



HAL
open science

LES APPORTS D'UNE OBSERVATION SIMPLIFIEE DES PRATIQUES BUDGETAIRES

Yves Dupuy, Fabienne Villesèque-Dubus

► **To cite this version:**

Yves Dupuy, Fabienne Villesèque-Dubus. LES APPORTS D'UNE OBSERVATION SIMPLIFIEE DES PRATIQUES BUDGETAIRES. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00481077

HAL Id: hal-00481077

<https://hal.science/hal-00481077>

Submitted on 5 May 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LES APPORTS D'UNE OBSERVATION SIMPLIFIEE DES PRATIQUES BUDGETAIRES

Yves Dupuy
CREGOR
Université Montpellier 2
IAE de Montpellier
yves.dupuy@iae-univ-montp2.fr

Fabienne Villesèque-Dubus
CREGOR
Université Montpellier 2
IAE de Perpignan
fabienne.villeseque@univ-perp.fr

Résumé :

L'objet de cette contribution est d'analyser les facteurs d'adaptation, donc de pérennisation, des pratiques budgétaires dans les organisations. Il s'agit plus précisément, à partir d'un échantillon de 43 entreprises étudiées dans le cadre d'un « *Observatoire Régional des Pratiques Innovantes de Gestion* » de chercher si ces pratiques se démarquent des discours théoriques sur les systèmes budgétaires et d'en souligner les adaptations. Les données, issues d'un questionnaire volontairement simplifié, construisent des indices élémentaires significatifs du rôle et de la place de ces systèmes, d'une part en matière de rationalisation et d'intégration des processus organisationnels courants, et, d'autre part, de construction de l'image externe de la performance organisationnelle. Les observations ainsi analysées touchent au rôle majeur que continuent à tenir les systèmes budgétaires dans les pratiques de contrôle de gestion, et à l'évolution des principes de conception et d'utilisation de ces systèmes.

Mots-clés : *Observation et Observatoire des pratiques de gestion - systèmes budgétaires – intégration des systèmes de contrôle de gestion, de coordination-modes d'utilisation externes des budgets.*

Abstract :

This paper aims at interesting in budgetary practices adaptations in organizations. The goal is precisely to observe practices of 43 firms which belong to the innovative management practices regional observatory in order to observe hypothetical changes in the budget control field. The survey used a simple questionnaire to be translatable by the managers and in order to allow for a long-lasting survey. The aim is to search how this survey can give elementary indications of the assumed role of budgets in rationalization and integrative matters and also about the external image of organizational performance. More generally, budgetary systems do not appear as declining. It is rather changes of their design principles which clearly emerge from the analysis.

Keywords: Observation and observatory of management practices - budgetary systems – management control systems integration and coordination – external use of budgets.

La présente contribution s'intéresse aux pratiques budgétaires observées grâce à la mise en place d'un observatoire des pratiques de gestion innovantes, et alors que la littérature en sciences de gestion évoque à la fois le thème du foisonnement et celui de l'innovation dans le domaine du contrôle de gestion (voir par exemple le numéro spécial de la revue « Comptabilité, Contrôle, Audit

de mai 2003). A propos des budgets¹, l'innovation est ancienne, puisqu'elle est signalée dans les années 1930, et se serait alors diffusée grâce à une idéologie forte et propre à l'époque (Berland, 1999 ; Alcouffe, Berland et Levant, 2003).

Plus ou moins institutionnalisé par la suite, l'outil a fait l'objet de vives critiques et de mises en cause dans les années 90 (Hope et Fraser, 1997; Berland, 1999). En dépit de ces critiques, de nombreux travaux et enquêtes ont souligné qu'il restait très largement utilisé par la plupart des entreprises (DFCG, 1994; Jordan, 1998; Villesèque, 2003; Sponem, 2004; Mousli, 2008). Une question essentielle concerne les explications du maintien et de la pérennité du budget dans les organisations. A cette question doivent être apportées des réponses en matière d'évolution voire d'innovation des pratiques budgétaires au sein des organisations. Selon une hypothèse mise en débat depuis plusieurs années (Hope et Fraser, 1997, 1999; Berland, 2004), les systèmes budgétaires se révéleraient de moins en moins adaptés aux besoins actuels des entreprises en matière de contrôle de gestion. A la limite, ils deviendraient même complètement inutiles ou inutilisables. Dans le même temps, la littérature (Kaplan et Norton, 1996, 2004) évoque la nécessité et la possibilité de dépasser, au sein des systèmes de contrôle de gestion, l'usage des seules représentations financières et donc comptables des performances, à l'aide par exemple de tableaux de bord stratégiques. Des pratiques de gestion innovantes en matière de contrôle de gestion devraient donc se signaler par un recours moins intense et fréquent à des systèmes budgétaires de plus en plus globaux, puisque simplifiés, autrement dit moins sophistiqués, diffusés, et contraignants. Par ailleurs, de nombreuses études soulignent, dans une perspective néo-institutionnelle, le rôle cérémoniel du budget, et ses implications pour l'organisation (Meyer et Rowan, 1977; Covaleski et Dirmith, 1983; Sponem 2004). Le budget servirait alors, au delà de la recherche d'efficience, des intérêts externes tels que la recherche de légitimation, de rationalisation des choix entrepris, parfois éloignés des besoins internes. Est-ce là une autre explication possible à la pérennité constatée de l'outil?

Cette question relative à la pérennisation de l'outil associée à la recherche et à l'observation de pratiques innovantes en matière de budgets, a été abordée grâce à la mise en place d'un Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI), expérimenté et mis en œuvre depuis 2007.

L'adaptation permanente des connaissances et pratiques de gestion en général et plus particulièrement des budgets suppose, entre autres, une observation et une interprétation récurrente des dites pratiques (David, 2000). Il s'agissait donc de définir une démarche fondée sur une méthode d'observation suffisamment simplifiée pour rester aisément reproductible dans le temps et dans l'espace, pouvant en conséquence fonder la pérennité d'observations des pratiques de gestion. Les

¹ Tout au long de cette communication, seront employés indifféremment les termes budget, budgets, systèmes budgétaires pour parler de l'outil budgétaire.

dites pratiques pourraient ainsi livrer un exemple de terrain d'étude propice à l'examen des questions générales posées par la mise en place d'observatoires des réalités managériales et de leurs transformations. La présente communication expose les premiers résultats associés à ces observations, observations qui, si elles restent exploratoires, éclairent, sur certains points, le propos théorique traditionnel en matière de contrôle par les budgets

De façon classique, cette communication s'attachera donc, dans une première partie, à décrire les éléments de théorie propres à l'étude de l'évolution et de l'adaptation des pratiques budgétaires. Dans une seconde partie seront ensuite décrits et interprétés les principaux éléments observés.

1- Approche théorique et méthodologique de l'adaptation des pratiques budgétaires

Le budget a fait l'objet de nombreuses définitions, lesquelles reflètent une approche tantôt instrumentale, tantôt sociale ou politique, certaines s'inscrivant dans une perspective interne à l'organisation, d'autres dans une perspective davantage externe. Il s'agira ici faire apparaître les différentes rationalités dans lesquelles s'inscrivent ses modes d'utilisation, donc de souligner les logiques théoriques d'évolution et d'utilisation de l'outil.

1.1. Repères théoriques pour l'étude des systèmes budgétaires

Que dire, d'un point de vue théorique, et de façon très résumée, des apports, de l'adaptation, et donc des facteurs de pérennité, des systèmes budgétaires ? La littérature tend ici à distinguer deux facettes : les budgets formeraient un système de représentation difficilement remplaçable car ils répondraient en même temps, et de façon cohérente, à des attentes et impératifs de communication internes d'une part, externes d'autre part.

