



HAL
open science

**L'HISTOIRE DU CONTROLE BUDGETAIRE EN
FRANCE** Les fonctions du contrôle budgétaire,
influences de l'idéologie, de l'environnement et du
management stratégique

Nicolas Berland

► **To cite this version:**

Nicolas Berland. L'HISTOIRE DU CONTROLE BUDGETAIRE EN FRANCE Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique. Sciences de l'Homme et Société. Université Paris Dauphine - Paris IX, 1999. Français. NNT : . tel-00273406

HAL Id: tel-00273406

<https://theses.hal.science/tel-00273406>

Submitted on 15 Apr 2008

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.

Université Paris IX - Dauphine

ECOLE DOCTORALE DE GESTION, COMPTABILITE, FINANCE (EDOGEST)
CENTRE DE RECHERCHE EUROPEEN EN FINANCE ET GESTION (CREFIGE)

L'HISTOIRE DU CONTROLE BUDGETAIRE EN FRANCE

Les fonctions du contrôle budgétaire, influences
de l'idéologie, de l'environnement et du
management stratégique

THESE
pour l'obtention du titre de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION
(arrêté du 30 mars 1992)
Présentée et soutenue publiquement
par

Nicolas BERLAND

JURY

Directeur de Thèse :	Monsieur Henri BOUQUIN Professeur à l'Université Paris IX - Dauphine
Rapporteurs :	Monsieur Alain DESREUMAUX Professeur à l'Université de Lille I Monsieur Yannick LEMARCHAND Professeur à l'Université de Nantes
Suffragants :	Monsieur Bernard COLASSE Professeur à l'Université Paris IX - Dauphine Monsieur Patrick FRIDENSON Directeur d'études à l'EHESS

Janvier 1999

Tome I

L'Université Paris-IX Dauphine n'entend donner ni approbation, ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

A Marc, pour sa fidèle amitié

REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont d'abord à mon directeur de thèse, le Professeur Henri Bouquin, à qui je dois les orientations décisives de cette thèse. De même, les Professeurs Bernard Colasse et Patrick Fridenson ont eu l'amabilité de me conseiller à des moments cruciaux.

Je ne serai jamais assez reconnaissant à toute la petite équipe de chercheurs traitant d'histoire de la comptabilité. Les Professeurs Yannick Lemarchand et Marc Nikitin ont su me guider par leurs conseils et leurs encouragements dans ma démarche de recherche. Les longues discussions que j'ai pu avoir avec Anne Pezet, Ludovic Cailluet et Henri Zimnovitch sont à la base de bien des réflexions de ce travail. Rosemary et Trevor Boyns m'ont permis de publier en langue anglaise et ont été à la source d'une grande émulation. Mes pensées vont également à Basil Carmody dont l'enthousiasme pour ce projet n'a jamais faibli.

Du côté des entreprises qui m'ont ouvert leurs archives, je suis particulièrement reconnaissant à M. Robinet, archiviste au GIE de Saint-Gobain-Pont-à-Mousson pour m'avoir si bien orienté dans mes premiers dépouillements d'archives. Mes remerciements vont également à Yvan Grinberg et Muriel Le Roux de l'Institut d'Histoire pour l'Aluminium (IHA) qui m'ont ouvert les archives de Pechiney, à Madame Trémenbert d'EDF-GDF et à MM. L'Huillier et Deutschbein de la société Total qui m'ont donné le plus large accès aux archives de leur entreprise.

Les anciens cadres des sociétés étudiées ont également fait preuve d'une grande disponibilité pour me rapporter des faits parfois très anciens. Que soient chaleureusement remercié ici MM. René Josselin (Pechiney), Dominique Perrin (Saint-Gobain), Marcel Boiteux (EDF), Etienne Dalemont et Claude Lacaussade (Total). J'espère ne pas avoir trahi leurs souvenirs dans ce document.

Mes remerciements vont également à toute l'équipe d'enseignants de la Faculté Jean Monnet de Sceaux (notamment Sabine Sépari, Colette Voisin, Francine Gespach et Bernard Martory) et, enfin, à Blandine et à Marc pour le travail ingrat de relecture qu'ils ont accepté de réaliser.

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE

PREMIERE PARTIE : LE CONTROLE BUDGETAIRE, UNE REponse A DES PROBLEMES POLITIQUES

Chapitre premier : Le contexte historique de l'apparition du contrôle budgétaire en France

Chapitre deux : Le contrôle budgétaire, véhicule idéologique

DEUXIEME PARTIE : LE CONTROLE BUDGETAIRE, OUTIL D'UN ENVIRONNEMENT ROUTINIER

Chapitre trois : Le contrôle budgétaire et l'environnement : une relation ambiguë

Chapitre quatre : Conjoncture et mise en place du contrôle budgétaire

Chapitre cinq : Les fonctions du contrôle budgétaire dans un environnement routinier

TROISIEME PARTIE : TROIS IDEAUX-TYPES DE CONTROLE BUDGETAIRE

Chapitre six : Théorie et fonctions du contrôle budgétaire

Chapitre sept : Vers trois idéaux types

Chapitre huit : Les fonctions du budget et l'histoire

CONCLUSION GENERALE

ANNEXES (TOME II)

Saint-Gobain

Pechiney

EDF-GDF

Total-CFP

INTRODUCTION GENERALE

« *L'humanité ne comprend bien le nouveau que s'il prend la place de l'ancien* » Bergson, cité in cahiers du congrès international de comptabilité, 1948, III^e section : histoire de la comptabilité.

En 1994, presque toutes les entreprises préparaient un budget annuel¹. C'est du moins ce qui ressort d'une enquête non représentative² menée pour le compte de KPMG et de l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG), auprès des directeurs financiers de 595 entreprises. 89% des entreprises se livraient, selon la même source, à une analyse des écarts « *entre budget et année précédente* » et 96% comparaient la performance réelle au budget. Le contrôle budgétaire semble être une pratique largement répandue parmi les entreprises. Le titre de cette enquête ne peut alors manquer de surprendre : « *Faut-il tuer le budget ?* ». Le journal L'Expansion (Collomp et Deschamps, 1994), reprenant cette étude, souhaite « *Arrêtez le supplice !* ». D'autant plus surprenant que 90% des entreprises plébiscitent le budget, y compris dans des environnements « *en constant changement* ». Il y a là un véritable paradoxe, témoin d'un malaise entre la pratique actuelle du contrôle budgétaire et l'opinion que l'on peut en avoir. Mais que reproche-t-on aux budgets ? Quels problèmes posent le contrôle budgétaire ?

¹ 99% d'après l'enquête citée en référence.

² Sur 595 entreprises ayant répondu au questionnaire, 462 sont françaises, 10 sont italiennes, 99 sont anglaises ou néerlandaises et 24 allemandes. L'enquête a été menée par l'Institut Français d'Opinion Publique et d'étude de marchés (IFOP).

Le contrôle budgétaire, objet de critiques

Les sociétés tiennent à leurs budgets. Pourtant, des critiques nombreuses sont adressées aux procédures budgétaires. Elles sont déjà anciennes, même si l'acrimonie vis-à-vis du contrôle budgétaire a été relancée par les réflexions autour de l'*Activity Based Costing* (ABC). Elles émanent souvent d'universitaires, et n'auraient peut-être eu aucune importance si elles n'étaient relayées (ou précédées ?) par des professionnels de la comptabilité.

