



HAL
open science

L'utilisation du budget dans un contexte de crise : le rôle de la relation entre objectifs et ressources

Pierre-Laurent Bescos

► **To cite this version:**

Pierre-Laurent Bescos. L'utilisation du budget dans un contexte de crise : le rôle de la relation entre objectifs et ressources. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00646747

HAL Id: hal-00646747

<https://hal.science/hal-00646747v1>

Submitted on 30 Nov 2011

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.

L'UTILISATION DU BUDGET DANS UN CONTEXTE DE CRISE : LE RÔLE DE LA RELATION ENTRE OBJECTIFS ET RESSOURCES

Pierre-Laurent BESCOS (*)

(*) Courriel : pierre-laurent.bescos@edhec.edu

<p>Résumé : L'utilité des budgets est parfois remise en cause dans un contexte de crise, caractérisé notamment par une forte incertitude et des fluctuations d'activité importantes dans certains secteurs. Dans ce contexte que nous connaissons actuellement, il semble que la relation entre les objectifs et les ressources nécessaires pour les atteindre soit remise en cause en permanence. Ce lien sera examiné dans cette communication à l'aide d'études de cas portant sur différents contextes et modes d'organisation. Il s'agira alors d'identifier quelles sont les caractéristiques qui peuvent éventuellement permettre l'adaptation de l'outil budgétaire au contexte de crise et le maintien de son utilité.</p>	<p>Abstract: The utility of the budgets is sometimes questioned in a context of crisis, characterized in particular by a strong uncertainty and important fluctuations in activity in certain sectors. In this context which we know at present, it seems that the relation between the objectives and the necessary resources to reach them is permanently questioned. This link will be examined in this communication by means of case studies concerning various types of organizations. We try to identify what are the characteristics which can explain the adaptation of the budgetary process to the context of crisis and the preservation of its utility.</p>
<p>Mots clefs : budget, gestion sans budget, crise économique, ressources.</p>	<p>Keywords: budget, beyond budgeting, crisis, resources.</p>

Nous tenons à remercier les réviseurs anonymes pour leurs remarques constructives. Nous espérons avoir pu les intégrer dans cette dernière version de notre communication soumise au congrès de l'AFC de Montpellier (mai 2011).

Introduction

Cette communication s'intéresse à un processus que l'on définit souvent comme le contrôle budgétaire, c'est-à-dire un ensemble de procédures en contrôle de gestion comprenant la définition d'objectifs pour des centres de responsabilité, l'élaboration de prévisions annuelles et de plans d'action formalisés dans des budgets chiffrés, le suivi de l'avancement de ces budgets et les actions correctives qui en découlent (Alcouffe et al., 2003, p. 34)¹. Il faut souligner que les budgets devraient être la modélisation financière des plans d'action, eux-mêmes étant la déclinaison des plans opérationnels (Bouquin, 2008, p. 397). Les résultats financiers recherchés, et que les budgets expriment, sont la conséquence d'actions prévues (Bouquin, op. cit., p. 375). Mais n'est-ce pas l'inverse dans la réalité ? La primauté des objectifs financiers pour satisfaire les investisseurs semble à la fois permettre la survie des entreprises et servir de prisme pour apprécier toute activité opérationnelle ou investissement au moment de l'élaboration des budgets.

Par ailleurs, le contexte de crise économique actuel semble remettre plus que jamais en cause l'utilité de cet outil majeur en contrôle de gestion, tout en augmentant les besoins d'information des managers (Asel, 2010). Faut-il pour autant « tuer le budget » une bonne fois pour toutes ? Les remises en cause de son rôle dans le passé ont montré cependant que cet outil de gestion avait la vie dure et que les organisations continuaient dans leur grande majorité à l'utiliser. Qu'en est-il dans une situation de crise, caractérisée par une incertitude importante et des baisses continues d'activité dans certains secteurs, comme ces dernières années ? Cet environnement perturbé, sans doute révélateur de pratiques de gestion défaillantes ou inadaptées selon les types d'organisations concernées, n'est-il pas alors propice à l'abandon du budget ?

L'observation des pratiques et la littérature sur le sujet montrent que le poids des habitudes est cependant très fort, et aussi que les organisations ont su adapter l'usage du budget à des contextes (ou environnements) externes et internes très variés pour améliorer leurs performances (Alcouffe et al., 2002, p. 5 ; Sponem et Lambert, 2010, p. 161). De ce fait, le budget ne semble peut-être pas devoir disparaître, car il pourrait contribuer à la nécessité de maîtriser les coûts ou de mettre sous contrôle les flux financiers (Bouquin, 2008, p. 10). Les deux questions centrales seraient alors de savoir comment cet outil s'est adapté à des contextes externes de crise (ou de forte incertitude) et quels sont les facteurs internes aux organisations qui auraient pu être à l'origine de cette évolution et du maintien en activité du processus budgétaire.

Les travaux sur le contrôle budgétaire ont traité de la participation budgétaire, du développement des incitations, ou encore des dysfonctionnements possibles dus aux conflits éventuels entre les différents rôles attribués à cet outil (Sponem et Lambert, 2010). Ces recherches se sont aussi intéressées aux contextes de forte incertitude et ont retenu dans ce cadre l'utilisation du budget glissant (ou *rolling forecast*) ou de pratiques de gestion sans budget (Berland, 2004a). Mais si

¹ Nous utiliserons de manière équivalente ici les termes « contrôle budgétaire », « processus budgétaire », « système budgétaire » ou même « budget » pour désigner cet ensemble de procédures majeures en contrôle de gestion qui va de l'élaboration de prévisions à court terme jusqu'à la mise en œuvre d'actions correctives.

l'on considère que l'atteinte des objectifs est le critère permettant de qualifier de performante la gestion d'une organisation (Bourguignon, 1997), il faut considérer aussi d'autres aspects. Le problème de l'évaluation des performances ou du choix des outils permettant une adaptation continue des prévisions ne sont pas les seuls points d'intérêt dans un contexte de crise. Au même titre que les relations entre les résultats atteints et les objectifs, il faut aussi considérer *les liens entre les objectifs et les ressources déployées* pour les atteindre, qui ne se fixent pas uniquement au moment de la préparation des budgets. Il apparaît cependant que cet aspect est assez peu traité dans la littérature sur le sujet. D'après nos observations, ces liens entre *objectifs et ressources* sont permanents tout au long de l'exercice budgétaire, et sont dans une relation dynamique au cours du temps. Dans un contexte de crise, il semble bien que certains types d'organisations choisissent de peser de manière continue sur cette relation entre objectifs et ressources, pour utiliser l'outil budgétaire comme un vecteur d'obtention des performances malgré un contexte très perturbé. C'est ce que nous tenterons de montrer dans cet article en nous appuyant sur trois cas d'utilisation des budgets dans des organisations différentes.

Nous souhaiterions donc démontrer que l'évolution du contexte externe actuel remet en cause plus fréquemment et plus durement qu'auparavant les pratiques budgétaires, sans pour autant les compromettre. Notamment, une des voies importante d'adaptation de l'outil se trouverait dans le pilotage de ce lien entre objectifs et ressources qui va plus loin que les pratiques de budget glissant (*rolling forecast*), souvent décrites comme se limitant à une révision des prévisions de vente.

Mais des facteurs d'ordre interne peuvent aussi jouer un rôle dans la démarche d'adaptation des pratiques budgétaires. Toutes les organisations n'ont pas les mêmes façons de faire, notamment pour ce qui concerne le mode d'affectation des ressources aux objectifs. Il semble aussi que le budget ne soit pas utilisé de la même manière dans tous les types d'organisations. Si l'on retient principalement les entreprises privés, les organismes publics et les associations à but non lucratif comme principales catégories, il convient peut-être de considérer que les types d'objectifs choisis ne sont pas les seuls éléments qui changent quand on observe la gestion budgétaire pratiquée dans ces trois types d'organisations. Certaines catégories ont un comportement plus cohérent et rationnel que d'autres. Et cela aboutit au final à des degrés d'atteinte des objectifs très divers, et donc à des niveaux d'efficacité très variables de l'outil budgétaire. Les différences observées dans les pratiques peuvent donc être influencées par différents facteurs qu'il convient de mettre en évidence. Le contexte interne - et notamment le mode de gouvernance, les qualifications des personnels et les jeux de pouvoirs -, pourraient avoir une influence. La deuxième question abordée dans cet article sera donc de tenter d'identifier les facteurs internes qui commandent les pratiques budgétaires dans un contexte de crise.

Ainsi, cette communication a pour ambition de présenter les ajustements qui s'opèrent entre objectifs et ressources au cours du calendrier budgétaire et qui conditionnent pour une grande part la réalisation éventuelle des objectifs d'une organisation et de ses centres de responsabilité dans un contexte (ou un environnement) externe de crise économique. Partant d'une revue de la littérature réalisée en première partie, nous aurons dans une deuxième partie à envisager à l'aide de trois études de cas la dynamique possible qui s'opère au cours du temps pour obtenir le plus possible la réalisation des objectifs dans des contextes externes que l'on peut qualifier de très

incertains. Ces trois études de cas devraient permettre également de saisir l'impact que peut avoir le contexte interne dans l'adaptation de l'outil budgétaire à cette finalité. Autrement dit, nous tenterons de montrer que le contexte interne influence de manière forte le mode d'utilisation des budgets dans un sens favorable ou défavorable à la réalisation des objectifs et à l'amélioration des performances. Pour arriver à ces objectifs de recherche, nous adopterons une approche par étude de cas principalement fondée par une démarche de type *grounded theory*, c'est-à-dire fondée sur une démarche inductive, en partant du terrain pour arriver à des pistes de généralisation possibles (Joannides et Berland, 2008). Cette façon de procéder peut révéler des interactions complexes dans l'utilisation d'un outil de gestion, bien plus qu'une enquête par questionnaire.

Au final, les idées avancées dans cette communication partent plus largement des deux interrogations suivantes : les outils et procédures en contrôle de gestion sont-ils utilisés à un même moment de la même façon par toutes les organisations ? Et si cela n'est pas le cas, pourquoi est-ce ainsi ? Certes, une partie de ces décalages peut sans doute s'expliquer par des facteurs de contingence (Fisher, 1995 ; Sponem, 2004 ; Sponem et Lambert, 2010) qu'il convient d'explicitier afin de permettre aux organisations les moins performantes d'améliorer leurs résultats grâce à une comparaison avec les meilleures pratiques (Sponem et Lambert, 2010, p. 181). Mais ce raisonnement suppose qu'une organisation a toujours des capacités d'apprentissage et une volonté de les mettre en œuvre pour s'améliorer (Berland, 1997). Or, on peut supposer que ce n'est pas toujours le cas². Ces comparaisons entre organisations vis-à-vis des pratiques budgétaires peuvent donc être vaines ou inutiles, si on ne tient pas compte aussi d'une dynamique d'apprentissage qui peut se trouver stimulée ou entravée par ces mêmes facteurs de contingence. Ces caractéristiques peuvent être par exemple liées à la culture, aux enjeux de pouvoir ou aux caractéristiques des personnes travaillant dans ces organisations. Conduire des recherches sur l'utilisation des budgets dans un environnement de crise peut donc permettre de mieux cerner les facteurs de contingence à l'œuvre, car ils se révèlent avec acuité dans ce contexte. Mais cela facilite aussi l'identification de leur rôle dans les mécanismes d'apprentissage organisationnel.

1 La remise en question du budget

Les recherches concernant le contrôle budgétaire sont nombreuses et visent notamment à redéfinir ses rôles dans des contextes externes différents de ceux qui l'ont vu naître. De nouvelles approches vont même jusqu'à remettre en cause son utilité (Berland, 2004a). Il est apparu également que depuis les débuts de son utilisation en France dans les années 30 (Alcouffe et al., 2008), le budget pouvait exercer de nombreux rôles en même temps, et cela dans des types d'organisations très différentes (Berland, 1997, 1999). Les méthodologies employées dans ces recherches ont été très variées, allant des enquêtes par questionnaire aux études de cas. Les

² L'apprentissage est défini ici comme l'activité d'un sujet qui le pousse à émettre des comportements divers. Au fur et à mesure, seuls ceux qui sont efficaces seront conservés et le sujet peut résoudre très rapidement le problème à nouveau (selon Thorndike, 1932 et le courant béhavioriste).

sources sur l'utilisation des budgets se trouvent à la fois dans les manuels en contrôle de gestion, les articles académiques, les revues professionnelles ou les comptes rendus de groupes de travail d'associations de praticiens. Mais à notre connaissance peu de travaux ont été consacrés aux liens entre objectifs et ressources (ou aux mécanismes spécifiques d'allocation des ressources) dans le processus budgétaire, surtout dans des contextes de crise comme actuellement.