1.1.1. Du budget comme réponse à des attentes internes à l'organisation...

Berland (1999) souligne que la conférence de Genève, qui portait sur le contrôle budgétaire en 1930, était déjà l'occasion d'évoquer de nombreuses pratiques budgétaires. On est surpris, en lisant le compte rendu de cette conférence² (2), et au-delà des définitions proposées, par la richesse des thèmes. Ces thèmes, en effet, peuvent être considérés comme précurseurs à cette époque-là puisqu'ils ont ensuite fait l'objet de nombreux travaux de recherche approfondis. Citons en particulier le discours relatif à la contingence (même si le terme n'est pas employé ainsi) d'un

² Un compte rendu détaillé de la conférence est présenté dans la thèse de Berland, 1999.

consultant de Pechiney qui distingue plusieurs façons d'appliquer le contrôle budgétaire selon les types d'industries, et citons également le discours d'un orateur de nationalité américaine relatif à la dimension sociale et politique du budget, au travers duquel il évoque le rôle du budget comme moyen de socialisation des futurs cadres. Les définitions proposées, tant dans les manuels de contrôle de gestion que dans les articles de recherche, montrent que, finalement, peu de changements sont apparus dans la façon d'envisager le budget, depuis la conférence de Genève. On peut toujours lire au travers de ces définitions une forte rationalité instrumentale fondée sur la recherche d'efficacité ou sur des mécanismes de coordination internes, très souvent liés à la formulation et à la mise en œuvre de stratégies. Les budgets seraient ainsi la plupart du temps définis comme des outils de planification et de contrôle interne ou de coordination. Si, dans un premier temps, le budget a eu pour principale mission de décrire les buts de l'organisation et de surveiller les actions prises dans ce sens, il a également été perçu comme un outil de motivation des individus dans l'organisation (Hofstede, 1977). Gervais (1997) souligne ainsi la double mission technique et psychosociologique de l'outil, ce qui en fait un système d'animation interne.

La littérature en contrôle de gestion s'intéresse largement aux budgets et à leurs modes d'utilisation dans les organisations. Elle suggère deux définitions du budget : certaines relèvent d'une rationalité qualifiée d'instrumentale, d'autres relèvent à la fois de rationalités instrumentales et stratégiques ou comportementales, et mettent en avant le rôle dual, voire multiple des budgets. Pour Bruns et Waterhouse (1975), « *les budgets sont définis comme des plans financiers fournissant une base pour diriger et évaluer la performance des individus et sous-unités dans l'organisation de manière à mieux coordonner et contrôler leurs différentes activités* » (repris par Covaeski et Dirmith, 1983). D'après Hofstede (1977), « *sous sa forme la plus complète, le budget représente une extension dans l'avenir immédiat du système d'information financière d'une entreprise : il aboutit à un bilan avec compte d'exploitation, projeté sur la période suivante (trimestre, semestre, année ou même une période plus longue)* » (p.24). Bouquin (1998) précise que « *dans la conception classique du contrôle de gestion, le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels* » (p.325). De plus, selon Bouquin, le budget devrait pouvoir jouer trois fonctions : fonction de coordination et de communication, fonction de gestion prévisionnelle, fonction de délégation et de motivation. Simons (1994), quant à lui, étudie deux modes principaux d'utilisation des systèmes budgétaires, l'un dit « de diagnostic », l'autre d'« interactif ». Le modèle de diagnostic a pour objectif de mener à bien le contrôle par confrontation des résultats obtenus aux résultats escomptés, alors le modèle interactif s'appuie sur la discussion et le dialogue et a pour mission de centrer l'attention des dirigeants sur ce qu'il qualifie d'incertitudes stratégiques. Suivant Gervais (2009), le budget remplit également deux fonctions

principales selon le degré de stabilité de l'environnement : il peut être utilisé comme outil d'allocation de ressources dans un environnement stabilisé, et comme outil de réflexion en environnement turbulent.

Par ailleurs, la littérature suggère aussi des évolutions relatives aux modes de conception et aux maillages budgétaires, suggérant des approches transversales ou décloisonnées, fondées sur des découpages par activités et processus (Brimson & Antos, 1999 ; Bouquin, 2008 ; Cooper & Slagmulder, 2000 ; Gervais, 2009).

Ces définitions appellent un double commentaire : l'un relatif aux perceptions des modes d'utilisation du budget, l'autre relatif à la nature même de ses applications, internes ou externes. D'abord, les définitions du budget dépassent, pour beaucoup d'entre elles, les fonctions purement instrumentales de l'outil, c'est-à-dire centrées sur la prévision, le suivi et le contrôle, y associant d'autres fonctions d'ordre stratégique ou comportementales (émergence de la stratégie, apprentissage, coordination, communication, socialisation, etc...). Mais la plupart des définitions citées dans les manuels de gestion, donc dans les discours véhiculés auprès de futurs contrôleurs de gestion, apparaissent quasiment toutes orientées vers les fonctions internes de l'outil, négligeant souvent le rôle en matière de légitimation externe notamment ou de négociation avec les partenaires externes des budgets.

1.1.2. ...Au budget comme réponse à des attentes externes à l'organisation

A côté des fonctions précédemment soulignées, le budget remplit aussi une fonction d'ordre politique, soulignée par de nombreux auteurs, dans une perspective néo-institutionnelle. Ces fonctions, qui consistent à légitimer et rationaliser les actions prises face aux partenaires souvent externes, conduisent à envisager le budget comme un outil cérémoniel (Meyer et Rowan, 1977 ; 1978), pouvant alors conduire à des phénomènes de découplage.

L'une des fonctions politiques du budget semble s'exercer au travers d'un besoin de légitimité des actions, celui-ci apparaissant comme particulièrement présent dès lors que l'organisation évolue dans une situation d'incertitude. Dans leur article de 1980, Burchell et al. soulignent divers rôles associés aux systèmes de comptabilité, en fonction de l'incertitude des relations de cause à effet d'une part, et des objectifs d'autre part. Ainsi, de la même façon qu'ils suggèrent qu'en situation de certitude les systèmes peuvent avoir une fonction de « machine » à réponse ou à apprendre (dans le cas où les relations de cause à effet sont incertaines), les auteurs soulignent d'autres modes d'utilisation en situation d'incertitude des objectifs.

Dans des situations où les objectifs sont incertains ou contradictoires, les auteurs montrent que les systèmes comptables peuvent être utilisés comme des « machines politiques » (traduit de

« ammunition machine ») pour articuler et promouvoir des positions et valeurs particulières. En effet, Burchell et al. soulignent que plutôt que des mécanismes cohésifs d'actions rationnelles, les organisations sont constituées de coalitions d'intérêts (Cyert et March, 1963). Elles forment alors des arènes dans lesquelles les personnes et groupes participent avec des intérêts divers à des processus politiques ancrés dans la vie organisationnelle. Les auteurs observent en outre que le design des systèmes d'information et de comptabilité est aussi impliqué dans le management de ces processus politiques. (...) « *De plus, en influençant le langage accepté de négociation et de débat, les systèmes comptables peuvent aider à partager ce qui est vu comme problématique, ce qui peut être vu comme une solution crédible (...) Ils peuvent être conçus pour rendre certains phénomènes visibles, pour inculquer une mission particulière ou une forme de conscience organisationnelle* » (p.17). Les systèmes comptables deviennent alors susceptibles d'imposer des contraintes dans le fonctionnement de l'organisation, en contribuant souvent au processus de définition des intérêts plutôt qu'en exprimant simplement ce pour quoi ils sont prévus.

Par ailleurs, les systèmes de contrôle jouent aussi un rôle de « machine à rationaliser » (Burchell et al., 1980), lequel permet de légitimer et justifier les actions et décisions, une fois prises. Le budget peut alors apparaître comme un moyen de faire comprendre l'émergence des actions. Autrement dit, il y aurait alors réponse au besoin rétrospectif de comprendre l'émergence de l'action, ce qui est particulièrement le cas lorsqu'il existe des intérêts externes dominants dans le processus de prise de décision (Meyer et Rowan, 1978). C'est dans cette perspective que les budgets et plans peuvent être construits autour de ce qui doit être, dans le souci d'afficher une certaine rationalité. Il s'agit donc ici de post-rationaliser les actions entreprises, toujours en vue d'accroître la légitimité des démarches entreprises et donc de l'organisation. Ce rôle est particulièrement prégnant lorsque les mécanismes de cause à effet comme les objectifs sont empreints d'une forte incertitude. L'information budgétaire sert alors de base à un plaidoyer politique externe, utile à la négociation (Covaleski et Dirsmith, 1983).

Enfin, l'approche néo-institutionnelle suppose les organisations sont liées entre elles, et construites, par leur environnement. De ce fait, afin de légitimer leur position dans un environnement institutionnel marqué par un ensemble de normes, valeurs et croyances, ces organisations sont conduites à rechercher une certaine conformité aux normes sociales (DiMaggio et Powell, 1983). Elles vont donc utiliser les outils de gestion, tels que les budgets, non pas forcément dans une perspective de recherche d'efficacité, mais plutôt dans celle de la satisfaction d'un mythe porteur de l'illusion de rationalité (Sponem, 2004, 2006), donc de renforcement de la légitimité socio économique. C'est cette recherche de légitimité qui conduit les organisations à utiliser des structures formelles dans une logique cérémonielle plutôt que dans une logique rationnelle de recherche

d'efficience (Meyer et Rowan, 1977). Rojot (2003) rappelle que dans certaines organisations, « *les produits, services, techniques et politiques qui ont été institutionnalisés fonctionnent comme des mythes puissants omniprésents dans l'environnement et beaucoup d'organisations les adoptent cérémonieusement afin de marquer ainsi clairement leur statut de « bonnes organisations »* » (p.406). Dans certains contextes, cette logique institutionnelle, et l'utilisation des outils de contrôle dans une perspective cérémonielle plutôt que rationnelle, s'explique donc par les liens qu'entretient l'organisation avec son environnement. C'est par exemple le cas dans des organisations fonctionnant suivant des mécanismes de subventionnements privés ou publics, utiles à leur survie et leur pérennité. Ainsi, Meyer et Rowan précisent que « *les organisations qui existent dans des environnements très institutionnalisés et qui ont réussi à devenir isomorphes à cet environnement gagnent en légitimité et en ressources nécessaires à leur survie* » (1977, p.352).