De nombreuses critiques ont été émises depuis longtemps par les théoriciens du contrôle. Elles concernent, tout à la fois, la capacité à faire des prévisions justes et pertinentes, la possibilité de réaliser un contrôle objectif et équitable ou portent encore sur les conflits entre les rôles attribués au contrôle budgétaire¹. En effet, sert-il à coordonner les actions de l'entreprise, à évaluer une performance, à planifier ou tout cela à la fois ? Pyhrr (1973), avec le budget base zéro, montrait que les organisations avaient du mal à évoluer autrement qu'à la marge par rapport au budget antérieur. Ce dernier apparaît alors comme une contrainte plus qu'il ne permet à l'entreprise d'évoluer. Il fallait, selon lui, tout remettre à plat afin de repartir sur de nouvelles bases pour espérer briser la routine d'un processus de plus en plus bureaucratique. Cette première vague de reproches ou de doutes date des années soixante et soixante-dix.

Récemment, la presse professionnelle a repris les critiques sur le contrôle budgétaire. Son coût apparaît trop élevé (Schmidt, 1992) et il ne permet pas une amélioration incrémentale et continue des performances de l'entreprise (Drtna, 1996). Deschamps (1997) y voit parfois un « piège à cadres » et s'interroge sur le rôle exact du budget, faisant ainsi écho à Stéphane Doblin, l'un des fondateurs de la DFCG et ancien consultant. Les critiques sont habituelles : trop de personnel employé pour un coût trop élevé, réunions inutiles, concentration excessive sur les chiffres aux dépens des objectifs, maquillage comptable au détriment du futur, etc. Certaines sociétés, comme Bull, vont même jusqu'à se passer complètement des budgets dans les moments difficiles, pour se concentrer sur des indicateurs « non chiffrés » : croissance, amélioration de la profitabilité et de la liquidité (Option finance, 1996).

La crise du contrôle budgétaire s'insère aussi dans un mouvement plus général et amène les professionnels à s'interroger sur la pertinence des modèles de contrôle de gestion et

¹ Ces études assez nombreuses sont traitées tout au long de cette thèse.

sur la place que doit occuper le contrôleur de gestion dans l'entreprise (Feitz, 1996). Les universitaires ne sont pas en reste (Bunce et al., 1995, Horngren, 1995). Effet de mode ou pas, l'ABC exerce son influence sur les techniques avoisinantes. Le contrôle budgétaire n'y échappe pas et on a vu apparaître une ébauche d'*Activity Based Budgeting*. C'est peut-être la raison pour laquelle la moitié des entreprises de l'enquête DFCG indiquaient utiliser des « *techniques de budget par activité* ». Le budget n'est pas le seul dans la tourmente. La structure décentralisée est aussi parfois remise en cause, en même temps que le contrôle budgétaire [Sérès (1996) pour l'exemple de Saga, Vidal, (1996) pour l'exemple de Cap Gemini]. Il ne s'agit pas simplement d'un ajustement technique mais bien d'une remise en cause profonde des modes de fonctionnement habituels. Les critiques sur le contrôle budgétaire ne traduisent bien souvent qu'une partie des problèmes d'organisation de l'entreprise traditionnelle. Si le budget ne fonctionne plus, les raisons sont autant à chercher dans la technique elle-même que dans son environnement et dans l'organisation où il s'intègre.

L'étude de la DFCG montre aussi la diversité des techniques de contrôle budgétaire employées. Seuls 62% des budgets s'insèrent dans un plan à moyen terme, dont la durée varie selon les entreprises. 28% des entreprises utilisent le budget pour faire du *benchmarking*. 90% des entreprises ont un programme de rémunération associé au budget. La période de préparation peut aller de moins de trois semaines à plus de dix-sept selon les entreprises. Le nombre de personnes affectées au budget dans les grandes fonctions varie. L'éventail de personnel impliqué, le type et la précision des informations retenues, la procédure de budgétisation (de haut en bas, de bas en haut ou les deux) sont autant d'éléments contribuant à singulariser dans chaque entreprise le contrôle budgétaire.

Les difficultés ne s'arrêtent pas à ces diagnostics circonstanciels. Le fondement même du contrôle budgétaire (sa définition) ainsi que son interprétation posent problème. Il est en lui-même un objet d'études très riches.

Le contrôle budgétaire, objet d'études

L'étude du contrôle budgétaire devient difficile dès qu'il faut le définir ou trouver un niveau d'analyse pertinent pour comprendre son fonctionnement.

Compte tenu de la diversité des applications du contrôle budgétaire dans les entreprises, il est nécessaire de retenir une définition assez large de cette technique. Si aujourd'hui pour Bouquin (1997), « *le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels* », cette réalité peut être quelque peu différente en fonction des périodes et des entreprises. L'enquête DFCG le montre, les entreprises ne se servent pas, loin s'en faut, des budgets de la même façon. Cela est encore plus vrai si l'analyse porte sur différentes périodes, et notamment celles où le concept de contrôle budgétaire est lui-même en cours de construction. Plutôt que de donner un catalogue de définitions formelles, nous parlerons de contrôle budgétaire dès que nous serons en présence d'un ensemble de prévisions financières qui servent de base d'évaluation à des contrôles postérieurs quelque soit la forme qu'ils puissent prendre. Les budgets ne reprennent que la première partie de la définition, ce sont de simples prévisions financières¹. Le concept lui-même change de nom au fur et à mesure des époques. De *budgetary control*, il est traduit très rapidement en *contrôle budgétaire*, traduction qui est loin de faire l'unanimité. Saint-Gobain en vient, à la fin de la période sur laquelle porte notre étude, à parler de *gestion budgétaire* et même de *gestion par méthode budgétaire*, afin de s'affranchir du mot contrôle, jugé trop péjoratif en français. Ce glissement sémantique traduit une autre façon d'envisager la technique comme nous essayerons de le montrer. Il n'en reste pas moins qu'il s'agit du même corps de doctrine. Les applications dans les entreprises se révèlent assez différentes et nous en resterons, pour le moment, à ces définitions très générales.

Jusqu'aux années soixante-dix, le champ d'étude du contrôle budgétaire est très simple à appréhender. Les auteurs et les praticiens s'intéressent essentiellement à l'outil sous ses aspects techniques. Ils s'interrogent, surtout en France, sur la meilleure façon de l'implanter dans les entreprises. La méthode peut même paraître universelle à certains. Les réflexions contingentes et sociales ne sont pas encore à l'ordre du jour. Depuis, le champ des recherches s'est élargi grâce à un travail de conceptualisation important. Les courants de recherche dans ce domaine peuvent être regroupés par grandes familles :

1. A un niveau opératoire, on trouve des études techniques sur le rôle des budgets. Elles sont directement issues des réflexions antérieures à 1970 et s'intéressent au

¹ Pour des questions de convenance d'écriture, nous utiliserons indifféremment dans un premier temps les termes de *budget* et de *contrôle budgétaire*, en leur attribuant le sens de *système budgétaire*. La distinction nous paraît toutefois fondamentale et fera l'objet d'une typologie que nous développons dans la troisième partie.

fonctionnement le plus apparent du contrôle budgétaire dans les entreprises. Une liste de rôles attribués aux budgets est généralement proposée (Otley, 1977 ; Samuelson, 1986). Les budgets servent de moyen de planification, de coordination, d'évaluation, etc. Cette liste de rôles varie selon les auteurs. Ces études sont toutefois insatisfaisantes comme le soulignent certains. Des contradictions ne manquent pas d'apparaître entre les différents rôles, permettant de fructueuses interrogations. Ce sont les études les plus classiques et les plus anciennes.

