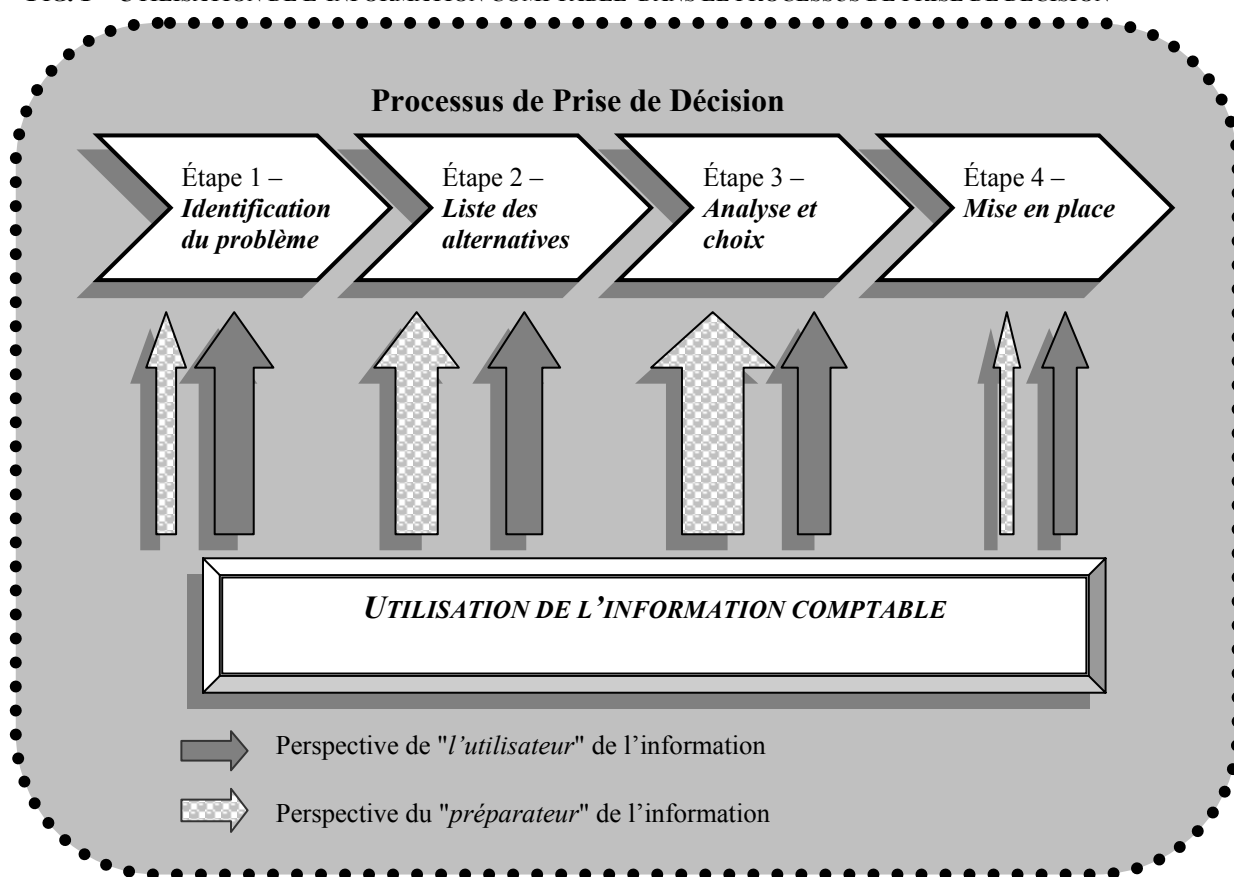
7 Conclusions

L'analyse des résultats de notre enquête nous indique que le processus décisionnel des grandes entreprises industrielles portugaises est structuré. Dans cette optique, nous avons identifié quatre étapes différentes dans toutes les décisions analysées.

L'information comptable est utilisée dans la majorité des décisions de gestion, sans différences significatives entre les décisions stratégiques et de routine.

Les résultats de notre étude montrent aussi que l'information comptable n'est pas utilisée de la même manière dans toutes les étapes du processus de prise de décision. Dans ce sens deux perspectives différentes d'analyse ont été identifiées (Cfr. Fig. 1). Celle du "producteur de l'information" caractérisée par les dirigeants financiers et celle de "l'utilisateur de l'information" représentée par les dirigeants commerciaux et de production.

FIG. 1 – UTILISATION DE L'INFORMATION COMPTABLE DANS LE PROCESSUS DE PRISE DE DECISION¹¹



¹¹ Attention, la largeur des flèches dépend de l'utilisation d'information comptable dans chaque étape et dans chacune des perspectives analysées.

Pour les premiers, l'information comptable demandée, par les autres dirigeants, est surtout une information qui va être utilisée pour établir la liste des solutions possibles et, ultérieurement, pour analyser les différentes options et choisir la meilleure solution. Ils assument ainsi la position traditionnellement trouvée dans la littérature.