1.1 Le processus budgétaire remis en question et son adaptation au contexte de crise

Les manuels en contrôle de gestion et les articles de recherche sur le budget nous montrent un processus en deux temps : l'élaboration des budgets puis leur suivi, avec les actions correctives qui s'ensuivent. Ces ouvrages et travaux retiennent également que les budgets sont contestés, car vécus comme lourds à mettre en œuvre et peu centrés sur la prise de décision (Gignon-Marconnet, 2003 ; Bouquin, 2008). Ce processus qualifié parfois de bureaucratique semble aussi trop coûteux en temps au regard des avantages procurés, notamment en matière de contrôle des coûts ou d'encadrement des initiatives des managers. Mais les pratiques semblent plus en cause que l'outil lui-même (Bouquin, op. cit., p. 378). Cependant, différentes expériences pour se passer des budgets ont eu lieu, notamment dans des entreprises comme Rhodia en France (Berland, 2002 ; Berland 2004) ou Svenska Handelsbanken en Suède (Lindsay et Libby, 2007). Alcouffe et al. (2008) notent néanmoins que les arguments avancés pour supprimer ou promouvoir le budget sont paradoxalement identiques. Ils en concluent qu'il est sans doute trop tôt pour savoir si les budgets vont disparaître. Selon ces auteurs, ce qui a changé est plutôt le degré d'incertitude perçue par les acteurs et ses conséquences dans l'utilisation des budgets. Ils notent à ce propos que « dans les années 90, on craint l'incertitude car elle fait perdre la face vis-à-vis des actionnaires et oblige à publier des *profits warnings* » (Alcouffe et al., op.cit., p. 302). D'autres auteurs ont également souligné le rôle de l'incertitude perçue dans la dégradation des pratiques budgétaires ou dans les critiques émises (Bouquin, op. cit., p. 377 ; Bescos et al. 2004). Nous devons donc prendre en compte cette variable.

Enfin, il est peut-être possible d'avancer que les contextes de crise économique n'ont pas toujours été défavorables aux budgets, puisque c'est dans une telle situation que les réflexions se sont fait jour en France après la crise de 1929 pour promouvoir le contrôle budgétaire sur la période 1930-1940 (Berland, 1997 ; Berland et Chiapello, 2004b).

Au sujet des rôles attribués au budget, Gervais (2009) note qu'il est d'abord un outil de prévision et de compréhension des événements. Mais il est aussi d'après cet auteur un mode de coordination, d'affectation des moyens et de délégation. Notamment, le budget a pour rôle de modéliser les relations entre moyens et résultats, même si cela semble plus difficile pour les charges discrétionnaires concernant la R&D ou les services administratifs. Bouquin (op. cit., p. 382) souligne à ce titre que des conflits peuvent naître entre ces différents rôles, notamment entre celui de coordination-planification et celui de motivation-évaluation des performances. Il y aurait donc des contradictions entre les rôles multiples des budgets. Dans une approche historique, Berland (1997 ; 1999) montre également que le contrôle budgétaire ne peut satisfaire simultanément tous les besoins de l'entreprise. Un choix en fonction des préférences et des

contraintes est nécessaire pour éviter l'apparition de nombreux dysfonctionnements (Berland et Gervais, 2008).

A ce titre, l'enquête exploratoire réalisée par Gignon-Marconnet (2003) apporte quelques réponses à partir de dix-huit entretiens (six auprès de responsables opérationnels et douze auprès de contrôleurs de gestion ou directeurs financiers - op. cit., p. 63). L'auteur distingue cinq grandes fonctions attribuées au budget (Gignon-Marconnet, op. cit., p. 54-55) : la gestion des équilibres financiers (la prévision financière et l'allocation des ressources qui nous intéressent le plus directement ici), l'ajustement organisationnel (déclinaison de la stratégie et moyen d'intégration, avec notamment les arbitrages des conflits sous-jacents dans l'allocation des ressources), le pilotage des performances (contrôle des délégations de responsabilité et évaluation sur le respect du budget), l'orientation des comportements (contraintes et motivations liées à la participation au processus budgétaire et à l'atteinte des objectifs, la formation des responsables opérationnels) et la sécurisation des individus (la réduction de l'incertitude interne, la conformation à des normes et rites, la légitimation du pouvoir). Il est important de noter à ce stade que des liens possibles peuvent s'envisager entre ces différentes fonctions autour du dénominateur commun de l'allocation des ressources en vue de la réalisation des objectifs, en regroupant notamment la gestion des équilibres financiers, l'ajustement organisationnel, le pilotage des performances, etc.

Même si cet article souligne à juste raison que ces rôles multiples de la gestion budgétaire sont souvent incompatibles, on peut remarquer néanmoins que des relations existent pour une part entre ces rôles et que l'un des points communs serait peut-être à rechercher dans les arbitrages entre objectifs et allocations des ressources ou dans des « rôles économiques » du budget, comme le propose d'ailleurs l'auteur (Gignon-Marconnet, op. cit., p. 68). Par exemple, la motivation peut reposer sur l'octroi de primes si les objectifs sont réalisés. Mais cette atteinte des objectifs dépend aussi de l'allocation des ressources et pas uniquement de la motivation : dans le cas d'objectifs de vente à réaliser, l'octroi d'un budget de prospection adapté au contexte sera indispensable également. Nous sommes alors dans le cas d'une interaction entre les différents rôles du budget : l'allocation des ressources, la fixation des objectifs et la motivation.

Cependant, les résultats de cette enquête montrent que ces *rôles économiques du budget* sont assez peu cités (il s'agit ici principalement des rôles concernant la gestion des équilibres financiers, l'ajustement organisationnel, le pilotage et l'évaluation des performances). En revanche, les *rôles humains* du budget sont plus cités par les contrôleurs de gestion et les opérationnels interrogés dans cette enquête (cela concerne les rôles liés à l'orientation des comportements et à la sécurisation des individus, voir *supra*). L'auteur en conclut que l'utilisation encore importante des budgets en France s'expliquerait plus par ses rôles humains qu'économiques (Gignon-Marconnet, op. cit., p. 71). Le budget aurait donc une faible capacité à jouer correctement la plupart des rôles économiques qu'on lui attribue traditionnellement, et cela formerait un détournement de ses buts initiaux du fait notamment du plus grand degré d'incertitude. Par ailleurs, l'auteur avance également que les périodes de crise sont propices aux idéologies normatives reposant sur des idées et des valeurs, d'où la prédominance des *rôles humains* des budgets constatés au début des années 2000 dans son enquête. En revanche, les périodes de croissance seraient plus propices aux idéologies rationnelles, reposant sur la

recherche d'outils et d'expertise technique susceptible d'apporter de la rationalité dans des systèmes complexes. Cela serait alors un contexte propice aux *rôles économiques* du budget. Cependant, il convient de s'interroger sur le contenu des idéologies normatives, pour notamment voir si celles-ci n'incluent pas aussi les idéologies des marchés financiers imposant des résultats économiques à tout prix (Alcouffe et al., 2008, p. 302). Nous pourrions alors invoquer aussi de nouveaux *rôles économiques* du budget en contexte de crise pour faire face aux exigences des investisseurs. Ces environnements difficiles ne seraient-ils pas également propices à plus de rationalité et à plus d'expertise technique, afin de maîtriser un environnement devenu complexe, car plus incertain ou ambiguë (cette ambiguïté se définissant d'après l'auteur par l'incapacité à déterminer s'il existe des variables pertinentes pour construire les budgets – voir Gignon-Marconnet, op. cit., p. 72) ? Ces contextes de crise ne seraient-ils pas aussi comme par le passé une période pour consolider les organisations bien gérées et mettre en difficulté importante ou en faillite les organisations déficientes, notamment en matière de pratiques budgétaires ? Nos études de cas tenteront d'apporter quelques réponses sur ce point.

Pour d'autres auteurs, le budget dans ce contexte difficile aurait plutôt comme rôle d'être un outil de réflexion pour comprendre l'environnement (Gervais, 2009). Cet environnement turbulent résulte alors « de l'incertitude des comportements des acteurs (imprévisibilité de leurs actions) et de la complexité dynamique de l'environnement dans lequel ils opèrent » selon Gervais (op. cit., p. 366). Mais cet auteur note aussi que cette turbulence est également une affaire d'expérience et de vécu. Ce contexte peut aboutir à des hallucinations collectives, comme nier la crise, ou à des comportements pathologiques, comme le renforcement du pouvoir des leaders au sein de l'organisation (Gervais, op. cit., p. 366). La recherche d'une plus grande flexibilité semble être le moyen principal de faire face à ce type de contexte, de même que l'utilisation d'outils de simulation. L'instabilité oblige alors à restructurer le système budgétaire selon diverses modalités possibles connues sous le terme de budgets glissants ou *rolling forecast* (Gervais, op. cit., p. 372 ; Alcouffe et al., 2008 ; Bouquin, 2008, p. 380) : un budget ferme est défini avec des engagements sur des objectifs pour une période plus courte que l'année (le trimestre, par exemple) et le reste de l'année donne lieu à des estimations révisables à chaque fin de période³. Ce processus se renouvelle à chaque nouvelle période par la suite et peut remettre en cause des orientations envisagées précédemment (par exemple, l'embauche d'un nouveau salarié). L'attention se concentre sur l'incidence du contexte externe sur les résultats et les équilibres financiers, ces deux derniers éléments étant recalculés régulièrement en cours d'exercice. Cependant, le risque

³ Gervais indique que, dans un contexte de turbulence, on peut garder l'approche traditionnelle pour gérer la partie que l'on maîtrise et utiliser des scénarios que l'on peut budgétiser pour la partie que l'on ne maîtrise plus. Le scénario en période prospère permet de cerner des risques de retournement et, s'ils apparaissent désagréables, d'entreprendre dès aujourd'hui des actions pour ne plus les encourir ou les encourir de manière plus faible si un jour ils surviennent. Lorsque l'entreprise entre dans des phases de rupture d'évolution, elle pourra également puiser dans sa base de données de scénarios pour trouver des stratégies plus adaptées. Mais elle peut se tromper ; le problème sera minimisé si elle dispose de bons systèmes d'information (notamment un système de veille) et si elle est capable de changer rapidement de stratégie (structure plate, bonne logistique, etc.). Il est possible aussi d'utiliser des variables autres que la prévision pour retrouver une relative certitude et pouvoir à nouveau prévoir dans de bonnes conditions. En bref, pour Gervais, ce n'est pas le fait de faire du *rolling forecast* qui est important. Tout dépend du contexte dans lequel il est effectué et ce n'est qu'un moyen parmi bien d'autres pour répondre à la crise.

est alors de retomber dans un pilotage à vue, sans lien avec les orientations stratégiques (Bouquin, op. cit., p. 380). Pour sa part, Gignon-Marconnet (2003) montre également dans son enquête des démarches similaires qui permettent des adaptations ponctuelles sans remettre en cause les objectifs annuels.

Dans un point de vue de son groupe de travail « Contrôle de gestion en temps de crise », la DFCG (2009) soulève également cette question de l'adaptation contrôle budgétaire à l'environnement turbulent. Ce groupe met tout d'abord l'accent sur la rapidité des changements dans l'environnement, et pas uniquement sur son degré d'incertitude. Cela a pour conséquence d'accélère la prise de décision et donc d'avoir une information fiable, en temps réel et centralisée. En ce qui concerne le budget, des prévisions de 3 à 6 mois deviennent nécessaires avec un système de budget glissant (*rolling forecast*), comme indiqué précédemment. Le suivi des règlements clients et le respect des coûts standards sont indispensables, de même que la distinction entre les éléments exceptionnels et les éléments récurrents du compte de résultat afin de prévoir l'impact de l'évolution externe. Certains postes nécessitent un suivi adapté, comme les encours clients déjà cités et la trésorerie, les effectifs et la composition de la masse salariale, les frais de maintenance (pour une éventuelle externalisation) et les marges.