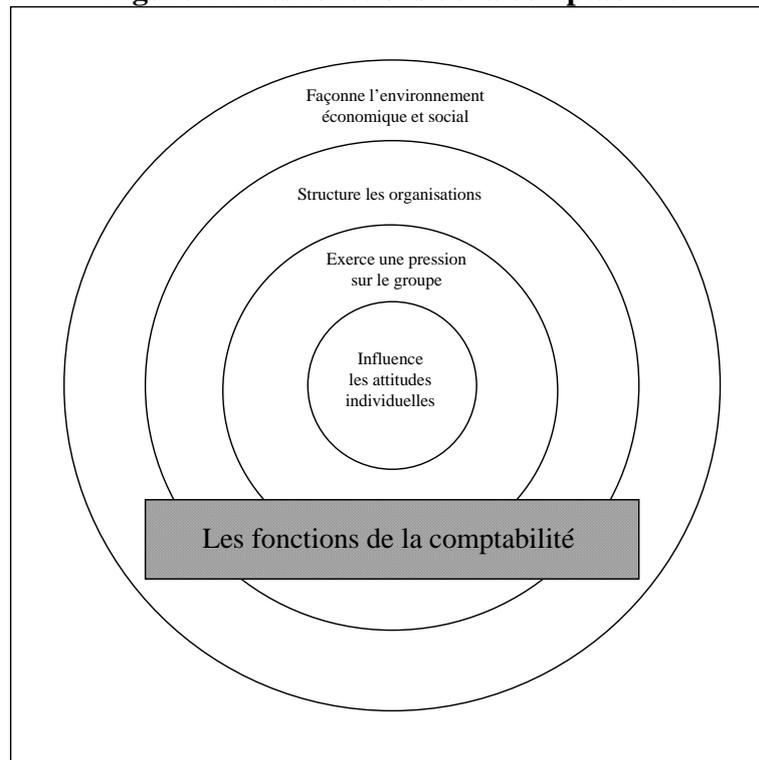
2. Un autre courant de recherche relie l'utilisation du contrôle budgétaire à des variables de contingence. Il s'agit là d'un niveau plus général que le précédent. Le budget est l'outil de contrôle de gestion adéquat à tel ou tel type de technologie, environnement, taille d'entreprise, stratégie, etc. Le problème est alors de savoir quand utiliser le contrôle budgétaire en lieu et place d'autres techniques de contrôle. Existe-t-il des situations où il se révèle plus approprié ?
3. Enfin, un troisième niveau d'analyse peut être envisagé, celui du contrôle budgétaire comme instrument d'organisation sociale. Il est alors présenté tour à tour comme un instrument de domination d'une classe ou d'une catégorie professionnelle sur une autre (patron/salarié, ingénieur/comptable) ou comme un catalyseur des aspirations sociales des membres constituant la société. C'est le courant de recherche le plus récent. Dans ce cas, le contrôle budgétaire peut être vu comme le reflet de la société dans laquelle il s'insère et comme un instrument de structuration de cette même réalité sociale.

Ces différentes études sur le contrôle budgétaire compliquent parfois notre compréhension de ses fonctions. En effet, tous ces apports ne sont pas intégrés. Ils s'ajoutent les uns aux autres, sans cohérence d'ensemble. Pourtant un cadre d'analyse a déjà été proposé.

Ainsi, Hopwood (1974), parmi les premiers, a posé la question du rôle de la comptabilité¹ et du contrôle dans un cadre général. La figure 1 rend compte de l'agencement de ces différentes fonctions, intégrées dans un tout de plus en plus global :

¹ Dans son étude sur la comptabilité, Hopwood s'intéresse en fait surtout aux techniques de contrôle.

Figure 1 : Les fonctions de la comptabilité



Traduit de Hopwood (1974, 5)

Selon Hopwood, plusieurs niveaux d'interprétation doivent être retenus afin de comprendre les fonctions d'un outil comptable. Tout d'abord, ce dernier sert à influencer les individus dans une organisation. Au-delà du niveau individuel, il canalise l'activité collective du groupe en permettant la convergence des comportements. Dans un troisième niveau, il sert à orienter et à structurer des organisations complexes en agissant notamment sur leur structure. Enfin, comme artefact social, l'outil comptable est façonné par son environnement économique et social autant qu'il contribue à le définir.

Chacune des voies de recherche explicitées précédemment s'insère dans ce schéma. Il fournit, en effet, un cadre d'interprétation suffisamment large pour intégrer les principaux courants de recherche. Il montre surtout que différents niveaux de compréhension doivent être retenus pour l'étude des rôles de la comptabilité et du contrôle. Longtemps, les analyses se sont arrêtées à l'aspect technique de l'outil de gestion, alors que d'autres perspectives sont aussi intéressantes. Mais peu ou pas d'études ont cherché à poser le problème des rôles de la comptabilité, et *a fortiori* du contrôle budgétaire, en prenant ce cadre de façon globale. Les différentes études ne portent que sur un aspect du problème. Comprendre la réalité du contrôle budgétaire

demande sans doute une perspective globale intégrant les différentes réalités individuelles, économiques et sociales.

Les préoccupations d'Hopwood peuvent être rattachées à d'autres réflexions concernant notamment l'histoire de la comptabilité. Ainsi, Colasse (1988) explique que l'histoire de la comptabilité doit être étudiée selon trois points de vue. A une histoire technique, il faut en ajouter deux autres : celle de la socialisation de la comptabilité et une histoire sociale de la technique. La première histoire est assez classique et s'intéresse à la genèse des concepts techniques. La seconde présente la comptabilité comme une activité insérée dans la société. Dans ce cadre, elle réagit aux changements de l'environnement et aux besoins sociaux. A l'inverse, la troisième, l'histoire sociale, doit montrer comment la comptabilité contribue, en tant qu'instrument de régulation, à l'ordre social et organisationnel : *« ce n'est plus une technique mais un système technique avec des dimensions matérielles, économiques, sociales, organisationnelles ; en conséquence, son histoire ne peut être isolée de celle des organisations et du système socio-économique »* (Colasse, 1988). Ces trois niveaux historiques sont abordés dans la thèse. Les aspects techniques sont complétés par des considérations sur l'environnement économique et le contexte idéologique ou politique.

Compte tenu de ces différentes approches, comment pouvons-nous structurer nos questions de recherche pour répondre aux critiques exprimées à l'égard du contrôle budgétaire ? Plusieurs méthodologies sont possibles. Pourquoi choisir l'histoire ?

Les questions de recherche et le recours à l'histoire

Des budgets très critiqués mais dont il semble difficile de se passer, des pratiques budgétaires hétérogènes selon les entreprises amènent à se poser deux questions :

A quoi sert le contrôle budgétaire ?

Quelles sont les conditions de son développement ?

Si les budgets ont plusieurs fonctions (question 1) et nécessitent qu'un certain nombre de conditions soient remplies pour se développer (question 2), alors nous pouvons supposer que les critiques qui leur sont adressées trouvent leurs sources dans une utilisation inadéquate. S'ils sont maniés sans précaution, ils génèrent des conflits, des tensions, voire des rancœurs. Ils sont toutefois utiles, et c'est la raison pour laquelle les

entreprises ne s'en séparent pas, mais les conditions liées à leur utilisation ont peut-être été perdues de vue sous l'influence de plusieurs phénomènes. Au moment où le contrôle budgétaire apparaît, il existe sans doute des configurations économiques et sociales qui permettent le développement de cette nouvelle technique. Sur le moment, peu de praticiens y prennent garde et oublient progressivement que le contrôle budgétaire est un outil contingent. Son succès historique peut même laisser penser avec le temps qu'il s'agit d'une solution universelle. Pour comprendre les difficultés que rencontrent maintenant les budgets, il est alors nécessaire de se pencher sur les conditions qui ont permis leur éclosion.