Pour les autres, l'information comptable est surtout utilisée lors des trois premières étapes du processus décisionnel. Ainsi, on constate que, contrairement à certaines idées formulées dans la littérature à ce sujet, l'information comptable est plus utilisée pour l'identification des problèmes que ce que l'on pensait.

Finalement, les dirigeants sont unanimes lorsqu'ils considèrent que l'information comptable n'est pas importante dans la mise en place d'une décision.

Bibliographie

ALBARELLO L., DIGNEFFE F., HIERNAUX J.P., MAROY C., RUQUOY D. et SAINT GEORGE P., (1995), *Pratiques et Méthodes de Recherche en Sciences Sociales*, tradução para a língua portuguesa de L. Baptista, Gradiva, Lisboa.

ALLAIRE P. A., (1989), "Electronic information in the executive office", *Executive Excellence*, Vol.6, N°6, Jun., pp. 5-6. (<http://proquest.umi.com/>).

ALLISON, G. T., (1969), "Conceptual models and the Cuban missile crisis", ", *The American Political Science Review*, vol. 63, pp. 689-718, reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series*, Edited by D. J. Hickson, 1995, pp. 271- 300 .

ANDERSON P. A., (1983), "Decision making by objection and the Cuban missile crisis", *Administrative Science Quarterly*, vol. 28, pp. 201-222 reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series*, Edited by D. J. Hickson, 1995, pp. 205-226.

BARNARD C.I., (1936), "Mind in everyday affairs - An examination into logical and non-logical thought processes", Reprint in *Journal of Management History*, Vol. 1, N°4, 1995, pp. 7-27. (<http://www.Emerald-Library.com>)

BARNARD C.I., (1938), *The Functions of the Executive*, 2ª edição, 1968, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts

BENTLEY T. J., (1998), *Managing Information - Avoiding overload*, Business Skills Series, CIMA Publishing.

BRANDON C.H. et DRTINA R.E. (1997). *Management Accounting: Strategy and Control*, Edição Internacional, Editora MacGraw-Hill de Portugal, Alfragide.

BROMWICH M., (1986), "Management accounting research: the state of the art", in *Research & Current Issues in Management Accounting*, Edited by M. Bromwich et T. Hopwood, pp.217-231.

BROWNE, (1993), *Organizational Decision-Making and Information*, Ablex publishing corporation, New Jersey.

BRUNS W. J. J. et MCKINNON S. M., (1993), "Information and managers: a field study", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.5, Sarasota, Fall 1993, pp. 84-98. (<http://proquest.umi.com/>).

BRUSH C. G., (1992), "Marketplace information scanning activities of new manufacturing ventures", *Journal of Small Business Management*, Vol. 30, N°4, pp. 41-53, (<http://proquest.umi.com/>).

CARQUEJA H. O., (2002), "Contabilidade et saber académico", *Revista de Comércio et Contabilidade*, Vol. LVIII, N°230, pp. 321-353.