D'autres travaux s'intéressent également à l'évolution des pratiques de contrôle budgétaire dans un environnement difficile. La recherche exploratoire de Hansen et Van der Stede (2004) sur les rôles des budgets dans les organisations entre dans ce cadre. Elle comporte un échantillon de 57 contrôleurs de gestion ayant participé aux travaux du CAM-I. Il comprend à la fois des entreprises privées (39%), des entreprises publiques (47%) et des administrations (14%) et donc plusieurs types d'organisations dans l'enquête réalisée. Cet article tente de cerner les raisons justifiant les pratiques, mais aussi les facteurs qui peuvent déterminer l'usage et l'efficacité des budgets⁴. Comme pour l'article de Gignon-Marconnet (2003), les auteurs s'attachent à définir en premier une liste de raisons pour utiliser les budgets, cette fois-ci en utilisant de multiples sources : les manuels, les recherches académiques, les articles de professionnels et surtout au final un panel de chercheurs académiques et de praticiens ayant participé aux travaux du CAM-I. Les auteurs en arrivent à penser qu'aucune liste bien définie, stable et communément admise n'existe dans ce domaine. Hansen et Van der Stede (2004) retiennent alors par divers regroupements quatre raisons principales pour utiliser les budgets : la planification des opérations (qui comprend l'allocation des ressources), l'évaluation des performances, la communication des objectifs et l'implantation de la stratégie⁵. Pour une part, on retrouve la classification opérée par Gignon-Marconnet (2003, cf. supra). Par la suite, Hansen et Van der Stede (2004) soulignent que ces raisons pour pratiquer les budgets peuvent parfois entrer en conflit ou à l'inverse développer des synergies entre elles selon les situations, selon ce qui a déjà été avancé *supra*⁶. Les auteurs déterminent en second les facteurs qui peuvent être à la source des pratiques budgétaires : la

⁴ Dans cet article, les raisons sont assimilés aux rôles d'après la revue de la littérature effectuée par ces auteurs.

⁵ Le texte en anglais est le suivant (Hansen et Van der Stede, 2004, p. 418) : « we honed down on the following four reasons-to-budget : (1) operational planning, (2) performance evaluation, (3) communication of goals, and (4) strategy formation ».

⁶ Mais ce point de vue n'est pas partagé par d'autres auteurs, comme Sponem et Lambert (2010, p. 180).

structure (par fonction, par division, matricielle), le type de stratégie choisie, l'environnement productif interne, l'environnement externe (degré de concurrence) et la taille. Le troisième ensemble de variables concerne les pratiques budgétaires : le nombre d'itérations nécessaires pour élaborer les budgets, l'utilisation des budgets glissants ou *rolling forecast*, les liens avec la stratégie, la participation à l'élaboration aux budgets, la difficulté d'atteindre les objectifs et l'utilisation des budgets pour le pilotage des entités. Enfin, le quatrième ensemble de variables regroupe des indicateurs de satisfaction sur l'utilisation des budgets et sur les performances des entités concernées par leur enquête. Dès lors, l'articulation entre ces quatre séries de variables peut se déployer pour montrer les liens entre les facteurs à la source des pratiques budgétaires, les raisons d'utiliser les budgets, leurs caractéristiques et les performances des entités (satisfactions dans l'utilisation de l'outil budgétaire et appréciations des résultats financiers obtenus).

Les résultats en relation avec notre objet de recherche montrent que la planification des opérations (qui comprend l'allocation des ressources) constitue bien pour les répondants la raison la plus importante d'utiliser les budgets, avec une note moyenne de 4,3 sur 5 (sur une échelle de notation de Likert graduée de 1 à 5). De même, cette planification des opérations semble ce qui apporte le plus de performance dans l'utilisation de l'outil budgétaire, avec une note moyenne de 3,49 sur 5 selon le même principe de notation. En revanche, l'adaptation du budget au contexte incertain sous forme de budgets glissants ou « *rolling forecast* » ne semble utilisée que par 23% des répondants. Cela peut être dû au peu de poids des entreprises privées dans l'échantillon (39%). A ce titre, on peut noter que le type d'organisation (publique, gouvernementale ou privée) n'est pas pris en compte ici comme variable explicative dans les traitements effectués. Cela mériterait cependant d'être considéré, du fait de l'impact possible du type d'organisation sur les pratiques budgétaires. Il apparaît aussi curieux que l'environnement externe n'ait pas d'impact significatif sur l'utilisation du budget pour la planification des opérations⁷. Les mêmes raisons que ci-dessus peuvent expliquer cela (le poids réduit des entreprises privées dans l'échantillon). On peut aussi considérer que les membres du CAM-I ont été contactés pour participer à cette enquête en 2001 et que le contexte externe d'alors n'était pas aussi incertain que ces dernières années.

En revanche et de manière significative, plus le nombre d'itérations effectuées pour préparer les budgets est élevé et plus l'appréciation sur les performances de l'outil est défavorable. Avec les auteurs, on peut interpréter ici un nombre important d'itérations budgétaires comme une indication d'un degré d'incertitude élevé ou comme un manque de consensus sur les objectifs de l'organisation concernée (ou sur leur traduction en chiffres dans le budget).

Un autre résultat intéressant concerne l'opposition entre la pratique des budgets glissants (ou *rolling forecast*) et l'évaluation des performances. Il y aurait une relation négative entre les deux, qui est interprétée de la manière suivante : l'introduction de budgets glissants pourrait aboutir à un sentiment d'incertitude parmi les managers et rendrait donc difficile l'élaboration d'un

⁷ En revanche, un environnement externe plus incertain entraîne davantage l'emploi des budgets pour la communication des objectifs et la mise en œuvre de la stratégie (mais moins d'utilisation des budgets pour l'évaluation des performances).

système d'intéressement à la réalisation des objectifs, puisque ces derniers peuvent changer au cours du temps. En d'autres termes, les budgets glissants rendent les prévisions plus fiables, car elles sont revues fréquemment. Cette pratique aide aussi à la réalisation et à la coordination des opérations à court terme. Mais la contrepartie semble se trouver dans une plus grande difficulté pour évaluer les performances des managers (Hansen et Van der Stede, op. cit., p. 433-434).

Un autre élément de cet article est à mentionner dans le cadre de notre recherche : il s'agit des résultats concernant la difficulté perçue dans la réalisation des objectifs, cette difficulté étant généralement plus élevée dans un contexte d'incertitude forte ou d'inadaptation entre les ressources disponibles et les ambitions des objectifs affichés. Dans ce cadre, les auteurs montrent que plus les objectifs sont difficiles à atteindre et plus les performances des budgets en matière de communication ou de mise en œuvre de la stratégie diminuent (Hansen et Van der Stede, op. cit., p. 434). Cela aboutit également à un certain nombre d'effets pervers, comme la dissimulation d'informations pour le compte-rendu des activités.

Hansen et Van der Stede (2004, p. 434) soulignent en conclusion leur apport le plus important : il y a des rôles attribués aux budgets dans chaque organisation et cela correspond à des caractéristiques dans la pratique de cet outil⁸. Il reste que les auteurs admettent la nécessité des études de cas pour appréhender la complexité des situations dans l'utilisation des budgets. Par ailleurs, il serait nécessaire de compléter aussi cette approche par l'analyse des comportements des utilisateurs des budgets.

1.2 Les acteurs du processus budgétaire

De ce point de vue, l'article de Besson et al. (2004) présente l'intérêt d'explorer les comportements de directeurs commerciaux soumis à la pression budgétaire, c'est-à-dire faisant l'objet d'une évaluation de leurs performances fondée sur leur capacité à respecter leur budget. Cela conduit à s'interroger sur la participation à la fixation des objectifs qui peut être un facteur modérateur de la pression budgétaire. Les auteurs notent également qu'une évaluation des performances strictement fondée sur la capacité d'un manager à respecter son budget conduit à des comportements dysfonctionnels, comme le *slack* budgétaire, et des tensions dans les relations au travail (Besson et al., op. cit., p. 129)⁹. Dans un contexte de crise qui fait l'objet de notre recherche, ce concept de pression budgétaire ne peut être évacué, de même que la prise en compte de ces comportements dysfonctionnels. L'apport des auteurs se situent néanmoins dans l'appréhension d'une réalité plus complexe qu'envisagée dans la littérature, et notamment dans la reconnaissance de mécanismes pour atténuer cette pression budgétaire. Tout d'abord, l'individu (ici le directeur commercial) n'est pas isolé dans sa confrontation à son supérieur hiérarchique chargé d'évaluer la réalisation des objectifs. On peut assister à un partage ou à une mutualisation

⁸ Cependant, cette enquête comporte des limitations dues notamment à la taille de l'échantillon et à la population visée par l'enquête.

⁹ Bien entendu, d'autres travaux antérieurs ont également traité du *slack* budgétaire (voir les travaux d'Argyris et de Cyert et March).

du fardeau que représentent des objectifs tendus à réaliser et le stress qui va avec. L'important semble être alors de réaliser globalement les objectifs commerciaux de différentes entités d'une organisation, par exemple en obtenant tout de même un chiffre d'affaires total dont la composition entre les différents produits ne serait pas celle envisagée au départ¹⁰. Ce mécanisme d'atténuation de la pression budgétaire peut aussi se combiner avec des discussions sur la fixation des objectifs qui ne se déroulent pas uniquement au moment de l'établissement des budgets, mais aussi tout au long de l'année, avec la mise en place d'actions correctives et le suivi de plans d'action (Besson et al., op. cit., p. 137-139). Les situations observées concernent en fait des mécanismes de budget glissant (*rolling forecast*) évoqués précédemment. Par ailleurs, on voit apparaître en pointillé dans cette réalité saisie par les auteurs un autre mécanisme important d'adaptation du budget à un contexte de crise : les liens qui se tissent et se reconstruisent en permanence entre les objectifs et les ressources consacrées à leur réalisation.

Enfin, cet article s'intéresse à la cible des directeurs commerciaux qui constitue semble-t-il un champ de recherche majeur dans l'observation des liens entre objectifs et ressources au cours du processus budgétaire, car le chiffre d'affaires est la variable clé du processus budgétaire (Besson et al., op. cit., p. 132).

D'autres acteurs que les opérationnels et les contrôleurs de gestion interviennent dans le contrôle budgétaire. Par exemple, les liens avec les actionnaires et entre les niveaux hiérarchiques sont importants dans la fixation des objectifs. Il s'ensuit des répercussions en cascade dans tous les centres de responsabilité aboutissant le plus souvent à la création de *slacks* budgétaires successifs (Besson et al., op. cit., p. 141). A ce titre, Villesèque-Dubus (2007) démontre les nombreuses relations intra-organisationnelles qui accompagnent le processus budgétaire et les effets intégrateurs qui en découlent. L'auteur s'intéresse particulièrement au rôle de l'informel et des pratiques sociales comme mode de régulation et d'intégration au cours du processus budgétaire. Le cas présenté montre bien ces interactions, notamment entre des acteurs comme le contrôleur de gestion et les opérationnels (en l'occurrence le directeur de production dans le cas présenté). Mais d'autres acteurs peuvent intervenir, comme le directeur général, le directeur financier ou le directeur des ressources humaines dans les phases de suivi et de révision des budgets. Des facteurs contingents sont cependant soulignés par l'auteur pour expliquer la qualité des interactions mises en évidence dans le cas présenté, comme la taille (ici une PME), la structure du pouvoir, le positionnement stratégique (phase de croissance et domination du marché). Dans d'autres contextes internes ou externes, il serait sans doute possible d'identifier des interactions plus tendues (voire conflictuelles), avec une diversité d'acteurs plus forte et des fonctions du budget plus orientées vers la rationalisation des choix et les jeux de pouvoirs (Villesèque-Dubus, op. cit., p. 164 et p. 179).