Les organisations ont ainsi tendance à fonctionner selon les règles et normes propres à leur environnement institutionnel, suivant un processus d'ordre isomorphique. Elles légitiment ainsi leur position au sein de cet environnement, en mimant des pratiques qui ne sont autres que des rites de reconnaissance réciproque. Dans ce sens, Abrahamson (1996), ainsi que Gehrke et Zarlowski (2003) soulignent que, dans nombre de cas, les organisations qui adoptent des « nouveautés », ont pour seul but satisfaire leur environnement, donc des exigences extérieures. Elles s'alignent ainsi sur des normes communes et des pratiques légitimées à l'extérieur, mais sans qu'il n'y ait forcément de lien avec les exigences internes. La littérature évoque à ce propos l'idée de processus de découplage (Orton et Weick, 1990).

Meyer et Rowan (1977, 1978) s'intéressent à ce phénomène de découplage dans les organisations, celui-ci pouvant être décrit comme un décalage entre le dire et le faire, ou comme l'adoption de structures parfois inadaptées à la recherche d'efficience interne. Pour ces auteurs, le découplage serait la conséquence des processus isomorphiques, certains diraient mimétiques, auxquels adhèreraient les organisations. Covaleski et Dirmith (1983, 1986, 1988) montrent également que les changements de contrôle initialement prévus pour satisfaire des besoins externes de légitimation exercent un effet structurant en interne. Ils évoquent à ce sujet un couplage « lâche ».

L'ensemble de ces considérations théoriques suggère que de nombreux facteurs peuvent contribuer à la pérennité adaptative des systèmes budgétaires. Diverses données recherchées grâce à l'observatoire des pratiques de gestion ont donc été conçues de façon à permettre de discuter la présence et la portée de ces facteurs.

1.2. Une approche méthodologique de l'adaptation des systèmes budgétaires

Comme dans l'ensemble des sciences de gestion, le spectre des méthodologies envisageables pour étudier les systèmes budgétaires s'étend de la recherche action aux classiques enquêtes quantitatives. En l'occurrence le propos était de chercher à mettre en place une observation et un suivi pérennes de quelques traits fondamentaux de l'adaptation des systèmes en question. Le cadre méthodologique de la recherche, et son protocole détaillé traduisent cette intention.

1.2.1. Un observatoire de pratiques comme cadre méthodologique de la recherche

La présente contribution s'inscrit dans la mise en place d'un observatoire des pratiques de gestion innovantes en région Languedoc-Roussillon. Elle interroge au passage les apports et les limites d'une méthode simplifiée et reproductible d'observation des pratiques de conception et d'utilisation des systèmes budgétaires. Est-il concevable en d'autres termes de simplifier suffisamment une telle observation pour pouvoir la répéter à intervalles réguliers et dans un nombre important d'organisations, sans engagement de ressources excessives, et sans pour autant recueillir des données pauvres ou triviales ? La réponse ne va pas de soi, car le type d'observation proposé porte sur un ensemble de représentations formelles et prévisionnelles à fondement comptable et financier, interactives dans l'espace et dans le temps, représentations s'étendent ensuite aux écarts issus de leur rapprochement avec les réalisations, et aux actions correctrices ou aux révisions de prévisions correspondantes. Les interactions identificatrices des systèmes étudiés reçoivent donc deux lectures : l'une informationnelle, l'autre organisationnelle. L'ambition du projet devient ainsi de comprendre, observer et analyser le système budgétaire comme une base de données d'une part, et, d'autre part, comme le support et l'expression de décisions et de jeux de pouvoir. Or, ces caractéristiques, et leurs changements, reflètent des éléments réputés « complexes » et imparfaitement objectivables, ce qui questionne à l'évidence les formes et les limites de leur observation.

De multiples études ont témoigné au demeurant de la relativité et de la subjectivité des approches en ce domaine. Les unes reposent sur des observations très approfondies, souvent au « cas par cas », de la pratique des systèmes de contrôle de gestion en général, des systèmes budgétaires en particulier. Ces derniers sont alors compris dans une perspective globale, c'est à dire comme des objets, des moyens, ou des résultats de l'apprentissage organisationnel. D'autres études exploitent des travaux d'enquête plus ou moins étendus, accompagnés d'un recueil de données de complexité variable, et de traitements statistiques parfois assez sophistiqués (pour une illustration récente, voir par exemple Mousli, 2007). A la limite, les caractéristiques du système budgétaire sont alors réduites aux seules propriétés plus ou moins objectivables de la base de données qu'il utilise.

Fondamentalement, c'est du deuxième type d'approche qu'il s'agit ici de discuter, en exploitant les premières étapes d'un travail collectif de recherche visant au suivi à long terme des pratiques de

gestion d'un échantillon stable de 43 entreprises ou établissements d'entreprise du Languedoc-Roussillon, d'activité et de taille variées. Cette approche se veut à la fois dynamique et comparative, car elle est potentiellement rendue pérenne par la simplification volontaire et assumée des choix d'observation qui l'entourent : espace de référence limité, nombre de questions par thème réduit à six ou sept, variété des réponses possibles traduisant les seuls éléments perçus comme essentiels par l'équipe de chercheurs³, et préalablement testés comme tels auprès de dirigeants (voir annexes 1 et 2). Les éléments observés sont ainsi identifiés par référence aux généralités ou spécificités des systèmes de contrôle tels que les décrit la littérature théorique et pratique du domaine. Mais, pour autant, l'intention n'est en aucun cas de tester un hypothétique « modèle » des éléments déterminants des propriétés des systèmes étudiés.

Plus modestement, le choix pour un questionnaire aussi simplifié que possible vise en premier lieu à faciliter la compréhension des thèmes, par les responsables interrogés, et l'interprétation systématique et répétée des réponses, par les chercheurs utilisateurs. Par là même, et principalement, il s'agit, il faut le rappeler, d'évaluer la pertinence et la portée des données élémentaires et déclaratives recueillies. De telles données vont-elles permettre, en d'autres termes, de questionner les caractéristiques fondamentales des systèmes budgétaires ? L'aptitude de derniers à créer une variété de représentations et de relations suffisante pour séparer, partager, et par là comprendre et maîtriser l'origine des performances de l'organisation ? Leur degré de contribution potentielle à l'intelligence organisationnelle, c'est-à-dire à la détection et la compréhension des problèmes décisionnels ? De façon corollaire, un observatoire permettra-t-il de déceler et traduire la diversité des formes et des intensités d'utilisation des systèmes étudiés ? D'examiner le rôle de rationalisation, d'intégration, et de communication, notamment dans l'ordre stratégique, qui leur est fondamentalement prêté ? Les données, et donc les indices, recueillis à propos de ces questions illustreront sur un plan plus général, et conformément au propos de l'article, les apports et les limites d'une méthode simplifiée d'observation des pratiques de gestion.

1.2.2. La mise en oeuvre de la méthodologie et la construction de l'échantillon

L'étude menée s'est appuyée sur une enquête par questionnaire administrée dans le cadre de la mise en place d'un observatoire des pratiques innovantes de gestion, limité en un premier temps à la Région Languedoc-Roussillon. Cet observatoire devait permettre d'une part de porter un jugement sur les adaptations ou innovations en matière de gestion par rapport aux pratiques identifiées conventionnellement par la littérature, et, d'autre part, de mettre en lumière les adaptations produites au sein de mêmes entreprises sur des intervalles de temps suffisamment longs pour

³ Ont participé à la mise en place et au fonctionnement de cet observatoire : Céline Averseng, Yann Chabin, Philippe Chapellier, Agnès Mazars-Chapelon, Yves Dupuy, Ariel Eggrickx, Sylvie Gerbaix, Corinne Janicot, Sophie Mignon, Lucile Pedra, Denis Travaillé, Fabienne Villeseque-Dubus.

identifier des pratiques que l'on puisse qualifier d'innovantes dans les entreprises en question. Cette communication est limitée au premier type de questionnement, qui constitue la base d'une recherche de nature longitudinale. Le questionnaire a été construit par une équipe d'enseignants-chercheurs. Il a porté sur les pratiques de gestion associées aux six thèmes suivants : stratégies de coopération interfirmes ; tableaux de bord et pilotage de la performance, technologies de l'information et de la communication ; management des connaissances ; système budgétaire et enfin système comptable. En outre, des indications relatives à l'identification des entreprises ont été recueillies.