- CHOO C. W., (1993), *Environmental Scanning: Acquisition and Uses of Information by Chief Executive Officers in the Canadian Telecommunications Industry*, P.H.D. Thesis, University of Toronto. (<http://choo.fis.utoronto.ca>)
- COHEN M. D., MARCH J. G. et OLSEN J. P., (1972). "A Garbage Can model of organizational choice" , *Administrative Science Quarterly*, Vol. 17, pp. 1-25, reprint in *Managerial Decision-Making - History of Management Thought Series* , Edited by D. J. Hickson, 1995, pp. 117-142.
- CYERT R. M. et MARCH J. G., (1963), *A Behavioral Theory of the Firm*, 2^a Ed.,1998, Blackwell Publishers Inc., Massachusetts.
- FLEISCHMAN R. K. et PARKER L. D., (1991), "British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management", *The Accounting Review*, Vol. 66, N°2, pp. 361-375.
- GALLARDO D. L. et FERNANDEZ A. F., (1999), "Importância de la información y del proceso decisional en la empresa dentro del contexto de la contabilidad de gestión", comunicação apresentada no VI Congresso Internacional de Custos, Braga.
- GHIGLIONE R. et MATALON B., (1992), *O Inquérito - Teoria et Prática*, tradução para a língua portuguesa de C. Lemos Pires, Celta Editora, Oeiras.
- HARRISON E. F., (1996), "A process perspective on strategic decision making", *Management Decision*, Vol. 34, N°1, pp. 46-53.
- HARRISON E. F., (1999), *The Managerial Decision-Making Process*, 5th Ed., Houghton Mifflin Company, New York, USA.
- HELLER F., DRENTH P., KOOPMAN P. ET RUS V., (1988), *Decisions in Organizations: A Three Comparative Study*, London, Sage.
- HUBER G. P. et McDANIELS R. R., (1986), "The decision-making paradigm of organizational design", *Management Science*, May, Vol. 32, N°5, pp. 572-589.
- IFAC - INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, (1998), *Internacional Management Accounting Practice Statement N° 1 - Management Accounting Concepts*, February (<Http://www.ifac.org/StandardsandGuidance/FMAC/IMAP1.html>).
- IMACC - GV et GAGO, S., (2000), "Estudio sobre la evolución de la contabilidad de gestión bajo los fundamentos de las ciencias sociales", *Revista de Contabilidade et Comércio*, N°224, Vol. LVI, pp. 789-814.
- JOHNSON H. T. et KAPLAN R. S., (1987), "The rise and fall of management accounting", *Management Accounting*, January, Vol. 68, N°7, pp. 22-30. (<http://proquest.umi.com/>).
- KEEGAN W. J., (1974), "Multinational scanning - a study of the information sources utilized by headquarters executives in multinational companies", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 19, N°3, pp.411-421.
- KOTTER J. P. (1982), *The General managers*, The Free press, NY.
- KOTTER J. P. (1999), "What effective general managers really do", *Harvard Business Review*, Vol.77, N°2, pp. 145-159.
- LE MOIGNE J. L., (1974), *Les Systèmes de Décision dans les Organisations*, Presses Universitaires de France, Paris.
- LINDBLOM C. E., (1959), "The science of «muddling through»", *Public Administration Review*, Vol. XIX, pp.79- 88, reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series* , Edited by D. J. Hickson, 1995, pp. 25-34..
- LUOMA G. A., (1967), *Accounting Information in Managerial Decision-Making for Small and Medium Manufacturers*, Research Monograph n° 2, National Association of Accountants, New York, USA.
- MAHER M. W., STICKNEY C. P., WEIL R. L. et DAVIDSON S., (1978), *Managerial Accounting - An Introduction to concepts, methods and uses*, 4^a edição, 1991, The HBJ Accounting Series, Harcourt Brace Jovanovich International Edition.
- MARCH J. G. et SIMON H. A., (1958), *Organizations*, 2nd Ed. Traduction pour la langue française de Rouchy et Prunier, Bordas, Paris.
- MCKINNON S. M. et BRUNS W. J., (1992), *The Information Mosaic*, Harvard Business School Series in

Accounting and Control, Harvard Business School Press.

MCLEOD R., JONES J. W. et POITEVENT J. L., (1985), "How can executives improve their decision support systems", reprint in Gray P., *Decision Support and Executive Information Systems*, Prentice Hall, 1994, N. J., pp. 123-133.

MENDOZA C. et BESCOS P. L., (1998), "Décision et pilotage des performances: quels sont les documents utilisés par les managers?", Congrès de L'Association Française de Comptabilité - Performances et Comptabilité -14, 15 et 16 Mai, Nantes.

MINTZBERG H., RAISINGHANI D. et THÉORÊT A., (1976), "The structure of unstructured decision process", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 21, pp. 246-275.

MINTZBERG H., WATERS J. PETTIGREW A. M. et BUTLER R., (1990), "Studying deciding: an exchange of views between Mintzberg and Waters, Pettigrew and Butler", *Organization Studies*, Vol. 11, pp. 1-16, reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series*, Edited by D. J. Hickson, 1995, pp. 143-158.

MUÑOZ M. C. R., (1994), *Contabilidad de Dirección Estratégica: Presupuestos Estratégicos*, Tese de Doutoramento, Universidade de Extremadura, Faculdade de C.C.E.E. y Empresariales, Badajoz.

MURPHY C., CURRIE J. et FAHY M., (1995), "The role of the management accountant in implementing decision support systems: some empirical evidence", *Irish Accounting Review*, Vol.2, N°1, Spring, pp. 133-155.

PETTIGREW A. M., (1972), "Information control as a power resource", *Sociology*, Vol. 6, pp. 187-204, reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series*, Edited by D. J. Hickson, 1995, pp. 301- 318 .

SAUNDERS C. et JONES J. W., (1990), "Temporal sequences in information acquisition for decision making: a focus on source and medium", *Academy of Management Review*, Vol.15, N°.1, Jan., pp.29-46. (<http://proquest.umi.com/>).

SCAPENS R., (1988), "Research into management accounting practice", *Management Accounting*, Vol. 66, N°11, Dec., pp.26-28. (<http://proquest.umi.com/>).

SIMON H. A., (1945), *Administrative Behavior - A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations*, 4ª edição, 1997, The Free Press, London.

SIMON H. A., (1960), *The New Science of Management Decision*, 2ª edição, 1980, traduction pour la langue française de Arditi, Paris, Económica.

SIMON H. A., GUETZKOW H., KOZMETSKY G. et TYNDALL G., (1954), *Centralization Vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, A Research Study and Report prepared for Controllershship Foundation, New York.

TUA J. P., (1997), *Lecturas de Teoria et Investigacion Contable*, Centro Interamericano Jurídico-Financeira CIJUF, Medellin, Colombia.

YIN R. K., (1984), *Case Study Research - Design and methods*, Applied Social Research Methods Series, Vol. 5, 2ª Ed, 1994, CA: Sage, Thousand Oaks.