Les directeurs financiers et les contrôleurs de gestion ont été également l'objet d'une enquête réalisée par Sponem et Lambert (2010) à propos des pratiques budgétaires. Ces auteurs ont pu mettre en évidence cinq styles possibles : le budget strict, le budget diagnostique, le budget

¹⁰ Dans un contexte de turbulence, les écarts peuvent aussi être calculés autrement (voir Gervais, 2009, p. 124 ou p. 167 et suivantes).

interactif, le budget souple et le budget indicatif¹¹. Cette recherche a l'avantage de montrer que les façons d'utiliser les budgets ne dépendent pas uniquement de facteurs externes, mais aussi des pratiques budgétaires elles-mêmes (op. cit., p. 181). Notamment, une participation des acteurs et une implication de la direction générale dans ce processus seraient la garantie d'une utilisation performante des budgets et de critiques faibles vis-à-vis de l'utilisation de cet outil. En dehors de ces dimensions liées au type de management pratiqué, les auteurs retiennent également d'autres facteurs favorables, comme les reprévisions et les révisions (ou l'approche du *rolling forecast* déjà évoquée ci-dessus). Autrement dit, l'utilisation d'un style de management participatif et d'une adaptation des budgets à l'évolution du contexte permettraient d'avoir un outil performant à l'écart de toute critique importante. Ces deux dimensions seront donc à considérer comme pouvant conduire à de bonnes pratiques¹².

1.3 Les types d'organisation et le processus budgétaire

Une autre dimension également introduite dans les recherches en contrôle budgétaire concerne le type d'organisation concerné. Le modèle standard enseigné et qui se retrouve dans les manuels vise le plus souvent l'entreprise privée. Mais comme indiqué précédemment avec les travaux d'Hansen et Van der Stede (2004), le domaine public et la sphère associative utilisent de plus en plus les budgets. Pour autant, s'agit-il des mêmes pratiques en contexte de crise ? Les différences dans les types d'objectifs ou dans les modes de gouvernance n'appellent-elles pas des façons de faire très différentes, avec d'autres types de dysfonctionnements possibles ? L'adaptation de la procédure budgétaire au contexte de crise est-il le même ?

A ce titre, les deux articles de Parker (2001, 2002) sont caractéristiques des recherches conduites sur les processus budgétaires en contexte de crise économique pour des organisations ayant des buts non lucratifs. En l'occurrence, il s'agit pour l'auteur d'analyser les pratiques d'une institution religieuse avec une production des connaissances basée sur la *grounded theory* (Joannides et Berland, 2008). Parker (2002, p. 73) indique dans son second article que son approche sous forme d'étude de cas permet de dégager des concepts et des relations entre variables qui sont induites par l'organisation étudiée¹³. Dans son premier article de 2001, les facteurs pouvant influencer la pratique budgétaire étudiée sont différents de ceux envisagés par Hansen et Van der Stede (2004, voir *supra*). Il s'agit de saisir l'impact de l'environnement interne et externe avec quatre variables interdépendantes qui sont les suivantes : la culture de la communauté, la pression sur les ressources, la bureaucratie due au mode de gouvernance et la fourniture d'informations financières orientée vers le respect des règles comptables (sans faciliter

¹¹ Les termes *budget diagnostique* et *budget interactif* font référence à la grille d'analyse de Simons (1995). Voir *supra* pour une définition de ces termes.

¹² En revanche, nous n'avons pas retenu une dimension évoquée dans un compte rendu d'entretien à la fin du texte de Sponem et Lambert (op. cit., p. 181) et qui concerne *la complexité* (sur l'utilisation de ce concept en comptabilité, voir notamment Bonner 1994). Nous avons ici assimilé la complexité au degré d'incertitude, ce qui constitue une simplification.

¹³ Le texte en anglais est le suivant (Parker, 2002, p. 73) : « the intention was to employ an approach that allowed the possibility of unique concepts and relationships to be inductively derived from the organization under study ».

pour autant la prise de décision)¹⁴. Dans son deuxième article de 2002, Parker cherche à aller plus loin en détaillant les caractéristiques du processus budgétaire en vigueur et en le comparant aux pratiques des entreprises privées. Cela lui permet ensuite de mettre en évidence les causes des différences constatées et les raisons des dysfonctionnements observés. En partant des quatre facteurs indiqués ci-dessous, Parker (2002) dégage un certain nombre de conséquences qui en découlent sur le processus budgétaire. En premier lieu, l'auteur souligne les tensions qui existent au sein de cette institution religieuse, chaque groupe voulant maintenir ou développer son rôle et ses ressources pour servir au mieux ce qu'il pense être les missions de cette organisation. En second lieu apparaît le manque d'expertise managériale, de temps et de compétences techniques (notamment en contrôle de gestion). Cela a des incidences particulièrement sur l'interprétation des informations fournies par le contrôle budgétaire. Une troisième conséquence est souligné ensuite par l'auteur, qui concerne le mode de management des différentes instances de concertation et de direction¹⁵. Il en résulte un mélange de pratiques budgétaires contradictoires entre elles (*budgetary mélange*). Par exemple et selon les entités, il n'y a pas de pénalisations si les budgets sont dépassés et les écarts ne sont parfois même pas calculés (Parker, op. cit., p. 85-86). Le budget est perçu particulièrement comme une limitation aux programmes et activités, dans une organisation qui accumule les déficits sans prendre les décisions nécessaires pour y remédier.

Ces différentes pratiques aboutissent à ce que l'auteur désigne comme une mystification financière (*financial mystification*), c'est-à-dire à un contrôle de gestion qui n'en a que les apparences. La complexité de l'organisation, l'absence de procédures formelles respectées et le manque de fiabilité des données comptables (ou les difficultés pour les interpréter) laissent la place à des comportements informels de négociation (*negotiated financial control*) permettant à certaines entités de s'affranchir de règles communes et de dépasser leurs budgets en toute impunité. Cette stratégie de négociation pour s'affranchir des règles du contrôle financier puise à la fois sa source dans le mode de gouvernance et dans la priorité donnée à la vocation de cette organisation (le sacré) par rapport à toute autre considération (le profane), notamment d'ordre financier ou comptable (Parker, op. cit., p. 89 et 91-92)¹⁶. La comparaison effectuée par l'auteur avec le secteur privé montre que le manque d'autorité des organismes de direction ou l'exercice inconsistant des responsabilités aux différents niveaux hiérarchiques expliquent sans doute ces défaillances dans les mécanismes de contrôle budgétaire. La préparation des budgets est le lieu d'interminables marchandages formels et informels, implicites et explicites, entre une multiplicité de parties prenantes ; ces parties prenantes disposant souvent de la même autorité, rendant ainsi

¹⁴ Les termes utilisés en anglais pour désigner ces facteurs sont les suivants (Parker, 2002, p. 72) : *community culture, resources pressure, consultative bureaucracy, compliance oriented accounting information*.

¹⁵ Les trois termes génériques utilisés par l'auteur pour désigner les conséquences des facteurs ci-dessus sur le processus budgétaire sont les suivants (Parker, 2002, p. 83) : *intra-organizational relationships, (lack of) managerial expertise, governing agendas*.

¹⁶ Sur l'opposition entre le sacré et le profane en matière d'usage de la comptabilité, on peut aussi consulter avec intérêt la thèse de Vassili Leonidas (2009).

difficile tout arbitrage (Parker, op. cit., p. 89)¹⁷. De plus, ces pratiques s'étendent également au suivi budgétaire, avec des négociations implicites sur le degré de contrôle exercé et le niveau de tolérance accepté dans les écarts réalisés. L'auteur en vient à conclure qu'il y a des limites dans l'introduction de procédures formelles et rationnelles de contrôle dans de telles organisations (Parker, op. cit., p. 92). On retrouve dans d'autres formes d'organisations à but non lucratif le même type de problème (Stone, 1991). A ce titre, on peut citer également les travaux de Solle (2001) ou de Modell (2003) qui se réfèrent aux institutions universitaires, lesquelles auraient selon ces deux auteurs des pratiques budgétaires dysfonctionnelles proches de celles indiquées par Parker (2002).

Par ailleurs, de telles organisations à but non lucratif connaissent aussi des contextes (ou environnements) complexes et turbulents (ou avec un degré important d'incertitude, comme indiqué précédemment). Une certaine flexibilité semble s'établir alors, avec le choix de l'informel dans les canaux d'information et dans les processus de négociation, tout en gardant un système formel de contrôle qui ne s'est pas adapté à l'évolution de l'environnement (Parker, op. cit., p. 93). Le contrôle budgétaire s'éloigne alors du modèle rationnel et apparaît comme un rituel (Cooper, 1981). Le processus budgétaire s'approche plus du modèle de la poubelle (*Garbage Can Model*), que l'on qualifie aussi d'anarchie organisée (Cohen et al., 1972). Selon ce modèle, l'organisation est alors sans objectifs cohérents et partagés, avec un processus de production complexe et peu matérialisable (cela concerne donc surtout les activités de service). Ses membres participent de façon intermittente et plus ou moins active et collaborative aux prises de décision. Il y a des *choix* et des *solutions* à la recherche de *problèmes*, des *questions* à la recherche de *réponses*, et enfin des *décideurs* à la recherche de *décisions* à prendre (Huczynski et Buchanan, 2007). D'autres explications des modes de décision sont possibles entre ces deux extrêmes, comme le modèle de la coalition (*political model*) ou le modèle par essai/erreur (*incremental model*)¹⁸.

Le point important semble donc être que dans des organisations autres que des entreprises privées, il y aurait sans doute des pratiques budgétaires très différentes dues à un certain nombre de facteurs que les travaux de Parker ont notamment explorés. Par ailleurs, ces différences pourraient générer des dysfonctionnements d'une autre nature que ceux parfois soulignés dans les entreprises privées.

Nous sommes donc face à différentes représentations de modes de fonctionnement possibles du contrôle budgétaire. D'une part, il y a le modèle enseigné par les manuels qui semble éviter les dysfonctionnements et être efficace et rationnel pour tout type d'organisation si tout est fait selon les règles. On peut même parfois parler d'architecture-type (David, 2007). Les différences entre les types d'organisation semblent alors se situer au niveau des objectifs retenus (notamment dans

¹⁷ Les termes utilisés par l'auteur sont les suivants (Parker, 2002, p. 83) : *Budgetary negotiation ...represents continuous rounds of formal and informal, implicit and explicit bargaining between a range of constituents...The bargaining is conducted between these parties who operate more as equals in authority, rather than between superiors and subordinates.*

¹⁸ Voir notamment Huczynski et Buchanan (2007, p. 754).

l'opposition but lucratif *versus* but non lucratif) ou du caractère plus ou moins rationnel des décisions (opposition entre le modèle rationnel et le modèle de la poubelle, pour ne citer que les principaux). D'autre part, il y a la réalité de l'entreprise privée avec ses dysfonctionnements possibles (Chauvey, 2010), et celle d'autres formes d'organisations, notamment à but non lucratif ou à caractère public, où d'autres dysfonctionnements se manifestent selon l'apparition de facteurs de contingence dont Parker (2002) a fourni quelques possibilités : la culture, la pression sur les ressources, le mode de gouvernance et la qualité de l'informations comptable.

Pour les entreprises privées, David (2007) présente une étude exploratoire qui permet aussi d'identifier des facteurs de contingence entraînant des utilisations différenciées d'un même dispositif de contrôle de gestion. Il distingue notamment les types de stratégies suivies, les jeux de pouvoir, la culture ou encore les traits cognitifs des dirigeants. Les sources des principaux dysfonctionnements sont également soulignées, comme le rejet plus ou moins fort du système de contrôle voulu par la direction générale, les temps d'apprentissage nécessaires pour résoudre les problèmes de fonctionnement et les erreurs humaines dans la fourniture des informations.

Les théories de la décision nous montrent cependant qu'il faut aussi tenir compte du caractère plus ou moins rationnel des acteurs dans toute forme d'organisation (Huczynski et Buchanan, 2007). La gestion, et particulièrement le contrôle budgétaire, serait donc aussi un champ où la théorie du choix rationnel pourrait être remise en cause, comme en économie (Elster, 2009).