De façon générale comme à propos des systèmes budgétaires, le choix pour la définition d'un questionnaire aussi simplifié que possible répond à un souci de traduction, auprès des responsables rencontrés, et de clarté d'interprétation, pour les chercheurs utilisateurs. Il n'échappe pas pour autant à un recueil de données purement déclaratives, et par suite imparfaitement contrôlées. L'interprétation quantitative et qualitative de ces données appelle donc la prudence et les réserves d'usage. De même, l'effectif encore relativement faible de l'échantillon, ainsi que le caractère forcément très réducteur des questions, et donc des schémas descriptifs ou explicatifs implicitement ou explicitement adoptés, sont de nature à relativiser la portée des observations rapportées et des commentaires associés, ce qui ne signifie évidemment pas que ces observations ne puissent pas se révéler porteuses de sens. Un des objets de la communication sera d'en discuter. L'annexe 1 présente l'extrait du questionnaire ici exploité. L'encadré ci-dessous rassemble les principales indications relatives au protocole d'enquête.

Encadré 1 : Indications relatives au protocole d'enquête

Caractéristiques essentielles des 43 entreprises observées.

- Entreprises implantées en Languedoc-Roussillon ;
 - Taille : 4,65% de TPE (moins de 10 salariés) ; 30,23% de PE (de 10 à 49 salariés) ; 18,60% de ME (50 à 250 salariés) ; 30,23% de GE (plus de 250 salariés) (*)
 - Activité : 41,86% entreprises à activité industrielle dominante, 41,86% relevant des activités de service (*).
 - Statut juridique : 25,58% sociétés mère, 11,63% filiales, 25,58% indépendantes (*).
 - Structure générale : 44,19% fonctionnelles, 23,26% divisionnelles, 4,65% matricielles (*).
 - Environnement stratégique : 41,86% plutôt stable, 44,19% plutôt instable (*).
- (*) : Le cumul des pourcentages est inférieur à 100% en raison des non-réponses

Recueil et traitement des données.

- Questionnaire pré-testé et administré de manière récurrente auprès des mêmes entreprises, si possible en face à face.
- Recours partiel à la médiation d'étudiants suivis en stage, ce qui assure une meilleure fiabilité.
- Interlocuteur souhaités (ou destinataire du questionnaire) : le dirigeant ou un proche collaborateur (membre du comité de direction).
- Constitution d'une base de données sous MS Access, traitements statistiques élémentaires.

2- Résultats et discussion :

Les données recueillies, en dépit de la relative simplification du questionnaire, se sont avérées riches en informations. En particulier, elles ont permis d'identifier certains changements produits relativement aux discours véhiculés dans les manuels de gestion, tels que le recours à des budgets associés à des représentations transversales de l'entreprise (activités, projets, processus...), des calculs d'écart présents dans les organisations, adressés à des sphères de gouvernance financières plus qu'opérationnelles, mais aussi relatifs à des complémentarités entre outils ou encore à des modes d'utilisation externes.

L'un des thèmes de l'observatoire était précisément de recueillir des indications relatives au degré et aux formes d'utilisation des budgets. Implicitement, l'intention était de chercher dans quelle mesure la variété des systèmes et processus budgétaires répond aux besoins et attentes des systèmes de contrôle de gestion en matière de représentation des performances organisationnelles. Des signes aisément observables d'une réponse affirmative étaient attendus sous forme d'une tendance au renforcement de l'utilisation des systèmes budgétaires dans les processus de décision d'abord, dans le suivi et l'adaptation de ces décisions ensuite.

Les principaux résultats associés aux observations conduites peuvent alors être présentés en soulignant dans un premier temps les particularités observées du point de vue du rôle rationalisateur et intégrateur des budgets ; dans un second temps du point de vue de son rôle dans le pilotage stratégique et les relations extérieures.

2.1. Les systèmes budgétaires et la réponse aux besoins internes de rationalisation et d'intégration

De façon générale, l'hypothétique réponse apportée par les systèmes budgétaires à des besoins organisationnels internes peut être analysée en termes de rationalité procédurale d'une part, d'intégration d'autre part (cf. ci-dessus point 11).

2.1.1. Les systèmes budgétaires comme supports de la rationalité procédurale

L'un des thèmes de l'observatoire était précisément de recueillir des indications relatives au degré et aux formes d'utilisation des budgets. Implicitement, l'intention était donc de chercher dans quelle mesure la variété des systèmes et processus budgétaires répond aux besoins et attentes des systèmes de contrôle de gestion en matière de représentation des performances organisationnelles. Des signes aisément *observables* d'une réponse affirmative étaient attendus sous forme d'une tendance au renforcement de l'utilisation des systèmes budgétaires dans les processus de décision d'abord, dans

le suivi et l'adaptation de ces décisions ensuite.

- *Les indices du degré général d'utilisation des données budgétaires*

Les données déclaratives collectées confirment tout d'abord, et en accord avec de nombreux travaux récents, une utilisation globalement marquée, quoique non systématique, des budgets tant au niveau des directions, qu'à celui des responsables fonctionnels ou d'activités :

Tableau 1 : le degré déclaré d'utilisation des systèmes budgétaires

Question 1 : utilisez-vous : un budget unique au niveau de la direction...						
Mois	Trimestre	Année	Jamais	Pas de budget	Non-réponse	Total
15	4	8	2	8	6	43
34,88%	9,30%	18,60%	4,65%	18,60%	13,95%	100%
Question 1 : utilisez-vous : des budgets par fonction (approvisionnement, distribution...)						
Mois	Trimestre	Année	Jamais	Pas de budget	Non-réponse	Total
8	1	7	7	8	12	43
18,60%	2,33%	16,28%	16,28%	18,60%	27,91%	100%
Question 1 : utilisez-vous : des budgets par activités (produit, marché, projet...)						
Mois	Trimestre	Année	Jamais	Pas de budget	Non-réponse	Total
9	2	10	5	8	8	43
20,93%	4,65%	23,26%	11,63%	18,60%	18,60%	100%

Parmi les 43 entreprises interrogées, 8 déclarent ne pas utiliser de budgets. Cette proportion n'est pas négligeable. Elle correspond à de petites entités, la plupart du temps dépourvues de tout cadre formel de contrôle⁴. Le tableau 1 exprime donc une fréquence d'utilisation significative, souvent mensuelle, des budgets de direction et des budgets par fonctions. Ce constat *pourrait* refléter une logique fondamentale de stabilité des représentations budgétaires, d'inspiration hiérarchique et fonctionnelle, et donc significative de postures en la matière plutôt conservatrices. Cependant, à l'opposé de ces postures, la fréquence d'occurrence des budgets présentés par activités, et déclarés par exemple comme articulés par produits, marchés ou projets, ne semble pas négligeable, bien qu'elle se réfère principalement au cadre annuel. En effet, 22 entreprises parmi les 35 présentant des budgets déclarent avoir recours à ce type de budget. De telles logiques d'approche viendraient ainsi compléter, assez fréquemment, les démarches budgétaires traditionnelles, confirmant la recherche de plus en plus affirmée, en matière de contrôle de gestion, de représentations de type transversal ou circulaire (Bertrand et Mévellec, 2008, Mourey, 2009, Djerbi, 2009).

⁴ Dans la suite de l'analyse, ces huit entreprises ne seront pas prises en compte, puisque leurs déclarations ne livrent pas de données représentatives des processus d'utilisation *effective* qu'il s'agit, en première intention, d'étudier et caractériser.

- *Les indices d'intensité des processus de révision budgétaire*

Dans le même sens, et de façon assez cohérente, les fréquences de suivi et de discussion fondées sur les systèmes budgétaires sont présentées comme relativement élevées (tableau 2). Une telle intensité renforce l'image d'une formalisation accrue de ces systèmes, sans laquelle le suivi et la discussion n'auraient guère de portée. Plus généralement, ces signes de formalisation peuvent être interprétés comme le résultat d'une sophistication de l'outil, en réponse au besoin de création d'une variété croissante des représentations utiles au contrôle.