Dans la façon d'utiliser le contrôle budgétaire, les ambiguïtés peuvent aussi être nombreuses. Contrairement aux premières expériences qui nécessitent un effort important de réflexion et d'adaptation, les pratiques actuelles semblent être plus empruntées de comportements normatifs. Tout au plus, une réflexion en fonction du secteur économique concerné sera entreprise : le contrôle budgétaire de la distribution n'est pas identique à celui de l'industrie chimique. Mais pour les autres variables et déterminants, la réflexion semble occultée et c'est ici que les problèmes commencent.

Si le contrôle budgétaire est la réponse, quelles étaient les questions¹ ? Quelles sont les conditions nécessaires pour une utilisation optimale du contrôle budgétaire ? Quelles sont ses fonctions ? Telles sont les questions de recherche auxquelles des réponses sont proposées dans cette thèse. Si l'interrogation est bien réelle, tant chez les théoriciens que chez les praticiens, la question, d'un point de vue académique, n'est pas pour autant originale. Elle s'insère dans un courant de recherche fécond dont les travaux et résultats sont envisagés en détail.

Pour traiter d'un tel sujet, différentes démarches sont possibles. La plus classique consisterait à étudier, dans des entreprises contemporaines, les multiples aspects des fonctions du contrôle budgétaire. Plusieurs méthodologies seraient alors possibles, allant des études de cas aux enquêtes par questionnaires. Cela reviendrait, en quelque sorte, à répondre à l'enquête DFCG, pour approfondir, sous un angle théorique, certaines de ses constatations sur l'utilisation actuelle du contrôle budgétaire. Ce n'est toutefois pas la démarche qui a été retenue dans le cadre de cette thèse. Les clés de la compréhension des rôles du contrôle budgétaire peuvent également être recherchées à

¹ Formulée ainsi, la question fait référence à un titre de paragraphe de l'article d'Armstrong et al. (1996) : If budgets are the answer, what was the question ?

travers ses origines, son histoire. En effet, pour Doblin, cité par Bouquin (1997), « *les entreprises ont rodé et sophistiqué à l'extrême des outils et des concepts conçus dans les années trente et totalement inadaptés à leur environnement actuel* ». Et le Professeur Bouquin d'ajouter, « *l'amnésie, cette pratique pas seulement française, mais bien ancrée en gestion (notamment dans son enseignement), qui consiste à sortir les techniques de leur contexte et à les prendre pour vérités scientifiques, l'amnésie se paie parfois cher* ». Ce faisant, ce mécanisme d'explication des problèmes actuels de gestion, et du contrôle budgétaire en particulier, est désormais classique (Bouquin, 1995b). Il appartient à ce que nous pourrions appeler « la théorie de l'altération ». La pratique initiale d'un outil de gestion est d'abord considérée comme pertinente et rationnelle. L'outil est adapté aux circonstances qui le voient naître. La garantie de cette pertinence réside essentiellement dans les succès qu'il ne doit pas manquer de rencontrer face à ses détracteurs. Le poids des habitudes et les conflits générés par le changement sont paradoxalement les garants du nouvel outil de gestion qui doit ainsi faire ses preuves. Puis, le temps aidant, le déviationnisme des pratiques et de l'enseignement rend inadapté, voire pervertit, un outil historiquement correct. L'histoire est donc utilisée contre « *les robinsonnades où l'on prétend réinventer le monde* » (Veynes, 1971).

Cette démarche a déjà été empruntée par Johnson et Kaplan (1987) pour ne citer que les plus connus. Il s'agit d'opposer les pratiques actuelles à leur histoire afin d'enrichir notre compréhension des phénomènes présents. Cela permet de relativiser les pratiques de gestion en les étudiant dans leur contexte historique. La remise en cause de présupposés, intériorisés par la communauté scientifique, s'en trouve facilitée.

De façon plus générale, l'histoire comme méthode de questionnement des pratiques de gestion est assez courante dans la recherche anglo-saxonne. Depuis quelques années, des thèses d'histoire du contrôle et de la comptabilité ont également été soutenues avec succès en France (Nikitin, 1992, Lemarchand, 1993, Zimnovitch, 1997). Loin d'être un corps unifié, la recherche dans ce domaine comprend différents courants, traditionnels ou critiques (Lemarchand, 1994). Selon ce dernier auteur, la démarche historique ne vise pas à accumuler des connaissances (« *vaine érudition* »), sans schéma d'interprétation ou à répondre à la question « *who did what first ?* »¹. Tout comme l'a fait Nikitin (1992), pour la naissance du prix de revient, nous retiendrons plutôt l'étude

¹ La recherche du premier contrôle budgétaire paraît vide de sens. L'idée de faire des prévisions d'activité, mises ensuite en relation avec des réalisations est assez banale. Cossu (1996) trouve ses origines en Mésopotamie, il y a quelques millénaires, lors de l'invention de l'écriture.

des conditions de généralisation du contrôle budgétaire, pour ne pas dire son institutionnalisation.

Ce choix effectué, d'autres alternatives apparaissent aussitôt. Vaut-il mieux se concentrer sur une étude de longue durée où l'on verrait évoluer jusqu'à nos jours le contrôle budgétaire (approche longitudinale) ? Ou bien faut-il se concentrer sur la période où le contrôle budgétaire apparaît, et traiter ainsi plusieurs cas d'entreprise (approche transversale) ? La première démarche a été suivie par Johnson et Kaplan pour la comptabilité de gestion, mais également par Samuelson (1986, et avec Arwidi, 1993) pour le contrôle budgétaire en Suède. Toutefois, il semble que, pris sous cet angle, le problème revienne plutôt à s'interroger sur le processus ayant conduit aux problèmes actuels. Il permet de répondre à la question « Où et quand a-t-on perdu la pertinence du modèle initial ? ». De plus, dans le cadre d'une thèse, il n'aurait été possible de traiter qu'une seule entreprise. Les recherches anglo-saxonnes décrites ci-dessus, s'insèrent dans des programmes ambitieux portant sur plusieurs années. « *Relevance Lost* » est l'aboutissement de travaux commencés dans les années soixante-dix. De même, Samuelson définit son programme de recherche au début des années quatre-vingt (Hägg et al., 1982).

La seconde démarche paraît plus appropriée pour s'interroger sur les usages du contrôle budgétaire et sur les conditions de son développement. Si le budget est une réponse, quelle était la question que se posait les gestionnaires qui l'ont mis en place ? Il devient alors possible de s'intéresser à un plus grand nombre d'entreprises et d'en tirer quelques typologies inspirées par des comparaisons. Les moments de la rupture et de l'introduction sont ainsi privilégiés. Les entreprises, qui se décident à adopter un système de contrôle budgétaire, manquent de références pratiques et doivent adapter les nouveaux outils à leur cas particulier. Cela ne va pas sans un effort intellectuel important, à la fois pour convaincre les sceptiques mais aussi pour implanter les budgets. Des études transversales n'empêchent pas une certaine épaisseur temporelle dans les cas traités. En effet, l'implantation du contrôle budgétaire ne se réalise pas en quelques semaines, ni même en quelques mois. De nombreuses hésitations, retours en arrière ont lieu. Une perspective « longue » de l'implantation du contrôle budgétaire a paru nécessaire. Les entreprises sont étudiées jusqu'au moment où le système budgétaire semble fonctionner ou s'être imposé de façon autonome. Il n'a alors plus besoin d'être soutenu par ses promoteurs internes. Pour rester cohérent dans l'utilisation des sources d'informations, aucune société n'est traitée au-delà de 1965. Cela permet aussi de

respecter le délai de trente ans imposé pour la consultation des archives et ainsi de garantir une certaine homogénéité méthodologique quant aux sources utilisées.