L'interdépendance entre les facteurs explicatifs des pratiques budgétaires est aussi à considérer selon Parker (2002). Par exemple, la culture a une influence sur la rationalité des acteurs et un impact sur les performances d'une organisation. A ce titre, Wickramasinghe et al. (2004) montre que des facteurs culturels, économiques et politiques peuvent interférer et finalement bloquer des tentatives de gestion plus rationnelle. L'ambiguïté et l'incohérence sont à considérer comme des états permanents possibles en contrôle de gestion (Chauvey, 2010, p. 45).

Les méthodologies utilisées pour appréhender les terrains cités dans tous ces travaux sont très diverses, mais concernent finalement surtout l'exploitation d'études de cas (Yin, 2003), et se réfèrent à la « grounded theory » dans le protocole de collecte des données (Glaser et al., 1967 ; Joannides et Berland, 2008) ou à l'ethnographie (Wolcott, 1999). L'interview des acteurs internes et externes joue un rôle important, de même que l'utilisation des documents pour appuyer ou confirmer l'interprétation des faits et analyses. L'essentiel est de ne pas partir avec un modèle d'interprétation prédéfini (Wickramasinghe et al., 2004 ; Parker, 2002 ; Joannides et Berland, 2008). Le chercheur est avant tout un observateur aussi impartial que possible¹⁹. Nous adopterons également cette démarche pour les cas que nous allons maintenant examiner.

¹⁹ Une autre approche concerne également une plus grande formalisation de la démarche des études de cas, et elle peut être complémentaire de la démarche précédente. Il s'agit de celle que l'on peut qualifier de démarche constructive (*constructive research approach*) de certains chercheurs nordiques en contrôle de gestion (Labro et Tuomela, 2003). Le chercheur est alors engagé dans la résolution de problèmes pertinents pour les managers concernés. Il s'agit de recherche-action qui se déroule avec des règles formalisées afin de garantir la validité et la confiance que l'on peut accorder aux résultats obtenus. Le chercheur est à la fois observateur et acteur du changement auquel il assiste, par exemple dans la mise en œuvre d'un nouvel outil de contrôle de gestion comme le

2 Les liens entre objectifs et ressources dans le processus budgétaire

D'après notre revue de la littérature, la relation entre les objectifs et les moyens mis en œuvre pour les obtenir commence toujours par s'établir au moment de la construction des budgets, mais elle se poursuivrait apparemment aussi par des ajustements continus au cours de la réalisation de ces budgets, notamment dans un contexte de crise (Berland, 2004a ; Gervais, 2009). Autrement dit, se poser la question de la réalisation des objectifs déboucherait dans un contexte externe incertain sur des actions correctives continues principalement orientées vers de nouveaux équilibres entre objectifs et ressources au sein d'un processus de budget glissant ou de *rolling forecast*. D'après nos observations sur trois études de cas, il s'agit véritablement d'une dynamique de pilotage des performances (ou d'obtention des performances) à l'œuvre tout au long du processus budgétaire, qui débiterait par la construction des budgets avec des liens explicites ou implicites entre objectifs et ressources jugées nécessaires pour les obtenir. Cette dynamique se poursuit ensuite au cours de la période de réalisation des budgets, car face à une évolution du contexte externe différente de celle prévue initialement, les ajustements indispensables entre objectifs et ressources sont nombreux. Des arbitrages s'opèrent de manière continue. Par exemple, certaines ressources sont réallouées pour renforcer les actions jugées insuffisantes en vue de réaliser des objectifs prioritaires, notamment en R&D ou en chiffre d'affaires. Face à des résultats insuffisants en cours d'année, des décisions à court terme sont également prises pour réduire des coûts d'infrastructure ou des coûts salariaux afin de redresser si possible la situation à court terme. Il y a aussi la possibilité de différer certaines charges prévues.

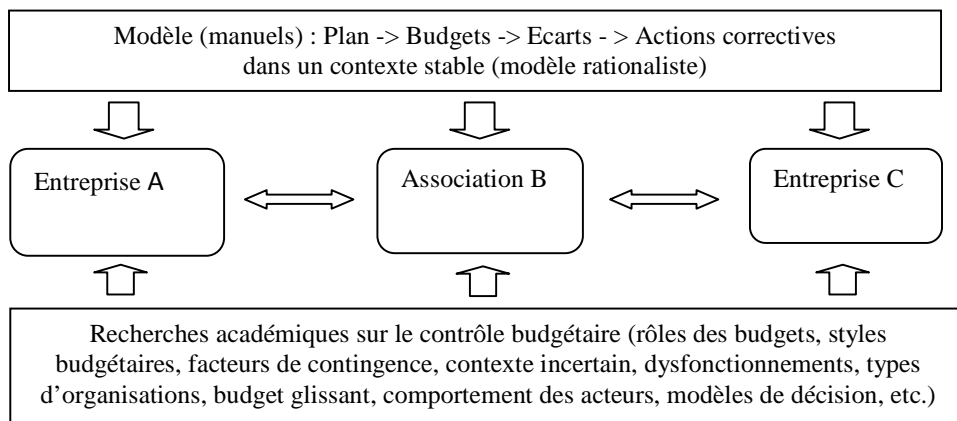
Dans l'exercice budgétaire, la fixation des objectifs et des moyens n'est pas uniquement suivie d'une démarche pour constater ensuite mensuellement des écarts et prendre des mesures correctives. Dans deux des trois cas étudiés, il y a aussi une redéfinition régulière de la relation entre objectifs et ressources pour réajuster les prévisions et les actions entreprises au fur et à mesure que le contexte évolue. Par exemple, le résultat ou la trésorerie peuvent ne pas être en ligne avec les prévisions du fait que les impacts de certains facteurs externes n'ont pas été anticipés du tout (ou ont mal été anticipés). Bien entendu, les variables majeures d'incertitude à ce niveau concernent surtout le montant des ventes et également le degré de solvabilité des clients (avec, bien entendu, la maîtrise des charges à leur niveau anticipé). C'est dire qu'il nous semble que le rôle du budget dans la planification des opérations (Hansen et Van der Stede, 2004) ou dans la gestion des équilibres financiers (Gignon-Marconnet, 2003) est loin d'être négligeable dans un contexte turbulent.

2.1 Les caractéristiques des trois études de cas utilisées

tableau de bord prospectif ou *balanced scorecard* (Tuomela, 2005). Cette démarche s'éloigne et ne se réclame pas d'une démarche dite « constructiviste » qui est parfois utilisée aussi en France dans des recherches s'appuyant sur des études de cas. Voir à ce titre Charreire et Huault (2001) ou les travaux de Jean-Louis Le Moigne (2003).

Dans un contexte de crise économique, le protocole engagé dans cette recherche consiste à comparer le modèle du processus budgétaire véhiculé par les manuels avec les pratiques de trois organisations, dont une a été suivie pendant un an de manière approfondie (cf. tableau 1). Nos apports seront ensuite comparés aux travaux académiques et des voies de progression souhaitables seront envisagées.

Tableau 1 : Architecture de la recherche (relations entre les objets d'analyse)²⁰



Le tableau 2 suivant montre les similitudes et les différences entre les trois cas explorés. Principalement, les similitudes concernent le poids de la R&D dans les charges et des préoccupations identiques concernant son rôle dans l'obtention des performances futures. Cela a notamment pour conséquence des tentatives fortes pour maintenir des ressources sur ce poste au détriment d'autres dépenses, malgré un contexte de diminution des ventes par rapport aux prévisions. L'autre similitude concerne l'environnement concurrentiel que chacune de ces trois organisations doit affronter à sa manière dans un même contexte incertain de crise économique. Enfin, ces trois organisations n'appartiennent pas au secteur public et ont des tailles comparables en termes d'effectifs.

Les différences concernent principalement le statut et le secteur d'activité : deux entreprises privées du secteur industriel sont comparées à une association privée appartenant au domaine des services. Cependant, nous avancerons dans cet article que certaines variables nous semblent plus pertinentes que d'autres pour comprendre les différences dans les pratiques budgétaires. Une variable comme le secteur d'activité n'est pas généralement significative pour expliquer des comportements différents en matière budgétaire (Bescos et al., 2004), même si les liens entre objectifs et ressources semblent moins faciles à établir dans les activités de service que dans l'industrie. De même, le degré d'incertitude ne semble pas déterminant, car les trois cas étudiés ici ont été soumis au même contexte de crise économique. En revanche, le degré d'exposition à la concurrence et la rapidité de son impact sur les performances sont peut-être à considérer. De même, les différences de statut et de mode de gouvernance ont sans doute un impact en matière de contrôle budgétaire.

²⁰ Pour des raisons de confidentialité, les noms des organisations concernées ont été masqués.

Tableau 2 : Comparaisons entre les objets d'analyse (les trois organisations sélectionnées)

Points de comparaison	Entreprise A	Association B	Entreprise C
Taille (chiffre d'affaires)	450 M€	45 M€	220 M€
Effectif	450	320	500
Secteur	Industrie (électronique)	Service (formation)	Industrie (confection)
Rôle de la R&D	Vital (20% du CA)	Vital (15% du CA)	Vital (12% du CA)
Caractéristiques	Division d'un groupe international	Association loi 1901 (sans but lucratif)	Entreprise indépendante
Mode de gouvernance	Délégations par centre de responsabilité – modèle de la multinationale (actionnaires internationaux et cotation en bourse)	Centralisation des décisions vers le dirigeant – rôle passif du conseil d'administration	PME familiale ayant évoluée vers une structure de filiale d'un groupe international d'investisseurs (pas de cotation en bourse)
Rôle dans le protocole de recherche	Pratique des entreprises privées (comparaison avec modèle + comparaison avec association B)	Pratique des associations (différences observées avec les entreprises A et C et avec le modèle)	Pratique des entreprises privées (comparaison avec modèle + comparaison avec association B)
Nb. d'interviews	1 (directeur du contrôle de gestion)	3 (contrôleur de gestion et deux managers)	1 (directeur financier)
Environnement concurrentiel	Oui (pas de domination du marché)	Oui (pas de domination du marché)	Oui (pas de domination du marché)
Incertitude forte (contexte de crise économique)	Oui	Oui	Oui
Rythmes de l'activité	Courbe de vie des produits et technologies (téléphones portables)	Calendrier scolaire (rentrée de septembre)	Collections (été et hiver)

Une description du processus budgétaire de chaque organisation va nous permettre de mieux cerner les similitudes et les différences, le but étant de proposer au final une modélisation de la dynamique qui s'opère dans l'équilibre objectifs/ressources au cours du temps. Le modèle des manuels, les recherches académiques et les cas des organisations A, B et C vont au final contribuer à mieux cerner comment s'établit le lien continu entre objectifs et ressources dans un contexte de crise et les variables qui influencent ce processus d'ajustement. Nos analyses des trois cas devraient donc aboutir au final à un enrichissement du modèle proposé par Parker (2002). Les entreprises A et C ont des processus budgétaires relativement similaires, même si l'intégration à un groupe international de l'entreprise A comporte quelques spécificités dues au respect de règles communes au sein de ses différentes filiales. On peut considérer que ces deux cas sont des adaptations à la réalité de la crise du modèle rationnel de la gestion budgétaire, tel qu'il est décrit dans les manuels. Ils serviront donc de point de comparaison pour le cas B qui concerne un type d'organisation ayant un mode de gouvernance spécifique sous la forme d'association.