Tableau 2 : les actions correctrices et les mises en discussion associées au processus budgétaire⁵

Question 4 : Les budgets de vos collaborateurs :									
	Tous les ans	Tous les semestres	Tous les trimestres	Tous les mois	Tous les 15 jours	A fréquence variable	Jamais	NSP	Non-réponse
Donnent lieu à des actions correctrices...	2,86%	14,29%	11,43%	2,86%	0,00%	34,29%	5,71%	5,71%	22,86%
Sont discutés régulièrement en réunion...	5,71%	2,86%	17,14%	20,00%	5,71%	14,29%	2,86%	8,57%	22,86%

De ce point de vue, et au-delà, la variabilité forte des fréquences déclarées quant aux discussions en réunion ou aux actions correctrices, semble en outre témoigner d'une utilisation et d'une organisation « *ad hoc* » des budgets et de leur suivi, ce qui, « en creux », pourrait en signifier l'importance subjectivement perçue par les dirigeants. Dans le même sens, le fait que les systèmes budgétaires semblent servir effectivement et fréquemment de support à la mise en œuvre d'actions correctrices, comme le suggère le tableau 2, paraît confirmer l'utilité effective de ces systèmes, c'est à dire leur capacité à « créer du sens » et à générer de l'apprentissage (Argyris et Schön, 1974 ; Autissier et Bensebaa, 2006, Weick, 1995). Il apparaît là une illustration du concept même de pertinence des représentations formelles (Reix, 2004).

De même, le processus de révision budgétaire infra annuel questionne la stabilité même, donc la signification, du système de prévision, lui-même élément fondamental de l'identification de l'organisation en général, de ses objectifs en particulier. Un tel processus nécessite une très bonne maîtrise des écarts et des implications organisationnelles de leur utilisation : ni trop, ni trop peu, tant du point de vue de la traduction que de celui de la médiation. Cette maîtrise ne va évidemment pas « de soi ». L'existence de processus de révision effectivement appliqués et utilisés est ainsi généralement considérée comme un signe de maturité et de maîtrise en matière de systèmes budgétaires. Or, les données recueillies semblent en révéler une fréquence relativement importante.

⁵ Comme indiqué dans le texte, et afin de ne tenir compte que des réponses relatives aux entreprises ayant recours aux budgets, les résultats sont présentés relativement à l'échantillon retraité des non-utilisations, c'est-à-dire 35 entreprises.

Tableau 3 : La fréquence de révision des budgets

Question 4 : Les budgets de vos collaborateurs :									
	Tous les ans	Tous les semestres	Tous les trimestres	Tous les mois	Tous les 15 jours	A fréquence variable	Jamais	NSP	Non-réponse
Sont révisés régulièrement	5,71%	25,71%	22,86%	2,86%	0,00%	8,57%	5,71%	5,71%	22,86%

Ces données évoquent, dans près de la moitié des cas, une fréquence de révision semestrielle ou trimestrielle, c'est-à-dire une application marquée du principe de révision. Se confirmerait ainsi l'utilité perçue, et en tout cas déclarée, des systèmes budgétaires, y compris dans leurs aspects les plus procéduraux. Cette présence d'un effort de révision fréquent et fortement procédural, paraît également et de nouveau significative de la portée normative du recours à ces systèmes.

L'ensemble de ces signes d'une utilisation variée et variable, mais en tout cas fréquente et soutenue, de toute sorte de budgets semble confirmer la portée presque universelle et en tout cas très stable de l'outil budgétaire. Ce dernier reste présenté, en d'autres termes, comme potentiellement utilisable en tout point de l'organisation, à tout moment, et par là susceptible de répondre à une grande variété de problèmes décisionnels. Cet enseignement ne semble ni neutre ni négligeable, et clairement, dans l'esprit des dirigeants, le système budgétaire reste un outil privilégié, peut-être même un peu mythifié, de la rationalisation des processus de gestion, et par là, de l'intégration organisationnelle.

2.1.2. Les systèmes budgétaires considérés comme supports de l'intégration organisationnelle

La traduction et la diffusion des impératifs financiers dans l'organisation est logiquement réputée se fonder sur le système budgétaire, puisque ce dernier emprunte, par définition, sa cohérence formelle au langage comptable. C'est donc en ces termes comptables que les budgets auraient pour vocation de traduire les buts de l'organisation à différents niveaux, jusque et y compris aux échelons opérationnels et d'exécution. Par là, le langage comptable et budgétaire serait supposé faciliter le partage des représentations et devenir potentiellement porteur de sens dans toute l'organisation. Une telle diffusion des objectifs stratégiques et financiers deviendrait alors, et à proprement parler, un facteur d'intégration essentiel. Les caractéristiques générales de l'élaboration et de la diffusion des budgets, aux différents niveaux de l'organisation, et le degré de coordination associé, pourraient constituer les signes observables d'une telle intégration.

- *Les indices de concertation dans le processus budgétaire*

Plusieurs auteurs, notamment Simons (1995), suggèrent d'utiliser le système budgétaire selon des logiques diversifiées, en y associant entre autres une fonction de diagnostic élargie aux variations de prévisions et surtout aux interactions entre fonctions, ou entre entités organisationnelles. Dans cette dernière perspective, le partage sur et par les budgets a vocation à devenir à la fois intégrateur et

novateur. Les données recueillies par l'observatoire délivrent quelques signes d'une telle évolution, signes décelables dans les rythmes temporels de la procédure budgétaire, mais également dans ses aspects spatiaux, relatifs aux participants formellement associés à la procédure.

Tableau 4 : Le rythme de coordination dans l'élaboration des budgets

Question 4 : Les budgets de vos collaborateurs :									
	Tous les ans	Tous les semestres	Tous les trimestres	Tous les mois	Tous les 15 jours	A fréquence variable	Jamais	NSP	Non-réponse
Sont élaborés de façon coordonnée	25,71%	0,00%	11,43%	0,00%	2,86%	28,57%	5,71%	5,71%	20,00%

Les données résumées par le tableau 4 évoquent l'existence d'une forme de coordination marquée et sans doute assez stable, en ce qui concerne la procédure budgétaire, au sein des organisations interrogées. Dans plus de la moitié des cas, en effet, cette coordination est affichée comme régulière, alors que seules 9% des entreprises enquêtées déclarent mettre en place leurs budgets sans coordination particulière. Dans d'autres cas, la coordination, quoique récurrente, est présentée comme s'effectuant selon une fréquence variable, ce qui peut être interprété comme le signe d'une coordination budgétaire partiellement contingente, mais effective. En tout cas, ces indications vont clairement à l'encontre de l'image parfois évoquée d'un « isolement budgétaire », fait d'un acteur ou d'un service étroitement spécialisé, seul par conséquent à effectuer des prévisions, voire des « reconductions » budgétaires pures et simples. De plus, elles semblent en partie confirmées par des signes d'implication des acteurs dans un suivi budgétaire de plus en plus diffusé et partagé.

- *Les indices de diffusion et d'exploitation décisionnelle du suivi budgétaire*

Le suivi budgétaire soulève la question des sources et des limites de la diffusion et du partage des représentations des performances. Il peut ainsi être interprété comme un facteur d'apprentissage (Bollecker, 2002, 2004), et de renforcement des interactions et de cohésion. Par ailleurs, comme le souligne Roberts, il peut également souligner les responsabilités « *en renforçant leur caractère de solitude et d'isolement* » (p.356). Enfin, le suivi budgétaire et le calcul des écarts associés se fondent sur l'hypothèse d'un rattachement clair et sans ambiguïtés des résultats aux responsabilités, faute duquel l'interprétation des écarts devient porteuse d'ambiguïtés, donc de conflits. Par suite, le degré d'utilisation de ces écarts peut constituer un signe du degré de clarté et de stabilité de la répartition des responsabilités, voire de la cohérence générale du fonctionnement de l'organisation. C'est pourquoi *l'observatoire a été conçu pour délivrer des données relatives à la fréquence de diffusion et d'analyse des écarts, ainsi qu'à la « profondeur », le long de la ligne hiérarchique et à chaque niveau de la hiérarchie, de cette diffusion et de cette analyse.*

Tableau 5 : les indices de la diffusion des écarts

Question 5 : les écarts observés par rapport aux prévisions budgétaires sont-ils communiqués :							
	Jamais	Tous les jours	Toutes les semaines	Tous les mois	Tous les trimestres	Tous les ans	Non-réponses
A l'équipe dirigeante...	5,71%	0,00%	0,00%	48,57%	17,14%	11,43%	17,14%
Aux responsables de budgets...	11,43%	5,71%	5,71%	34,29%	14,29%	2,86%	25,71%
Au personnel opérationnel...	25,71%	5,71%	5,71%	22,86%	11,43%	8,57%	20,00%