La question de l'évolution de la technique et de ses multiples définitions recouvre aussi un aspect académique et justifie une démarche de type historique. Ainsi comme le souligne Bouquin (1997), à propos de l'un des pères fondateurs du contrôle de gestion comme discipline universitaire, le Professeur Anthony modifie à plusieurs années d'intervalle sa définition de la discipline. Selon Anthony¹ (1965), « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'entreprise* ». Plus tard, Anthony (1985) modifie sa définition : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». Cette dernière définition est plus large que la première, moins comptable, moins centrée sur les ressources et plus sur les finalités de l'organisation. Et Bouquin de se demander comment s'y retrouver ? Il propose une réponse : ce changement de définition n'est pas neutre et reflète vraisemblablement une modification profonde du concept de contrôle de gestion. En nous intéressant à l'histoire du contrôle budgétaire, c'est essentiellement à la première définition que nous nous référons. Nous allons essayer de l'éclairer à la lumière du contexte français. L'un des axes essentiels de cette thèse est de montrer comment le contrôle budgétaire, dans sa première version, est orienté vers la gestion des ressources d'une entreprise relativement mécaniste. Les finalités sociales et économiques sont imposées aux acteurs par des institutions fortes qui ne leur laissent plus d'autres choix qu'une optimisation des ressources utilisées. Mais les années soixante-dix et surtout quatre-vingt ont vu se modifier le cadre dans lequel évoluent les entreprises. Les missions sont devenues plus incertaines, soit parce que l'environnement est plus turbulent, soit parce que les attentes de la société sont devenues plus complexes (prise en compte des problèmes d'environnement par exemple). Ce sont alors d'autres modes de régulation qui doivent fonctionner. Une liberté plus grande est laissée aux opérationnels dont il faut simplement orienter les actions. On abandonne la logique de conformité pour une logique de finalité. Cela explique, semble-t-il, la modification de la définition d'Anthony. En corrigeant sa première définition, il enregistre le changement conceptuel. C'est en insistant sur les modalités de fonctionnement des premières versions du contrôle budgétaire en France que nous allons illustrer ce point. Cette

¹ Traductions empruntées à Bouquin (1997).

analyse historique doit, en définitive, mettre à jour des hypothèses généralisables et testables sur les pratiques du contrôle de gestion d'aujourd'hui.

Encore faut-il prendre des précautions dans l'utilisation conjointe de la démarche historique et de l'analyse de gestion. Nous allons donc examiner maintenant nos sources de données.

Les cas étudiés et les sources mobilisées

Le terrain d'étude et les sources d'information doivent être précisés. Les entreprises retenues peuvent être classées en trois groupes. Quatre sociétés ont d'abord donné lieu à des études de cas principales, faisant appel aux archives de l'entreprise, aux interviews d'anciens cadres et aux informations publiques disponibles. L'information recueillie est très riche et a pu faire l'objet d'un traitement méticuleux s'appuyant sur de nombreuses sources contradictoires. Ces entreprises forment l'ossature de la thèse.

Pour les études de cas secondaires, un accès aux archives n'a pas été possible malgré l'intérêt que cela aurait souvent représenté. Ces sont des entreprises particulièrement citées dans la mise en place du contrôle budgétaire, et à ce titre, exemplaires. Elles ont été retenues pour la qualité et la variété des informations publiques disponibles. Les documents décrivant leurs expériences sont variés et précis. Néanmoins, ces cas n'ont pas les mêmes qualités que les cas principaux, même si leur authenticité reste sans doute importante.

Parallèlement à ces cas, des études complémentaires apportaient des confirmations ou des infirmations aux conclusions tirées des études de cas principales et secondaires. Ce sont en général des entreprises de petite taille qui ont souvent disparu aujourd'hui. Bien sûr, cette troisième catégorie de travaux est beaucoup moins satisfaisante. Elle occupe, dans notre rédaction et nos conclusions, une place nettement moins importante. Nous mentionnons ces études dès qu'elles apportent une information complémentaire.

Des informations étaient disponibles sur de nombreuses autres entreprises. Elles n'ont toutefois pas été retenues lorsqu'elles paraissaient douteuses¹ ou critiquables.

¹ Robert Satet, par exemple, publie beaucoup sur le contrôle budgétaire dans les années trente. Nous ne retenons pas les entreprises qu'il cite quand aucun autre document ne vient corroborer ses observations. Un risque de subjectivité dans les propos de cet auteur existe en effet dans la mesure où il connaît de

Tableau 1 : Les cas et les sources

	Archives d'entreprises	Documents publics d'époque	Interviews d'anciens cadres	Cas CPA	Travaux d'historiens
Les quatre cas principaux	Saint-Gobain				
	Pechiney				
	EDF-GDF				
	Total-CFP				
Les cas de second rang	Alstom				
	Electricité de Strasbourg				
	PLM-SNCF				
	Le Printemps				
	Le Matériel Téléphonique				
Les Imprimeries Delmas					

Cinq sources d'informations sont retenues dans cette thèse. Tout d'abord, les archives d'entreprises sont privilégiées. Un dépouillement systématique, parfois facilité par les repères des travaux d'historiens nous ayant précédé, a été entrepris pour quatre entreprises. Une fois bien compris le schéma général de développement du contrôle budgétaire, d'autres sources d'informations ont été sollicitées. D'anciens responsables interrogés dans le cadre d'entretiens semi-directifs, ont permis tout à la fois de valider certaines hypothèses et d'éclaircir certaines zones d'ombre. Dans le cas de Total-CFP¹, l'entretien, avec deux anciens cadres, a été déterminant pour réfuter nos premières conclusions et compléter des archives parfois muettes sur le sujet. Parallèlement, trois autres sources d'informations étaient consultées : des documents publics, des cas du Centre de Perfectionnement à l'Administration des Affaires (CPA) et des travaux d'historiens. Les informations publiques de l'époque (livres, articles, conférences et cours) ont été exploitées systématiquement. Il s'agissait bien souvent de mettre en vis-à-vis un discours destiné à être utilisé à l'intérieur de l'entreprise avec le discours externe. Les cas du CPA sont riches d'enseignement mais ils ont du être manipulés avec

nombreuses expériences de contrôle budgétaire. Il dispose donc d'un modèle cognitif pouvant affecter ses présentations. Ses écrits sont donc recoupés avec d'autres sources informations ou des écrits du même auteur à des périodes très différentes.