L'entreprise A est une division d'un groupe international de l'électronique. Cette entité assure la vente de composants électroniques pour la téléphonie mobile (des puces électroniques, pour la plus grande part). Ses fournisseurs sont les sous-traitants de composants et les clients sont les principaux fabricants de téléphones portables. L'incertitude est très forte pour les prévisions des ventes des différents modèles de téléphones. La R&D de cette division travaille en étroite relation avec les fabricants de ces appareils et tente d'anticiper les besoins liés aux changements de

technologies. Le processus budgétaire peut être qualifié de budget glissant (*rolling forecast*) aménagé, dans la mesure où les prévisions des ventes ne sont pas les seules variables qui sont modifiées au fur et à mesure des réalisations constatées. Les particularités concernent le nombre des révisions budgétaires, qui sont au nombre de quatre par an du fait de la rapidité et de la fréquence des changements dans la demande. Les révisions mensuelles sont aussi possibles, avec un changement éventuel des estimations pour le trimestre suivant. Ces investigations sont couplées à des actions de communication financière sur le marché financier. De plus, un point hebdomadaire sur la réalisation du chiffre d'affaires est réalisé et une personne est dédiée à temps plein pour le suivi journalier des ventes par produit. C'est un pilotage que l'on peut qualifier de proactif, dans la mesure où il donne les moyens de réagir en temps réel aux changements continus du marché par diverses actions d'ajustement des niveaux de production, de modification de produits ou de création de nouveaux composants. La problématique est d'anticiper la demande des fabricants et de leurs clients, compte tenu des délais de fabrication qui sont souvent longs et incompressibles (du fait aussi que la production est souvent sous-traitée). L'important est de respecter le chiffre d'affaires prévu initialement par trimestre dans le budget, quitte à en modifier sa composition entre les produits pour s'adapter à la demande. Les ressources en R&D sont allouées initialement à différents projets et ceux-ci évoluent en fonction de ces changements également. Des revues mensuelles de projet peuvent déboucher sur de nouvelles affectations de ressources entre eux, en fonction de l'importance du client concerné. Les ressources ici concernent principalement les ingénieurs qui sont affectés aux différents projets en fonction de ces besoins changeants. On peut aussi augmenter les ressources en puisant dans les effectifs des autres centres de responsabilité, s'il y a des arbitrages de la direction générale en ce sens. Sinon, il faut faire des arbitrages entre les différents projets à traiter. Une augmentation de la productivité peut aussi être un moyen à court terme pour résoudre des conflits éventuels entre projets. Dans ce cadre, le problème est de pouvoir mesurer l'efficacité de la R&D qui concerne des produits et des méthodes de production qui sont complexes, avec des changements de la technologie tous les deux ans environ. Il y a donc la nécessité d'avoir des outils pour piloter les projets et pour s'assurer de l'atteinte d'un niveau de qualité souhaité, notamment par simulation. Dans le cadre budgétaire, le rôle du responsable financier de l'entreprise A est prédominant, conjointement avec le manager chargé de la direction de cette entité.

Il y a de la flexibilité pour réaffecter les moyens à condition de respecter les objectifs de CA et de rester dans l'enveloppe globale des ressources prévues. Le problème le plus important est la définition du produit à développer, du fait de l'incertitude sur le succès d'une nouvelle technologie. Le style de contrôle de gestion est donc très encadré, mais avec des possibilités de dialogue. Il s'agit donc d'un *contrôle budgétaire interactif* au sens de Simons (1995). Le modèle de prise de décision dans l'élaboration des budgets se rapproche d'une progression par une suite d'essais et d'erreurs, tel qu'il a été décrit dans la première partie, tout en étant proche de la démarche rationnelle formalisée dans les manuels. Les racines anglo-saxonnes de cette entité expliquent pour une part cette façon de faire (cette entreprise appartient à un groupe américain).

L'effet d'apprentissage pour la procédure budgétaire peut être qualifié d'élevé, dans la mesure où les évolutions du marché ont abouti à modifier grandement les procédures budgétaires au cours du temps. Il y a des reprévisions plus rapides et plus fréquentes qu'auparavant, des tentatives

pour modéliser le comportement du marché et des rapprochements avec les clients pour mieux connaître les facteurs à l'origine de l'évolution de leurs besoins. L'effet d'apprentissage se fait donc par l'intérieur de l'organisation, par l'évolution interne des pratiques et des comportements.

L'entreprise C a un comportement budgétaire relativement similaire, sauf que la communication financière externe ne joue pas le même rôle car il s'agit d'une entité autonome non cotée en bourse. En termes de gouvernance, le rôle de l'actionnaire est prépondérant. L'incertitude peut aussi être qualifiée de moins forte, car il s'agit là de confection et de collections qui présentent deux saisons bien identifiées. Mais il n'est pas rare aussi que, face à un succès ou à un échec des modèles présentés, des réactions soient nécessaires pour tenir les objectifs de vente ou pour répondre à une demande supplémentaire qui n'avait pas été envisagée. De ce fait, les réajustements budgétaires sont moins fréquents (par quadrimestre). Les réactions aux impondérables économiques se traduisent surtout par la réduction des coûts pour maintenir les budgets R&D et marketing, qui sont essentiels pour le succès des collections. La sous-traitance est très importante également. Une restructuration des collections en cours de période peut s'avérer nécessaire. Le directeur général et le directeur financier sont les artisans majeurs des ajustements budgétaires dans un processus typiquement top/down, et avec un encadrement fort des actionnaires. Il s'agit donc d'un *contrôle budgétaire diagnostique* au sens de Simons (1995)²¹. Comme pour l'entreprise A, le modèle de prise de décision dans l'élaboration des budgets se rapproche d'une progression par une suite d'essais et d'erreurs, tel qu'il a été décrit dans la première partie, tout en étant proche de la démarche rationnelle formalisée dans les manuels. Les racines internationales de cette entité expliquent pour une part cette façon de faire (cette entreprise a appartenu à un groupe américain, puis à un groupe libanais). Mais les caractéristiques culturelles de cette entreprise ont évolué fortement, car cette organisation est passée du statut de PME familiale française dans les premières années de sa création à un statut de grande entreprise internationale au fur et à mesure de sa croissance.

L'effet d'apprentissage au cours de la procédure budgétaire peut être qualifié de moyen, dans la mesure où ce sont uniquement les changements de propriétaires fréquents qui ont abouti à modifier aussi le style de contrôle et les procédures comptables. Il y a eu parallèlement des restructurations des équipes administratives et commerciales, avec notamment un remplacement du directeur financier à chaque nouvel actionnaire. On peut donc avancer que les modifications dans les procédures budgétaires sont plus venues des changements de dirigeants que de l'adaptation des équipes en place aux contraintes du marché, comme pour l'entreprise A. L'effet d'apprentissage se fait donc par l'extérieur de l'organisation.

²¹ Le modèle de Simons (1995) permet de relier le style de contrôle pratiqué au mode de management (Tuomela, 2005). La première possibilité concerne un contrôle de type *diagnostique*, centré sur l'examen des résultats et les actions correctives dues à des déviations par rapport aux standards. Cela implique une marge de concertation réduite des acteurs pour la construction des budgets, le choix des objectifs et l'interprétation des résultats. A l'opposé, Simons identifie un mode de contrôle *interactif* qui tient compte des incertitudes, et qui mise sur le partage et l'interactif pour faire émerger des solutions. On est alors dans un style de management participatif. Il comprend une concertation avec les acteurs pour la gestion budgétaire.

Le cas de l'entreprise B est plus singulier, car son mode de décision dans la procédure budgétaire s'approche plus du modèle de la coalition, voire du modèle de la poubelle. En l'absence d'actionnaires, le mode de gouvernance est donc plus lâche et évolue au gré des équilibres des pouvoirs entre les différentes instances de décision d'une association, et notamment en fonction de la composition du conseil d'administration. Dans le secteur de la formation, la pression de la concurrence est moins forte et a des conséquences moins rapides. La réputation d'un établissement évolue lentement au gré des différentes accréditations possibles et des classements réalisés par la presse. Cependant, cette concurrence peut avoir un impact ponctuellement chaque année, notamment au moment de la rentrée et du choix définitif des étudiants pour leur inscription dans des études supérieures. Pour un établissement autonome financièrement, cela représente un enjeu qui ne peut être négligé et suppose une action commerciale forte en amont, au moment de la sélection des étudiants. La R&D joue un rôle également important, mais son effet est plus diffus et plus lent pour la création de nouveaux programmes et enseignements, ou pour asseoir la réputation d'un établissement. Il y a aussi de la sous-traitance dans le nombre d'heures de cours réalisés, mais l'établissement se doit d'avoir son propre corps professoral pour sa réputation et ses activités de recherche. Du fait des impacts réduits ou lents de la concurrence, les ajustements budgétaires sont moins fréquents que pour les entreprises précédentes. Ces rectifications des équilibres entre objectifs et ressources sont le plus souvent trimestrielles et peu nombreuses : elles concernent surtout la prise en compte de l'impact des décisions nouvelles, notamment en matière de recrutement. Il n'y a pas d'incitation forte à tenir les budgets en matière de charges. En revanche, les objectifs commerciaux sont suivis de près, surtout en ce qui concerne les effectifs inscrits dans les différents programmes (on ne raisonne pas en chiffre d'affaires ou en termes de marge ou de solvabilité). Les outils de gestion, notamment en matière de gestion budgétaire, ne sont pas très sophistiqués et les simulations ou les révisions ne sont pas la règle générale. Les ajustements entre objectifs et ressources peuvent parfois être sous-estimés. Concernant les programmes, les ambitions de croissance des effectifs sont ambitieuses et peuvent aller jusqu'à une prévision d'augmentation de 50% pour une année, alors que le budget marketing correspondant est généralement augmenté chaque année de 3% comme les autres postes de charges. De tels déséquilibres entre objectifs et ressources au moment des prévisions ne peuvent s'expliquer seulement par la difficulté de prévoir les liens entre les deux dans une activité de service. De même, l'allocation des ressources en personnel administratif ne suit pas toujours les besoins en développement commercial ou en gestion des programmes. Les recrutements en professeurs se font aussi selon des critères plus liés à des enjeux de pouvoir entre disciplines qu'en fonction des besoins ou des débouchés possibles pour les étudiants. Par ailleurs, le rôle du directeur financier est mineur. Après le directeur général, c'est le responsable des ressources humaines qui a une action importante sur l'allocation des ressources. La direction financière et le contrôleur de gestion informent et alertent simplement. Au sens de Simons (1995), il s'agit donc plutôt d'un *contrôle diagnostique*, dans la mesure où des concertations sur les choix stratégiques ou dans la définition des objectifs (ou des liens entre objectifs et ressources) n'existent pas. L'allocation des ressources en fonction des objectifs n'est pas formalisée et n'est pas négociée non plus. La révision de cette allocation n'est pas revue également (sauf pour mesurer l'impact de décisions nouvelles en cours d'année). Le type de contrôle de gestion pratiqué est rudimentaire, tant en ce qui concerne les outils utilisés qu'en ce

qui concerne les rôles du contrôleur de gestion et du directeur financier. Pourtant, la réalisation des objectifs en matière de chiffre d'affaires ou de marge semble vitale pour donner à cette association les moyens financiers pour lutter contre la concurrence et se développer. Le directeur général et le directeur des ressources humaines ont un rôle prédominant dans la fixation des objectifs et des primes pour inciter à leur réalisation. Ces objectifs sont le plus souvent énoncés en termes très généraux.

L'effet d'apprentissage au cours de la procédure budgétaire peut être qualifié de faible, car les outils utilisés ont peu progressé au fil du temps, les procédures restent élémentaires et le rôle du contrôle de gestion semble marginal malgré les enjeux, le contexte concurrentiel et la faiblesse des résultats financiers. Il n'y a pas de dynamique de progrès permettant de tirer les leçons des problèmes identifiés, comme la non réalisation des objectifs (notamment en matière de chiffre d'affaires). Cette absence d'effet d'apprentissage se retrouve tout naturellement dans l'utilisation des budgets. Apparemment, il n'y a pas de volonté d'améliorer la procédure budgétaire, une certaine opacité à propos du calcul des marges ou de la réalisation des budgets permettant notamment de garder les équilibres de pouvoirs. Nous sommes donc proches ici du contexte budgétaire décrit par Parker (2002) à propos d'une institution religieuse.