Selon les déclarations recueillies, la diffusion touche à la fois les niveaux de direction, ceux des responsables de budgets et enfin ceux des personnels opérationnels. De plus, les équipes dirigeantes et les responsables de budgets se déclarent informés des écarts observés selon une fréquence plutôt mensuelle, ce qui paraît traduire une intensité significative de l'utilisation des dits écarts. Cependant, la diffusion de ces écarts semble de moins en moins nette et marquée au fur et à mesure que l'on descend le long de la ligne hiérarchique. C'est peut-être le signe possible d'une limitation volontaire du rôle souvent perçu comme très prégnant, pour ne pas dire trop contraignant, des budgets, et donc d'un « relâchement », conscient ou subi, de l'attention budgétaire aux niveaux opérationnels. Ces indices d'une possible restriction de la « tyrannie budgétaire du chiffre » pourraient également confirmer l'idée courante selon laquelle l'utilité des systèmes budgétaires peine à s'exprimer au-delà d'une sphère organisationnelle restreinte, essentiellement celle de la direction stratégique et donc de la gouvernance. En même temps, ce type d'observation renvoie à l'image classique d'une « stratification » du contrôle, distinguant par exemple, et selon une pratique connue et répandue, contrôle stratégique, ou « reporting financier », d'une part, contrôle d'exécution, fondé sur des tableaux de bord opérationnels, d'autre part.

Par ailleurs, une observation surprenante concerne le degré de fréquence de diffusion des écarts. Ces écarts sont en effet communiqués mensuellement à l'équipe dirigeante dans seulement 48,57% des cas, les autres communications étant plus espacées (trimestre, année). De même, les responsables de budgets auraient communication des écarts dans seulement 45% des cas, avec des fréquences inférieures ou égales au mois. Les fréquences seraient encore plus faibles pour le personnel opérationnel. Cette relative faiblesse de la diffusion des écarts interroge de façon assez paradoxale le degré d'utilisation effective des systèmes de contrôle budgétaire, notamment du point de vue de la recherche d'efficience.

2.2. Les systèmes budgétaires et la réponse aux besoins du pilotage stratégique et des relations externes

Parmi les critiques associées à la « gestion » budgétaire, sont souvent évoquées les difficultés de traduction comptable des objectifs, du partage et de la décomposition des responsabilités. En même

temps, les entreprises sont confrontées à un besoin d'encadrement comptable de ces objectifs, potentiellement transposables aux formes budgétaires, de manière à traduire, au niveau de la gouvernance, de la communication externe autrement dit, le respect des contraintes d'adaptation stratégique requises par la survie de l'organisation. L'utilisation élargie et interactive des budgets pourrait alors devenir un moyen privilégié de réponse à ces impératifs (Simons, 1995 ; Abernethy et Brownell, 1999). Par ailleurs, et suivant une autre approche, l'utilisation du budget pourrait aussi permettre la survie et la pérennité de l'organisation, grâce à la légitimité qu'il lui confère, d'un point de vue externe notamment.

Les schémas courants de choix et d'évaluation se fondent sur l'hypothèse de réduction de la rationalité gestionnaire à la seule application de modèles financiers et comptables, relais immédiats des logiques de marché. Mais les processus organisationnels n'en comportent pas moins de multiples sources d'incertitude et de limitation des représentations formelles, d'où une part inévitable de subjectivité, et des dimensions émergentes et imprévisibles en matière stratégique. L'observation et la discussion du rôle des systèmes budgétaires peuvent être amorcées en termes d'analyse de processus décisionnels supposés stratégiquement essentiels, et en se plaçant successivement d'un point de vue interne puis d'un point de vue externe à l'organisation. Tel est le sens des données recueillies grâce à l'observatoire, et que résume le tableau suivant 6 ci-dessous.

Tableau 6 : les grands types de décision associés à l'utilisation des budgets

Question 2 : d'après votre expérience, ces budgets ont été utiles pour prendre des décisions en matière de (de 1 : pas du tout utile à 5 : très utile)...				
	<i>Relations clients-fournisseurs</i>	<i>Relations financières avec les banques</i>	<i>Evolution de l'offre de produits</i>	<i>Fixation du prix</i>
Moyenne	2,68	2,75	2,93	3,00
	<i>Evaluation de la performance des responsables</i>	<i>Décision d'embauche et politique de rémunération</i>	<i>Représentation et suivi de la stratégie</i>	<i>Politique d'investissement</i>
Moyenne	3,26	3,76	3,97	4,00

Ce tableau révèle deux séries d'indices : les uns touchent au rôle semble-t-il privilégié des systèmes budgétaires en matière de choix des investissements et de planification des compétences, les autres, quoiqu'à un degré moindre, à la place de ces systèmes dans les mécanismes de relation externes, auprès des banques et relations clients-fournisseurs notamment.

2.2.1. Les indices de la contribution des systèmes budgétaires aux choix stratégiques majeurs

Selon les déclarations recueillies, les processus de décision stratégique les plus fortement liés aux systèmes budgétaires semblent toucher au choix des investissements d'une part, à la planification

des compétences d'autre part.

Au-delà de cette observation générale *a priori* peu surprenante, la question se pose de savoir si, de ce point de vue du choix des investissements et des représentations de la stratégie, le rôle des systèmes budgétaires échappe au moins en partie à la contingence structurelle ou comportementale. Fondamentalement, le rôle des budgets dans le choix des investissements est-il ainsi perçu comme plus ou moins dépendant d'un type général de stratégie ? De façon très élémentaire, et en empruntant à Miles et Snow (1978) il a donc été fait référence à la stratégie de « défendeur » et à celle de « prospecteur ». Dans le questionnaire, cette distinction s'appuie sur l'opérationnalisation des concepts correspondants proposée par Simons en 1987. Dans la suite du développement il est donc question de « stratégie offensive » pour désigner les « prospecteurs » et de « stratégie défensive » pour ce qui concerne les « défendeurs ». Les réponses obtenues sur ce point ont été rapprochées de celles des domaines d'utilisation des systèmes budgétaires supposés stratégiques : 0 correspond ainsi à de 1 ou 2, et à une utilisation supposée faible, 1 correspondant à une note de 3, 4 ou 5, et à une utilisation supposée forte.

Tableau 7 : utilisation des budgets dans le domaine stratégique et type de stratégie déclaré⁶

<i>Budgets</i>	Stratégie de référence déclarée			
Décision d'investissement	« Offensive »	« Défensive »	Non-réponse	Total
0	2	0	2	4
1	4	21	2	27
Non-réponse	1	3	0	4
Total	7	24	4	35
<i>Budgets</i>	Stratégie de référence déclarée			
Représentation et suivi de la stratégie	« Offensive »	« Défensive »	Non-réponse	Total
0	0	1	1	2
1	6	20	0	28
Non-réponse	1	3	1	5
Total	7	24	4	35

En première lecture, les systèmes budgétaires semblent donc tenir un rôle plus marqué dans les processus décisionnels concernés au sein des entreprises poursuivant une stratégie de type « défensif », c'est-à-dire orientée vers la recherche de maîtrise des coûts, de qualité et de service au client, plutôt que vers la recherche du développement de nouveaux produits, marchés et opportunités (tableau 7). Des indices complémentaires de même nature ont pu être recueillis en rapprochant systèmes budgétaires et planification des compétences. Le tableau 8 semble signifier en effet que cette facette est également fortement liée aux inflexions stratégiques et à la stabilité de l'environnement, donc aux besoins d'apprentissage, sans doute en raison de l'utilisation privilégiée des budgets par les DRH en quête d'adaptation des compétences par l'embauche et la formation, particulièrement en environnement plutôt stable.

⁶ Les résultats sont présentés relativement à l'échantillon, retraité des non-utilisations, c'est-à-dire 35 entreprises.

Tableau 8 : L'utilisation des budgets dans la planification des compétences et le type de stratégie

<i>Budgets</i> Décision d'embauche	Stratégie de référence déclarée			Total
	« Offensive »	« Défensive »	Non-réponse	
0	1	9	1	11
1	4	12	2	18
Non-réponse	2	3	1	6
Total	7	24	4	35

L'ensemble de ces indices évoque au total une utilisation décisionnelle privilégiée du formalisme comptable et budgétaire dans un contexte stratégique marqué par la stabilité plutôt que par le changement (Simons, 1995, et, dans le même sens, la récente thèse de Mousli, 2007). Ce rôle privilégié de support de formalisation et de diffusion des choix stratégiques trouve ainsi une expression observable et significative en termes de processus internes. Est-il relayé et complété par la construction d'une sorte d' « image budgétaire externe », destinée aux partenaires stratégiques de l'entreprise ? Quels indices un observatoire peut-il livrer sur un point dont l'importance théorique et surtout pratique fait désormais consensus ?