¹ CFP est l'abréviation de Compagnie Française des Pétroles et accessoirement, pendant quelques années dans le monde du pétrole, de Can't Find Petroleum.

précaution. Le CPA est créé en 1929 et les premiers cas datent de 1930. Parmi eux se trouvent de nombreux exemples de contrôle budgétaire. Ils comprennent généralement deux parties. L'une est destinée à informer les étudiants et l'autre rend compte de la discussion du cas. Dans les années trente, un certain nombre de ces cas sont influencés par une seule personne¹, sans qu'il soit vraiment possible de distinguer son apport réel. Le souci pédagogique du détail, conduisant à des descriptions parfois très riches, font que les cas restent une source d'informations privilégiée même si leurs limites sont évidentes. Qui les rédige ? Ne cherchent-ils pas à diffuser des messages et des interprétations sujets à controverse ? Ces questions nous amènent à rester très prudent sur leur utilisation. Ils sont le plus souvent utilisés de manière indirecte, en ne retenant pas le discours qu'ils sont censés transmettre mais en se focalisant sur les informations factuelles qu'ils apportent. Enfin, un certain nombre de travaux d'historiens abordent le contrôle budgétaire ou plus simplement les entreprises étudiées et se révèlent très riches. Ils permettent parfois d'avoir accès à des interviews de personnes décédées ou indisponibles. La cohérence entre cette dernière catégorie de sources et nos propres travaux a permis de renforcer nos résultats. Les incohérences ont facilité une formulation différente du questionnement de recherche.

Avant d'entrer dans le corps de la thèse, donnons un aperçu général de la façon dont se développe le contrôle budgétaire dans les quatre cas principaux qui nous intéressent. Cela permet au lecteur d'avoir un aperçu général de l'histoire des budgets dans les entreprises choisies sans pour autant entrer dans des descriptions trop longues². Chez Pechiney, on parle de contrôle budgétaire dès 1933 dans le cadre d'une mission de consultants menée par l'américain Wallace Clark. La technique se développe durant les années trente dans les usines du groupe et semble limitée à un *reporting*, des usines vers le siège social, pour un certain nombre de coûts. Des prévisions sont établies, des contrôles *a posteriori* ont lieu, mais il n'y a pas de création de centres autonomes de responsabilité. Les contrôles *a posteriori* sont assez laxistes et n'entraînent pas de grandes conséquences pour les opérationnels. L'expérience est mise entre parenthèses durant la guerre. A partir de 1947, une seconde mission de consultants relance les applications du contrôle budgétaire, soutenus par ceux qui avaient vécu de près la première expérience (surtout Jean Benoit). Le contrôle budgétaire est alors étendu à toutes les activités de l'entreprise. Un comité budgétaire est créé afin d'avaliser les prévisions des différents centres. A cette occasion, la structure de l'entreprise est

¹ Il s'agit de Robert Satet dont nous aurons l'occasion de reparler.

² Pour un développement plus complet de ces histoires, on se rapportera aux cas développés en annexe.

profondément modifiée et des divisions sont créées. En 1951, on peut considérer que le système budgétaire est arrivé à maturité. Il a notamment permis à la direction générale de se dégager du temps.

Chez Saint-Gobain, la situation est plus complexe et le contrôle budgétaire a beaucoup de mal à s'affirmer. Les responsables de l'entreprise l'évoquent à plusieurs reprises durant les années trente mais sans qu'une ébauche soit réellement mise en place. Ainsi en 1933, Maurice Lacoïn, un ingénieur-conseil y fait référence. Il en est à nouveau question en 1938, mais la guerre étouffe toutes velléités de réformes. Pourtant, à plusieurs reprises, des dirigeants se plaignent des problèmes de gestion qu'ils rencontrent au quotidien et de la difficulté à connaître la situation exacte de l'entreprise. Les différentes tentatives se heurtent à des querelles internes. Il faut attendre 1941 et une autre mission de consultant, menée par Charles Héranger, pour qu'une sérieuse application soit envisagée. Celle-ci se révèle toutefois être un échec. La technique est abandonnée en 1946 car les cadres ne parviennent pas à la faire fonctionner, l'environnement étant jugé trop turbulent. Une nouvelle mission, menée par l'IOIC à partir de 1953-1954, permet de mettre définitivement en place le contrôle budgétaire. Le cabinet parvient à mobiliser de jeunes ingénieurs, notamment M. Milochevitch. L'apprentissage est toutefois assez lent et se poursuit encore en 1962. Saint-Gobain peine à trouver un système définitivement satisfaisant. Il faut également noter que le contrôle budgétaire s'est développé plus rapidement dans la branche chimie que dans celle du verre et de la Glace.

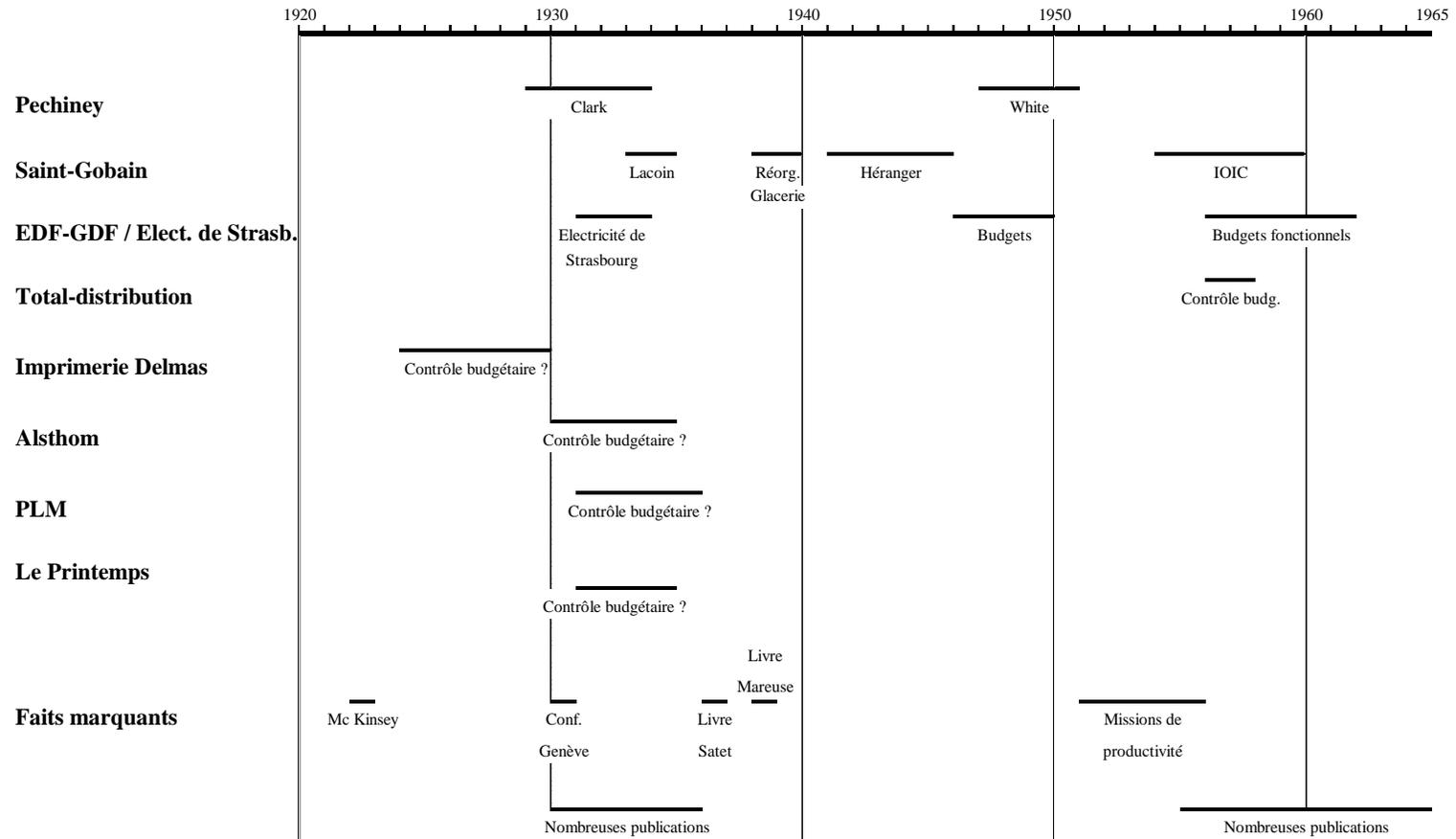
A EDF, un embryon de contrôle budgétaire apparaît dès la nationalisation de 1946. Cela s'explique sans doute pour deux raisons. Certaines des entreprises nationalisées semblaient déjà au fait de cette technique. De plus, des contraintes réglementaires s'exercent sur EDF l'obligeant à développer des budgets pour son administration de tutelle. A partir de 1949, les dirigeants de l'entreprise souhaitent mieux utiliser les budgets afin de contrôler les opérations internes et comprendre les dérives financières qui touchent l'entreprise. Il apparaît alors une querelle, visible au sein du conseil d'administration, entre ceux qui veulent utiliser les budgets à la manière de l'administration publique et les gestionnaires qui considèrent que les méthodes développées par les entreprises privées doivent s'adapter. De nombreux services réfléchissent à la question, notamment le service des études économiques de Marcel Boiteux, avant qu'une solution définitive ne soit retenue, à partir de 1956, sous le nom de budgets fonctionnels. La procédure financière s'affine peu à peu et nous voyons apparaître, tout au long des années cinquante, une dichotomie entre les budgets envoyés