Si l'on admet que la gestion de la crise s'apprend quand les choses vont bien, les trois cas sont représentatifs des situations actuelles des organisations. L'entreprise A connaît habituellement une turbulence interne (gérer la R&D) et externe (marché très fluctuant) et l'entreprise C supporte une turbulence externe (appréhender très tôt les tendances de la mode). Pour faire face à ces turbulences les deux entreprises disposent de systèmes d'information et d'une organisation particulière qu'elles combinent avec l'outil budgétaire. Cette expérience va leur être précieuse quand une crise survient, comme en 2008. L'entreprise B opère dans un contexte habituellement plus stable, sans goût très marqué pour les budgets. Quand la crise survient, elle pense qu'en les serrant plus et en actualisant, cela devrait suffire. Mais serrer trop les budgets peut devenir insupportable et actualiser une stratégie qui n'est plus adaptée n'est pas une solution, lorsqu'il convient d'en changer. Ce qui semble essentiel ici, c'est moins l'expérience de la procédure budgétaire (car si la procédure budgétaire décline une stratégie inadaptée, l'expérience n'est pas un avantage) que l'expérience de la turbulence. C'est cet aspect qu'il convient d'approfondir également.

2.2 Les variables et les mécanismes à l'œuvre dans la procédure budgétaire

Au final, nous pouvons regrouper dans le tableau 3 suivant les principaux points de comparaison entre les trois cas, qui ont été sélectionnés en fonction de leurs particularités et de notre revue de la littérature. Les différences identifiées dans la procédure budgétaire, malgré un même contexte fait d'incertitude et de crise économique, peut permettre de mieux connaître les facteurs explicatifs des pratiques et les mécanismes d'ajustement à l'œuvre.

Tableau 3 : Comparaisons des processus budgétaires des trois organisations sélectionnées

Points de comparaison	Entreprise A	Association B	Entreprise C
Processus budgétaire	Budget glissant aménagé	Budget selon le modèle des manuels	Budget glissant aménagé
Préparation du budget	Juillet N-1 avec l'actualisation du plan à long terme	Juin N-1 sur la base du réalisé N-1 et des orientations du plan stratégique	Juillet N-1 avec l'actualisation du plan à 3 ans (l'année 1 du plan devient le budget pour l'année N)
Adoption	Décembre (après arbitrages)	Novembre (après arbitrages avec les BU et les effectifs de rentrée)	Décembre (après arbitrages avec les actionnaires)
Suivi budgétaire	Trimestriel + Mensuel + hebdomadaire pour le CA (une personne dédiée au suivi journalier du CA)	Trimestriel détaillé + Mensuel (situation simplifiée)	Mensuel
Remise en cause de l'équilibre initial objectifs/ressources	Oui	Non	Oui
Ajustements objectifs/ressources	Surtout pour les projets en R&D (nouveaux produits)	Prise en compte de l'impact des décisions nouvelles seulement	Surtout pour réduire les charges et maintenir le potentiel de créativité (R&D)
Périodicité de révision du budget (après adoption)	4 par an (trimestre)	Aucun (sauf décisions nouvelles)	3 par an (avril, juillet et octobre)
Reprévision	Mensuel (après clôture comptable) + couplage avec la communication externe (validation du trimestre en cours et indications pour le trimestre suivant)	A la rentrée (novembre)	Quadrimestriel (compte de résultat, investissements, R&D et trésorerie)
Type de pilotage	Proactif, pour réagir vite aux changements du marché tout en restant dans les prévisions globales de CA	Pas d'incitation forte à tenir les budgets	Orienté vers la réduction des coûts et la restructuration des collections si nécessaire (pour le CA)
Point le plus important	Respecter le montant total du CA prévu initialement	Les effectifs des inscrits dans les programmes	Résultat global et trésorerie
Responsabilités dans le pilotage	L'entité exerce un contrôle financier sur les performances et a une responsabilité sur le CA + engagements vis-à-vis du groupe	Directeur général, responsable de BU et DRH (le contrôleur de gestion informe et alerte seulement)	Directeur général et directeur financier + arbitrages possibles avec les actionnaires
Rôles prédominants	Le contrôleur de gestion et le dirigeant de l'entité	Le Directeur général et le DRH	Le directeur général et le directeur financier
Style de contrôle de gestion (voir supra et Simons, 1995)	Très encadré avec dialogues (contrôle interactif)	Top/down (contrôle diagnostique)	Top/down (contrôle diagnostique)
Modèle de décision dans la procédure budgétaire (voir supra et Huczynski, 2007).	Essai/erreur	Poubelle	Essai/erreur
Style budgétaire (voir Sponem et Lambert, 2010)	Budget interactif	Budget strict	Budget diagnostique

Critiques vis-à-vis des budgets par les répondants (voir Sponem et Lambert, 2010)	Faibles	Fortes	Fortes (car changement d'équipes fréquentes) ²²
Expérience de la turbulence	Forte	Faible	Forte
Effet d'apprentissage	Élevé (interne)	Faible	Moyen (externe)
Estimation de la performance du processus budgétaire lors des entretiens	Élevé	Faible	Moyen (à cause des changements d'équipes)

Ce tableau comprend à la fin une évaluation globale de la performance du système budgétaire pratiqué qui provient des personnes interrogées. Il permet d'identifier les variables importantes pour expliquer les différences de pratiques. En référence aux travaux de Parker (2002) et compte tenu des variables que nous avons pu identifier ci-dessus, nous allons maintenant tenter de compléter son modèle du processus budgétaire. L'intention est de permettre d'identifier les facteurs clefs et les mécanismes qui sont à l'œuvre dans les pratiques du budget.

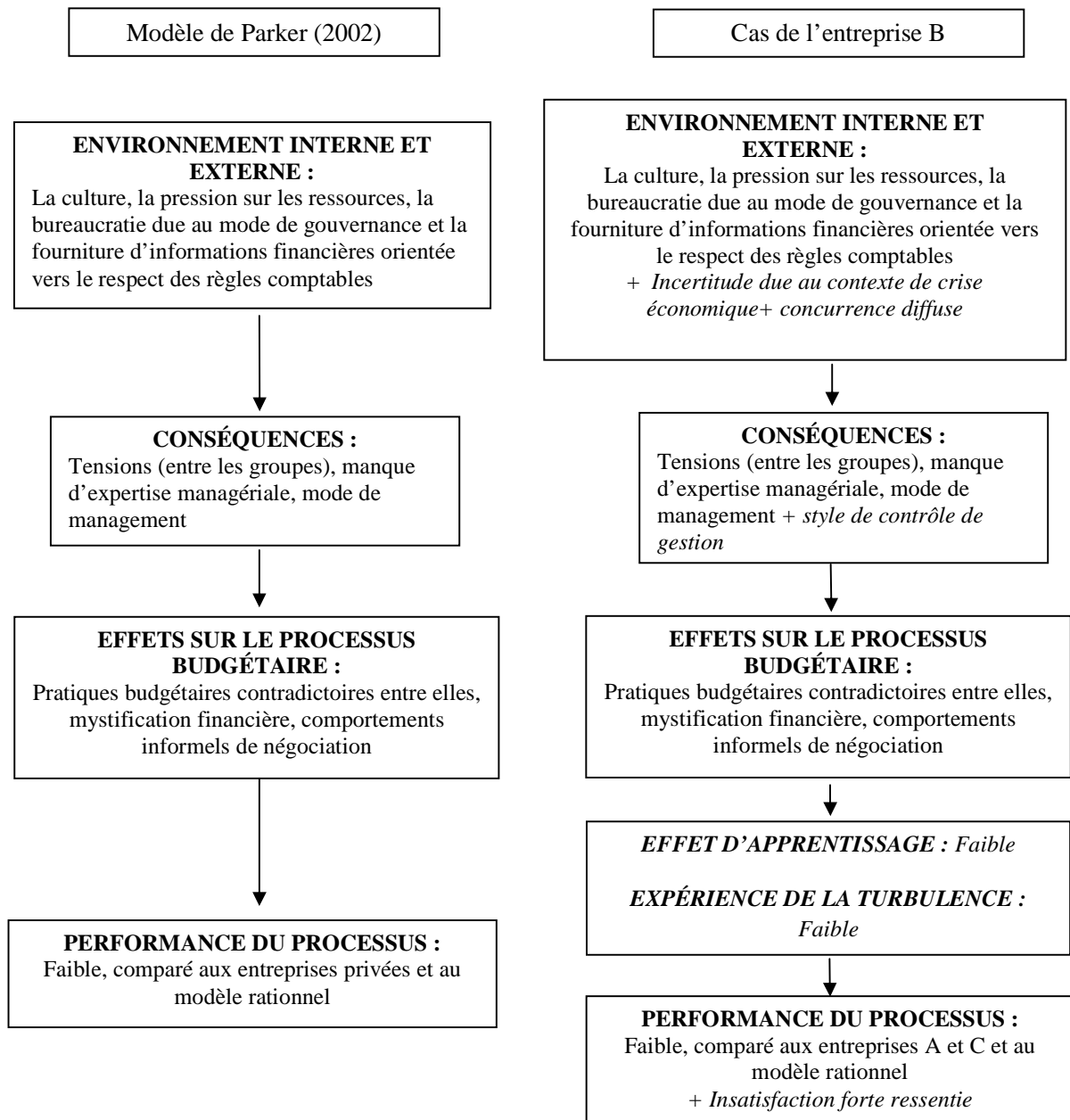
Il revient à Parker (2002) d'avoir tenté d'identifier les variables qui peuvent moduler les pratiques budgétaires selon les types d'organisation. Depuis, d'autres travaux ont complété la liste des variables pouvant être concernées (voir tableau 3). Pour notre part, les entretiens approfondis réalisés nous ont permis de confirmer l'importance de certaines d'entre elles ou d'en ajouter d'autres, comme le mode d'apprentissage ou le degré d'expérience des turbulences. Nos études de cas ont également abouti à mettre en évidence des liens entre ces variables, et surtout des mécanismes d'ajustement qui se manifestent principalement par un effet d'apprentissage, permettant au système budgétaire de s'améliorer (ou de s'adapter au cours du temps, principalement face à un contexte interne ou externe en évolution). Le cas B montre cependant que ces mêmes mécanismes d'adaptation peuvent se bloquer ou s'exercer avec retard, entraînant le maintien d'un certain nombre de dysfonctionnements. Nous tenterons d'en comprendre les raisons.

Les cas des entreprises A et C sont assez comparables et se rapprochent assez bien du modèle idéal de la gestion budgétaire, tel qu'il est décrit notamment dans les manuels. La seule différence marquante pour l'organisation C est la fréquence des changements d'équipes, dans la fonction finance notamment, qui semble être le mode principal utilisé pour améliorer les systèmes de gestion, et particulièrement le processus budgétaire. Les cas A et C vont donc servir surtout pour savoir ce qui manque à l'entreprise B pour être performante selon la vision d'un contrôle de gestion rationnel (Chauvey, 2010, p. 37). Nos analyses concerneront donc surtout le cas de l'entreprise B qui peut permettre de comprendre pourquoi un système budgétaire peut survivre sans être optimal et en générant de l'ambiguïté et de l'incohérence, sources d'une insatisfaction croissante au sein d'une organisation (et à terme de performances financières insuffisantes).

²² Le directeur financier interrogé a modernisé les pratiques budgétaires, avant d'être remplacé par une autre personne au moment du dernier changement d'actionnaire.

Le modèle de Parker (2002, p. 76) identifie plusieurs facteurs explicatifs de la procédure budgétaire pour un cas similaire à l'entreprise B, tout en faisant également référence aux entreprises bien gérées (comme ici pour les entreprises A et C). Le schéma 4 ci-dessous permettra de faire quelques comparaisons entre le modèle de Parker (2002 – voir supra § 1.3) et le cas de l'entreprise B observée ici (les différences sont en italiques).

Schéma 4 : Les processus budgétaires observés (modèle de Parker comparé au cas de l'entreprise B)



Les pratiques budgétaires contradictoires pour l'entreprise B concernent spécifiquement les manques de liens entre objectifs et ressources, le type d'objectifs retenus (focalisation sur les effectifs des inscrits seulement), le manque de révisions et d'ajustements entre objectifs et ressources, le mode de fixation des primes en fonction des objectifs. La mystification financière vise ici l'apparence de contrôle de gestion, le style budgétaire peu participatif et le rôle réduit du directeur financier (et du contrôleur de gestion) par rapport au directeur des ressources humaines. Les comportements informels de négociation concernent le manque de suivi et de respect des budgets, ainsi que le mode de fixation des budgets, des objectifs et des liens entre objectifs et ressources.