2.2.2. Les indices de la contribution des systèmes budgétaires à la construction d'une image stratégique externe

Une autre fonction remarquée des budgets tient à leur utilité dans les relations qu'entretient l'organisation avec son environnement externe. En effet, les budgets sont déclarés comme utiles pour la prise de décision relative aux relations financières avec les banques (moyenne de 2,75 sur une échelle allant de 1 : pas du tout utile à 5 : très utile) et pour celle liée aux relations clients - fournisseurs (moyenne de 2,68). Même si ces moyennes ne sont pas aussi élevées que celles relatives à la prise de décision stratégique, elles témoignent d'un rôle significatif des données budgétaires dans les relations avec l'environnement. En ce sens, les budgets paraissent contribuer à légitimer les actions prises vis-à-vis de l'environnement externe, et à rationaliser les actions correspondantes. Les systèmes budgétaires deviendraient ainsi des supports effectifs de discussion, voire de négociation, dans les relations financières des entreprises avec les banques. De même, ils semblent jouer un rôle non négligeable dans les relations clients – fournisseurs en tenant lieu, là encore, de base de données à la négociation dans les contrats avec les partenaires.

Ensuite, et pour explorer le thème du découplage entre logiques d'utilisation des outils, les données relatives à l'utilisation des budgets dans les relations clients-fournisseurs puis avec les banques, et celles portant sur les pratiques de diffusion des écarts ont fait l'objet d'un croisement que résume le tableau 9.

Tableau 9 : Les liens entre le degré de diffusion des écarts et l'utilisation des budgets dans les relations externes

<i>Budgets</i>	Degré de communication des écarts à l'équipe dirigeante			
Relations clients-fournisseurs	Faible	Fort	Non-réponse	Total
0	3	6	1	10
1	8	10	0	18
Non-réponse	1	3	3	7
Total	12	19	4	35
<i>Budgets</i>	Degré de communication des écarts à l'équipe dirigeante			
Relations avec les banques	Faible	Fort	Non-réponse	Total
0	5	7	1	13
1	5	10	0	15
Non-réponse	2	2	3	7
Total	12	19	4	35
<i>Budgets</i>	Degré de communication des écarts aux responsables de budgets			
Relations clients-fournisseurs	Faible	Fort	Non-réponse	Total
0	4	4	2	10
1	5	9	4	18
Non-réponse	1	3	3	7
Total	10	16	9	35
<i>Budgets</i>	Degré de communication des écarts aux responsables de budgets			
Relations avec les banques	Faible	Fort	Non-réponse	Total
0	3	7	3	13
1	6	7	2	15
Non-réponse	1	2	4	7
Total	10	16	9	35
<i>Budgets</i>	Degré de communication des écarts au personnel opérationnel			
Relations clients-fournisseurs	Faible	Fort	Non-réponse	Total
0	5	4	1	10
1	8	7	3	18
Non-réponse	2	2	3	7
Total	15	13	7	35
<i>Budgets</i>	Degré de communication des écarts au personnel opérationnel			
Relations avec les banques	Faible	Fort	Non-réponse	Total
0	6	5	2	13
1	7	6	2	15
Non-réponse	2	2	3	7
Total	15	13	7	35

Comme le montrent les différents résultats présents dans le tableau 9, il est frappant de constater que certaines entreprises utilisent les budgets à des fins externes (relations clients-fournisseurs ou banques) sans qu'il n'y ait forcément de lien avec l'utilisation interne et les mécanismes de diffusion et de calcul des écarts. En effet, l'on constate par exemple que parmi les 18 entreprises qui utilisent le budget de façon importante dans les relations clients-fournisseurs, 8 ont un degré de

communication faible des écarts à l'équipe dirigeante, 5 auprès des responsables de budgets, et 8 auprès du personnel opérationnel. Les observations associées à l'utilisation du budget dans les relations avec les banques vont dans le même sens. Ce sont au total 13 entreprises qui déclarent utiliser les budgets de cette façon-là. Une analyse plus détaillée montre que, parmi ces 13 entreprises-là, 8 déclarent évoluer dans un environnement instable. Mais ces observations restent à approfondir, par le biais d'études de cas notamment. Les éléments recueillis évoquent en tout cas l'utilisation du système budgétaire en tant qu'outil de légitimation des actions, voire en tant qu'outil cérémoniel, suggérée par Meyer et Rowan (1977). Au-delà, ils confirment l'existence probable de découplages entre les activités budgétaires à finalité interne et celles à finalité externe. Cette observation va dans le sens des propos de Burchell et al. (1980), selon lesquels, en situation d'incertitude, les budgets auraient vocation à être plus particulièrement utilisés en vue de rationaliser, justifier et légitimer les actions, notamment au regard de l'environnement de l'organisation.

Le rôle des budgets s'étendrait ainsi, au-delà de la seule sphère financière ou de gouvernance, jusqu'à la plupart des composantes de cet environnement. Cette forme d'utilité « externe » concernerait aussi bien les décisions d'investissement que la politique de ressources humaines, ou que le champ des produits, qu'il s'agisse de l'évolution de l'offre de ces produits ou de la fixation de leur prix de vente. En d'autres termes, la conception et l'utilisation des systèmes budgétaires dépasseraient les seuls mécanismes de contrôle immédiat des réalisations et d'évaluation des performances, pour servir de base à la discussion et à la prise de décision, et à la négociation et aux relations externes.

Qu'il s'agisse donc des liens avec la prise de décision en matière stratégique, de ressources humaines ou commerciales, de l'évaluation de la performance des responsables, ou des relations entretenues avec l'environnement, les observations ici rapportées offrent des signes de la multiplicité et de l'étendue des rôles que continuent à jouer les budgets, et des possibilités d'action qu'ils sous tendent. En ce sens, la réalisation d'une enquête de type observatoire, permet donc, malgré son caractère schématique, de déceler ou préciser les modes fondamentaux d'utilisation des budgets, y compris pour les moins connus, en matière de relations externes notamment.

Conclusion

La présente communication avait pour but d'analyser, sur une base méthodologique simplifiée car intégrée dans un observatoire général de pratiques de gestion, les facteurs d'adaptation, donc de pérennisation des systèmes budgétaires. Du point de vue de la méthode, il paraît intéressant de noter que le recueil de données réductrices n'apparaît, en la matière, nullement exclusif de l'analyse de tendances fondamentales. Ainsi, et d'un point de vue cette fois plus théorique, les observations

confirment la capacité d'adaptation des processus budgétaires aux attentes internes et externes des organisations, comme si cet outil restait un véhicule fondamental, et peut-être irremplaçable, de la rationalité gestionnaire. Au-delà des propositions générales ici évoquées dans le premier point, de nombreuses pistes d'explication pourraient être ici mises en discussion. Mais leur exposé dépasserait le cadre d'une simple communication. Il reste en tout cas que, d'un point de vue pratique, les systèmes budgétaires semblent appelés à conserver, voire à renforcer leur rôle, y compris dans les organisations publiques. En cela, leur étude constitue et constituera, pour longtemps encore, un objet pertinent de recherche, et, bien sûr, d'enseignement et de formation.