aux ministres et ceux utilisés en interne. Le développement de la procédure budgétaire s'accompagne également d'une structuration renforcée de l'entreprise. En 1965, EDF continue à améliorer son système budgétaire, notamment en l'informatisant.

A la CFP-Total, les budgets sont introduits dans l'activité distribution que nous étudions à partir de 1956. L'implantation du contrôle budgétaire est conduite de façon autonome sans intervention extérieure et se déroule très rapidement puisque en deux ou trois ans le système semble au point. Les budgets étaient déjà utilisés, semble-t-il, pour les opérations d'exploration production menées conjointement avec d'autres compagnies notamment américaines. Dans le cadre de l'activité de distribution, il s'agit surtout pour le siège de contrôler les opérations des filiales étrangères et de faire remonter les liquidités qu'elles génèrent.

Le cas le plus exemplaire semble être celui de Pechiney. Saint-Gobain illustre bien les difficultés de l'introduction d'une nouvelle technique de gestion et nous invite à nous interroger sur les causes des problèmes rencontrés. EDF fournit l'exemple d'une entreprise publique et la CFP apparaît comme une application assez tardive, tournée vers l'international et peut-être la plus simple de conception. Dans tous les cas, l'installation de ces systèmes budgétaires se fait dans la durée et représente parfois un processus ininterrompu de perfectionnements (Saint-Gobain et EDF). Il ne fait pas de doute que le processus budgétaire continue à se développer par la suite dans chacune de ces entreprises. Ces cas posent un certain nombre de questions que nous allons maintenant développer en posant notre cadre d'analyse.

Figure 2 : Schéma synoptique du développement du contrôle budgétaire dans les entreprises étudiées



Le cadre d'analyse retenu

Comment expliquer que le contrôle budgétaire se développe à des périodes différentes selon les entreprises ? Certaines connaissent déjà la technique, mais elles ne la mettent pas en oeuvre. Pourquoi ? Les applications développées par chacune des entreprises sont assez différentes les unes des autres. Comment pouvons-nous expliquer ces disparités, surtout si l'on sait que ces expériences ne sont bien souvent pas indépendantes mais partagent un fond d'expériences en commun, soit grâce aux consultants, soit par des contacts directs ? Quels étaient les problèmes que rencontraient ces entreprises ? Pourquoi le contrôle budgétaire se développe-t-il à partir des années trente ? Existe-t-il un contexte favorable à son épanouissement qui serait à même d'expliquer le profil de son développement marqué par des hésitations au départ et une accélération ensuite ? Les réponses à ces questions peuvent être apportées par l'examen des contraintes et des objectifs du contrôle budgétaire qui diffèrent selon les cas. Il faut alors les mettre en évidence.

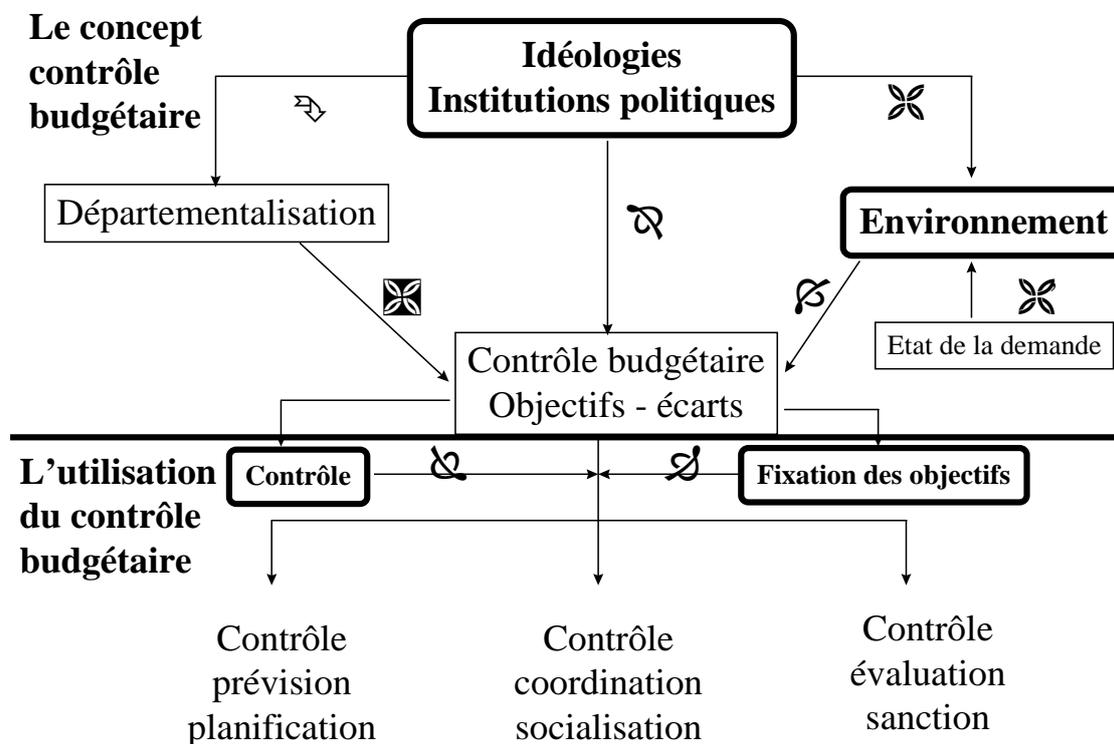
De nombreuses variables ont été mobilisées par la littérature de gestion pour comprendre le contrôle budgétaire. Elles regroupent, entre autres, la technologie, l'environnement, la stratégie de l'entreprise, l'influence culturelle du pays, le style de management, etc. Appliquées à nos cas, trois de ces variables se sont révélées être particulièrement pertinentes. Le degré de prévisibilité de l'environnement et le contexte idéologique nous permettent tout d'abord de comprendre pourquoi le contrôle budgétaire se développe à un moment donné. Ce n'est pas tant parce que des managers le souhaitent que parce que cela est rendu possible techniquement et intellectuellement. Le type de management stratégique rend compte, quant à lui, de la diversité des usages du contrôle budgétaire.