Par rapport au modèle de Parker (op. cit.), nos apports concernent principalement la prise en compte du contexte économique, du degré de concurrence, du style de management (et de contrôle), du mode d'apprentissage, de l'expérience de la turbulence et finalement de l'évaluation de la performance du système budgétaire par le degré d'insatisfaction (Parker avait retenu simplement comme évaluation la différence par rapport au modèle rationnel de gestion budgétaire). Nous avons aussi mis l'accent sur le lien entre objectif et ressource qui nous semble être le point de cristallisation ou de *différence essentielle* entre les démarches budgétaires performantes et celles qui le sont moins dans un contexte de crise. Parmi dysfonctionnements constatés, nous avons retenu aussi des aspects supplémentaires qui nous ont semblé importants dans le contexte économique actuel, comme la position singulière du directeur financier (et du contrôleur de gestion) ou le manque de révision²³. Il convient aussi de souligner comme apport le rôle que peut jouer un effet d'apprentissage faible pour bloquer toute amélioration ou toute adaptation au contexte (ou tout du moins pour ralentir cette adaptation). Bien entendu, on ne considère pas ici que l'idéal à atteindre soit forcément le modèle rationnel. Des logiques d'acteurs et des luttes de pouvoirs peuvent générer au cours de la procédure budgétaire des dysfonctionnements qui perdurent pour des raisons idéologiques (Bourguignon, 2003 ; Chauvey, 2010). On souhaite simplement avancer que la réduction des dysfonctionnements constatés apporterait sans doute plus d'efficacité à l'organisation elle-même et une garantie supplémentaire de survie à terme, bénéfique pour ses membres.

Conclusions

Les recherches de plus en plus nombreuses sur les pratiques budgétaires montrent que l'outil en lui-même est suffisamment utile et robuste pour s'adapter à un contexte de crise économique, comme actuellement. Les sources des critiques qui lui sont faites semblent provenir d'une utilisation pas toujours optimale et de processus d'apprentissage généralement bloqués. Le style de management et de contrôle peuvent rajouter des handicaps à son efficacité, comme pour l'utilisation d'autres outils de gestion. Derrière des insatisfactions, il faut aussi sans doute voir la

²³ Les aspects liés au manque de compétence des équipes de la direction financière dans ce type de contexte ont été soulignés déjà par Parker et nous ne reviendrons donc pas sur ce point ici. Ce n'est que la conséquence du rôle marginal joué par la direction financière.

trace des dysfonctionnements laissés par les conflits d'objectifs entre acteurs de l'organisation. Comme pour d'autres processus au sein des entreprises, la procédure budgétaire connaît des enjeux de pouvoirs pour capter les ressources et réaliser les objectifs propres d'individus ou de groupes, ces objectifs étant différents de ceux de l'organisation. On peut aussi faire en sorte que des objectifs individuels deviennent ceux de l'organisation. Face à une stratégie affichée au sein d'une entreprise, il y a souvent des stratégies cachées d'acteurs, mais qui se ne se révèlent que progressivement par la suite.

Cependant, l'ambition de cette communication est surtout de souligner le rôle joué dans le processus budgétaire par certains facteurs peu identifiés, notamment dans un contexte de crise qui exacerbe les effets d'une gestion défaillante. Parmi ces variables, l'équilibre permanent à assurer entre objectifs et ressources est à souligner dans le cadre d'une procédure de *rolling forecast*. De même, le style de management et de contrôle est à citer, ce qui comporte en particulier la place à accorder au contrôle de gestion et à la direction financière dans l'entreprise. Mais si une organisation souhaite réduire ses dysfonctionnements en matière budgétaire ou autre, elle devra sans doute changer une partie de ses équipes ou débloquer son processus d'apprentissage. Contrairement aux principes du management rationnel enseigné dans les manuels, le processus d'apprentissage ne va pas de soi quand on l'observe au sein des organisations. Autrement dit, une dynamique d'amélioration s'inspirant de bonnes pratiques ne peut s'enclencher sans effort ou sans un management attentif et motivé pour évoluer.

Enfin, cette recherche a tenté de compléter le modèle de Parker (2002) et a surtout essayé d'examiner à quelles conditions des organisations autres que les entreprises privées pouvaient se doter de processus budgétaires performants et adaptés à un contexte de crise économique. Dans ce cadre, il semble qu'un mode de gouvernance inadapté, un degré de concurrence moins élevé, un manque d'ajustement entre objectifs et ressources, ainsi qu'une place moins importante consacré à la direction financière et au contrôle de gestion soient les facteurs explicatifs les plus importants d'une utilisation moins efficace des budgets. Autrement dit, ce n'est pas des différences dans la nature des objectifs (ou dans la vocation de l'organisation) qui pourraient justifier de pratiques budgétaires différentes, mais plutôt des oppositions plus profondes en termes d'environnement interne et externe.

Bien entendu, nos résultats mériteraient d'être confirmés par l'étude d'autres types d'organisations, qui peuvent être des entreprises d'autres secteurs d'activité ou des entités ayant d'autres types de statuts. L'intérêt porté aux pratiques budgétaires semble le justifier pour améliorer les performances des entreprises dans un contexte de crise économique. Il reste que les pratiques budgétaires sont très ancrées dans la culture de l'organisation concernée et du style de management du dirigeant, à tel point qu'on pourrait se demander si le plus ardent défenseur du budget dans une organisation n'est pas le dirigeant lui-même. Cela pourrait expliquer le maintien de dysfonctionnements dans des contextes où l'insatisfaction vis-à-vis du budget est grande à la fois de la part des opérationnels et des contrôleurs de gestion eux-mêmes. Il s'agit peut-être d'un autre champ de recherche à ouvrir également.

En définitive, il semble que les recherches visant à analyser des cas de gestion s'éloignant du modèle rationaliste enseigné et publié dans les manuels soient prometteuses, notamment pour

dégager ce que l'on pourrait appeler une médecine des pratiques de gestion dans les organisations, ou pour tout du moins développer une étude des pathologies les plus courantes et des soins les plus nécessaires. Mais comme pour le domaine médical, encore faudrait-il que le malade soit consentant pour lui administrer les remèdes et que les médicaments prescrits n'aboutissent pas à être pires que le mal.

Bibliographie

- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. (2008). Succès et échecs d'un outil de gestion, le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget. *Revue Française de Gestion* (188-189): 291-306.
- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. (2002). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 8 (2): 29-50.
- Asel, J., Posch, A., Speckbacher, G. (2010). *Effects of the current economic crisis on the use of management control systems*. 33rd annual congress of the European Accounting Association, Istanbul.
- Berland, N. (1997). La naissance du contrôle budgétaire en France (1930-1960) : rôle des consultants, apprentissage organisationnel et jeu des acteurs chez Pechiney et Saint-Gobain. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 2 (3): 5-22.
- Berland, N. (1999). A quoi sert le contrôle budgétaire ? *Finance – Contrôle – Stratégie* 2 (3) : 5-24.
- Berland, N. (2002). Comment peut-on gérer sans budget ? In *Sciences de gestion et pratiques managériales (Actes du XVI^{ème} congrès des IAE)*. Paris : Economica, 411-421.
- Berland, N. (2002b). *Le contrôle budgétaire*. Paris: Editions La Découverte.
- Berland, N. (2004a). La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. *Finance – Contrôle – Stratégie* 7 (4): 37-58.
- Berland, N., Chiapello E. (2004b). Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France 1930-1960. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 10 (numéro spécial): 133-160.
- Berland, N., Gervais, M. (2008). A quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années ? *Finance – Contrôle – Stratégie* 11 (numéro spécial): 41-70.
- Bescos, P-L., Cauvin E., Langevin, P., Mendoza C. (2004). Critiques du budget : une approche contingente. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 10 (1): 165-185.
- Bescos, P-L, Cauvin E., Langevin P., Mendoza C. (2004). Critiques du budget : une approche contingente. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 10 (1) : 165-185.
- Besson, M., Löning, H., Mendoza, C. (2004). Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 10 (2): 125-154.
- Bouquin, H. (2008). *Le contrôle de gestion*. 8^{ème} édition. Paris: Puf Gestion.
- Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance. *Comptabilité - Contrôle – Audit* 1 (3) : 89-101.
- Bourguignon, A. (2003). Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle – Audit* mai (numéro spécial) : 27-53.

- Charreire, S., Huault, I. (2001). Le constructivisme dans la pratique de recherche : une évaluation à partir de seize thèses de doctorat. *Finance – Contrôle – Stratégie* 4 (3): 31-55.
- Chauvey, J-N. (2010). Hypocrisie, déraison : les nouveaux leviers de contrôle ? *Comptabilité - Contrôle – Audit* 16 (1): 33-52.
- Cohen, M. D., March, J. G., Olsen, J. P. (1972). A Garbage Can Model of Organizational Choice. *Administrative Science Quarterly* 17 (1) : 1-25.
- David, G. (2007). Une recherche exploratoire sur les dysfonctionnements du contrôle de gestion dans trois groupes français. *Gestion* 2000 (2): 31-47.
- DFCG. (2009). *Le contrôle de gestion en temps de crise*. Fiche point de vue 11.
- Elster, J. (2009). Reason and rationality. Princeton: Princeton University Press.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal Of Accounting Literature* (14): 24-53.
- Gervais, M. (2009). *Contrôle de gestion*. 8^{ème} édition. Paris: Economica Gestion.
- Gignon-Marconnet, I. (2003). Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 9 (1): 53-78.
- Glaser, B.G., Strauss, A.C. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. New York: Aldine Publishing Company.
- Hansen, S. C., Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research* 15 (4): 415-439.
- Huczynski, A. A., Buchanan, D. A. (2007). *Organizational behavior*. Harlow: FT Prentice Hall.
- Joannides, V., Berland, N. (2008). Grounded theory : quels usages dans les recherches en contrôle de gestion. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 14 (3): 141-162.
- Joannides, V. (2009). *Accountability et ethnicité dans une congrégation religieuse: l'Armée du Salut en France, en Suisse, au Royaume Uni et en Suède*. Doctorat en Sciences de Gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Labro, E., Tuomela, T-S. (2003). On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review* 12 (3): 409-442.
- Le Moigne, J-L. (2003). *Le Constructivisme, t. 1 à 3*. Paris: Éditions l'Harmattan.
- Lindsay, R. M., Libby, T. (2007). Svenska Handelsbanken: Controlling a radically decentralized organization without budgets. *Issues in Accounting Education* 22 (4): 625-640.
- Modell, S. (2003). Goals versus institutions: the developpement of performance measurement in the Swedish university sector. *Management Accounting Research* 14 (4): 333-359.
- Parker, L. D. (2002). Budgetary incrementalism in a Christian bureaucracy. *Management Accounting Research* 13 (1) : 71-100.
- Parker, L. D. (2001). Reactive planning in a Christian Bureaucracy. *Management Accounting Research* 12 (3) : 321-356.
- Simons, R.L. (1995). *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategie Renewal*. Harvard Business School Press.
- Solle, G. (2001). Rénovation des outils de gestion et faits sociaux : le cas des organisations universitaires. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 7 (1): 147-159.
- Sponem, S. (2004). *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : propositions d'une typologie et analyse des déterminants*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.

- Sponem, S., Lambert, C. (2010). Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 16 (1): 159-194.
- Stone, M. M. (1991). The propensity of governing boards to plan. *Nonprofit Management & Leadership* 1: 203–215.
- Thorndike, E. (1932). *The Fundamentals of Learning*. New York: Teachers College Press.
- Tuomela, T-S. (2005). The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research* 16 (3): 293-320.
- Villesèque-Dubus, F. (2007). Le processus budgétaire comme processus d’interactions sociales : une approche par l’analyse de réseau social. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (3): 161-184.
- Wickramasinghe, D., Hopper, T., Rathnasiri, C. (2004). Japanese cost management meets Sri Lankan politics – Disappearance and reappearance of bureaucratic management controls in a privatised utility. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17 (1): 85-120.
- Wolcott, H.F. (1999). *Ethnography: A Way of Seeing*. Londres: Sage Publications.
- Yin R. (2003). *Case Study Research*. Sage Publications.