Bibliographie

- Abernethy M.A., Brownell P. (1999), "The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study" *Accounting, Organizations and Society*, Vol 24, p.189-204.
- Abrahamson E. (1996), « Management fashion », *Academy of Management Review*, vol.16 ; p.586-612
- Alcouffe S., Berland N., Levant Y. (2003), "Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 9, p.7-26
- Argyris C., Schön D. (1974). *Theory in Practice: Increasing Professional Effectiveness*. Jossey-Bass.
- Autissier D., Bensebaa, F. (2006) (coordonné par), *Les défis du sensemaking en entreprise, Karl Weick et les sciences de gestion*. Editions Economica.
- Berland (1999), « L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique », Thèse en sciences de gestion, Université ParisIX-Dauphine
- Berland N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 7, n°4, décembre, p.37-58.
- Berliner C., Brimson J. (1988), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Boston, Harvard Business School Press
- Bertrand T., Mevellec P. (2008), « ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 14, volume 1, juin, pp.7-32
- Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P., Mendoza C. (2004), « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 10, vol. 1, juin, p. 165-185
- Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, novembre- décembre, p.38-45
- Besson, P. (1999), « Les ERP à l'épreuve des organisations », *Systèmes d'information et de Management*, Vol. 4, n° 4, p 21-51.
- Bollecker M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, volume 2, p.109-126.
- Bollecker M. (2004), « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 7, n°4, décembre, p. 59-85.
- Bollecker M. (2007), « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives » *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 13, vol. 1, p. 87-106.
- Bollecker M., Niglis, P. (2009), « L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle » *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol 1, p 133 – 158.
- Bouquin H. (1998), *Le contrôle de gestion*, 4e édition, Puf
- Bouquin H. (2008), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, 8^{ème} édition
- Brimson J.A., Antos J.(1999), *Driving value using Activity-based-budgeting*, John Wiley & sons, Inc.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hugues J., Nahapiet J. (1980), « The Roles of Accounting in Organizations and Society ». *Accounting Organizations and Society*, 5(1), p. 5-27.
- Choffel D., Meyssonier F. (2005), « Dix ans de débat autour du Balanced Scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 11, volume2, pp.61-81
- Colasse B. (2009) (edr), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit.*, Editions Economica.
- Cooper R., Slagmulder R. (2000), « Activity- based budgeting », *Strategic Finance*, September

- Covaleski M.A., Dirsmith, M.W. (1983), "Budgeting as a Means for Control and Loose Coupling". *Accounting Organizations and Society* 8(4): 323-340.
- Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1986), "The budgetary process of power and politics", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n°3, p.193-214.
- Covaleski M. A. & Dirsmith, M. W. (1988), "The use of budgetary symbols in the political arena: A historically informed field study", *Accounting, Organizations and Society*, vol.13, n° 1, p.1-24
- Cyert R.M., March J.G (1963), *A behavioral theory of the firm*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey
- David, A. (2000), « Logique, méthodologie, et épistémologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », in David, A, Hatchuel A., Laufer, R, (eds) *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Editions Vuibert, collection FNEGE.
- DFCG (1994), « *Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le budget?* », DFCG-KPMG, IFOP
- DiMaggio, P.J., Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, Vol.48, p.147-160.
- Djerbi, Z. (2009), *L'articulation coût - valeur par le dialogue ABC-GMC*. Thèse en sciences de gestion. Nantes.
- Frow N., Marginson D., Ogden S. (2005) « Encouraging strategic behaviour while maintaining management control : Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises » *Management Accounting Research*, 16 (2005) p. 269-292
- Gehrke I., Zarlowski, P. (2003), "La diffusion de la valeur actionnariale en France: une lecture néo-institutionnelle", *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, p.189-205.
- Gervais M. (1997), « Le contrôle budgétaire », article Encyclopédie de gestion, Economica, Paris
- Gervais M. (2009), *Contrôle de gestion*, 9e édition, Economica
- Granovetter M. (1973), "The Strength of Weak Ties", *American Journal of Sociology*, vol.78, pp.1360-1380
- Hope J., Fraser R. (1997), « Beyond Budgeting...breaking the barrier to the « third wave » », *Management Accounting*, December, Vol.75, Issue 11, pp.20-23.
- Hofstede G.H. (1977), *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*, Editions hommes et techniques.
- Hope J., Fraser R (1999), « Beyond Budgeting...building a new management model for the information age », *Management Accounting*, January, pp.16-21.
- Jordan H.(1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », Groupe HEC
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1996), *The balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, 1996
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2004), *Strategy Maps : Converting Intangible Assets into Tangible Income* Harvard Business School Press.
- Merchant K. (1998), *Modern Management Control Systems*, Prentice Hall.
- Mevellé P. (1995), « La comptabilité à base d'activités. Une double question de sens », *Comptabilité Contrôle Audit*, n°1, Tome 1, mars, p.62-80.
- Meyer J.W., Rowan B. (1977), "Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony" *American Journal of Sociology*, 83, p.340-363.
- Meyssonnier F., Pourtier, F. (2006), « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 1, Tome 12, p. 45-64.
- Miles R.E., Snow C.C. (1978), *Organizational Strategy, Structure, and Process*, New York, McGraw Hill
- Mousli M. (2007), *L'efficacité du système budgétaire comme conséquence du style de management stratégique des directions générales : cas de sociétés cotées françaises*. Thèse en sciences de gestion, Lyon 3.
- Mourey D (2009). *Le contrôle circulaire*, Thèse sciences de gestion, Paris 1, à paraître aux Editions Vuibert, collection FNEGE.
- Otley D. (1978), « Budget use and managerial performance », *Journal of Accounting Research*, Vol.16, n°1, spring, pp.122-149
- Orton J.D., Weick K.E. (1990), « Loosely Coupled Systems: A Reconceptualization », *Academy of Management Review*, Vol. 15, n°2, p.203-223.
- Poincelot E., Wegmann G. (2005), « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 11, volume2, pp.109-125
- Reix R. (2004), *Systèmes d'information et Management des organisations (5e édition)*, Vuibert, 487 p.
- Roberts J. (1991), "The possibilities of accountability", *Accounting, Organizations and Society*, 16, (4), p. 355-368
- Rojot J (2005), *Théorie des Organisations*, Paris, ESKA, 2e édition,

- Simons R. (1990), « The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 15, n° 1-2, 127-143
- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Boston : Harvard Business School Press
- Sponem (2004) *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants*. Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.
- Sponem (2006) « Le contrôle budgétaire : recherche d'efficience ou adaptation aux attentes institutionnelles? », *27^{ème} congrès de l'AFC (Association Francophone de Comptabilité)*, Tunis
- Villesèque F. (2003), *Transversalité et systèmes budgétaires: un essai d'observation et d'analyse*, Thèse de doctorat, Université Montpellier2.
- Weick K. (1995), "Sensemaking in Organizations", Sage Publications, Thousand Oaks California.

Annexe 1 : Extrait du questionnaire diffusé dans le cadre de l'observatoire (Thème des systèmes budgétaires)

THEME 5 : LES BUDGETS

1. Utilisez-vous

	Tous les mois	Tous les trimestres	Tous les ans	Jamais
• un budget unique au niveau de la direction	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• des budgets par fonction (approvisionnement, distribution...)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• des budgets par activité (produit, marché, projet...)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. D'après votre expérience, ces budgets vous ont été utiles pour prendre des décisions en matière de (de 1 : pas du tout utile à 5 : très utile) :

	1	2	3	4	5
Politique d'investissement	<input type="checkbox"/>				
Evolution de l'offre de produits	<input type="checkbox"/>				
Fixation du prix	<input type="checkbox"/>				
Décision d'embauche et politique de rémunération	<input type="checkbox"/>				
Relations Clients-Fournisseurs	<input type="checkbox"/>				
Relations financières courantes avec vos banques	<input type="checkbox"/>				
Evaluation de la performance des responsables	<input type="checkbox"/>				
Représentation et suivi de la stratégie	<input type="checkbox"/>				

3. Vos collaborateurs immédiats (principaux responsables opérationnels et fonctionnels) disposent-ils de budgets spécifiques pour les domaines suivants :

Ressources humaines	Oui <input type="checkbox"/>	Non <input type="checkbox"/>
Administration	Oui <input type="checkbox"/>	Non <input type="checkbox"/>
Approvisionnement	Oui <input type="checkbox"/>	Non <input type="checkbox"/>
Marketing-Vente	Oui <input type="checkbox"/>	Non <input type="checkbox"/>
Production	Oui <input type="checkbox"/>	Non <input type="checkbox"/>
Autre (précisez) _____	Oui <input type="checkbox"/>	Non <input type="checkbox"/>

4. Les budgets de vos collaborateurs

	Tous les ans	Tous les semestres	Tous les trimestres	Tous les mois	Tous les 15 jours	A fréquence variable	Jamais	NSP
sont élaborés de manière coordonnée	<input type="checkbox"/>							
donnent lieu à des actions correctrices	<input type="checkbox"/>							
sont discutés régulièrement en réunion	<input type="checkbox"/>							
sont révisés régulièrement	<input type="checkbox"/>							

5. Les écarts observés par rapport aux prévisions budgétaires sont-ils communiqués

	Jamais	Tous les jours	Toutes les semaines	Tous les mois	Tous les trimestres	Tous les ans
A l'équipe dirigeante	<input type="checkbox"/>					
Aux responsables des budgets	<input type="checkbox"/>					
Au personnel opérationnel	<input type="checkbox"/>					

6. Au cours de la période récente (1 à 3 ans), vous diriez que la structure des budgets :

S'est simplifiée S'est enrichie Est restée la même