1. Les nouvelles idéologies managériales qui se développent à partir du début du siècle justifient de nouveaux modes de contrôle social et donnent du sens à l'attribution individuelle de responsabilités dans le cadre de centres autonomes. Le découpage de l'entreprise est rendu possible par un changement d'état d'esprit vis-à-vis de l'autorité. C'est le passage d'une conception autocratique du pouvoir à une délégation négociée qui permet le développement du contrôle budgétaire. La modification du cadre cognitif de l'autorité est d'autant plus facile à accepter par les dirigeants que l'activité de l'entreprise prend place dans un régime relativement prévisible où les résultats des actions de chacun peuvent être anticipés.

2. La prévisibilité de l'environnement rend possible un contrôle cybernétique s'appuyant sur la fixation d'objectifs plus faciles, à définir et à vérifier. Comme l'illustre parfaitement le cas de Saint-Gobain, il suffit que l'environnement soit moins prévisible pour que le contrôle budgétaire perde de sa pertinence. En retour, un environnement prévisible permet plus facilement de diversifier l'entreprise car sa gestion devient moins complexe. Cela entraîne un changement d'attitude vis-à-vis des subordonnés dont la supervision est plus facile et autorise ainsi une plus grande décentralisation.
3. Le style de management stratégique est la troisième variable d'importance pour notre interprétation du contrôle budgétaire. Il peut être matérialisé par deux mécanismes : l'étendue de la *participation des opérationnels à la planification* et le *type de contrôle exercé* (financier ou non, strict ou relâché). Ces deux caractéristiques varient selon les problèmes que rencontrent les dirigeants et selon leur propre psychologie. Les entreprises disposent alors de trois idéaux types ou modèles de contrôle budgétaire. Chacun d'entre eux met en œuvre l'une des fonctions habituellement attribuées au contrôle budgétaire (planification, coordination, évaluation, etc.).

Les deux premières variables permettent de comprendre pourquoi le contrôle budgétaire se développe à un instant donné mais elles ne suffisent pas à expliquer les différences observées. Celles-ci se comprennent en fonction du type de management stratégique appliqué. La question de l'utilité du contrôle budgétaire nous semble alors appeler une réponse utilisant ces trois variables. Compte tenu des liens qui les unissent, elles forment un système d'éléments en interrelation (schéma). Nous pouvons résumer notre interprétation du développement du contrôle budgétaire grâce au schéma ci-dessous (figure 3) :

Figure 3 : Interprétation du développement du contrôle budgétaire



Notons tout d'abord que nous retrouvons les variables principales dans les cases en gras du schéma. Nous allons expliquer ce dernier en commençant sa lecture par le bas. On attribue de nombreuses fonctions techniques au contrôle budgétaire (coordination, planification, prévision, évaluation, motivation, etc.). Le problème est de savoir si elles existent toutes et si elles sont effectives au même instant. En effet, de nombreuses incompatibilités existent entre elles et peuvent être source de dysfonctionnements. La première idée est de distinguer trois modèles de contrôle budgétaire selon la manière dont est envisagé le mode de fixation des objectifs (planification, \mathcal{S}) et le type de contrôle (plus ou moins financier, plus ou moins strict, \mathcal{C}). Ces deux dimensions définissent un style de management stratégique. En fonction de celui retenu et appliqué par les dirigeants, certaines des fonctions techniques apparaissent dominantes (prévision-planification, coordination-sanction, évaluation-sanction). Cela permet d'expliquer pourquoi les entreprises utilisent différemment le contrôle budgétaire. Pour caractériser le type de management stratégique, nous avons eu recours à une analyse antérieure due Goold et Campbell (1987). Il ne s'agit pas de valider au travers d'une étude historique la pertinence de leur travail mais de s'en servir, après critique, comme cadre d'interprétation du comportement des entreprises observées afin d'en inférer des conclusions sur l'utilisation du contrôle budgétaire.

Le type de planification et le mode de contrôle dépendent des préférences des managers. Celles-ci sont en partie fonction du concept de contrôle budgétaire qu'ils imaginent (représentation cognitive). Ces éléments appartiennent à la partie supérieure du schéma (au-dessus du trait noir). Mais ces variables (l'environnement et l'idéologie) sont aujourd'hui largement institutionnalisées. Elles font partie des cadres de référence et des acquis intellectuels des managers. Ces derniers ne s'y réfèrent plus explicitement lorsqu'ils doivent faire du contrôle budgétaire. La littérature académique et les articles de vulgarisation du contrôle budgétaire ont également, pendant longtemps, fait l'impasse sur l'analyse contextuelle des budgets. Il apparaît légitime aujourd'hui de faire du contrôle budgétaire si l'on veut être un bon gestionnaire. Pourtant au moment où se met en place le contrôle budgétaire, au moins deux variables paraissent pertinentes pour expliquer les fonctions du contrôle budgétaire. Il s'agit de l'idéologie (managériale et nationale) et de l'environnement. Le contrôle budgétaire agit au travers du filtre de ces deux éléments. Il est façonné par eux, répond aux contraintes qu'ils posent et qui limitent la pertinence de son utilisation.

Le contrôle budgétaire semble bien adapté à des conditions d'environnement particulières. Il se développe en effet dans des contextes relativement prévisibles (relation \mathcal{R}). Faire du contrôle budgétaire, c'est d'abord établir des prévisions fiables sur lesquelles vont porter les contrôles futurs. Il semble mal résister à l'incertitude qui rend caduque les prévisions d'activité et affaiblit la pertinence de l'outil de gestion. Il s'assimile donc à l'outil de contrôle d'un environnement routinier. Cette relation est apparue clairement en considérant les pratiques des entreprises de l'étude. Elles faisaient du contrôle budgétaire pour la production et les usines. Ce n'est que dans un second temps que les services commerciaux passaient sous contrôle budgétaire. Cela va à l'encontre des schémas classiques de fonctionnement des budgets. Le contrôle budgétaire ne servait vraisemblablement pas à mettre sous tension l'organisation en fonction des marchés disponibles, mais permettait de mieux organiser les services où les contraintes étaient les plus serrées. Des mécanismes étaient à l'œuvre pour réduire l'incertitude et faciliter les prévisions dans ces activités : cartels, état de la demande, existence d'un monopole, etc. Ils structuraient le marché, rendaient crédibles les prévisions et permettaient ainsi d'exercer un réel contrôle. Le contrôle budgétaire apparaît tout autant comme l'outil de contrôle d'un environnement prévisible qu'il est façonné par lui. Cela permet de s'interroger sur la pertinence des applications du contrôle budgétaire postérieures à 1970 lorsque l'environnement devient plus turbulent

et les prévisions moins fiables. Le contrôle budgétaire peut-il toujours être utilisé de la même façon ?

L'environnement économique se double d'un contexte idéologique qui agit également sur le contrôle budgétaire et que nous avons souhaité traiter à part. Les schémas cognitifs des individus sur ce que doit être la société, et les relations entre ces différents membres, jouent un rôle important dans l'usage du contrôle budgétaire. Ils contribuent à définir le cadre du contrôle social auquel se rattache le contrôle budgétaire. Ce dernier n'est qu'une excroissance appliquée à l'entreprise des régulations qui parcourent la société. Il puise ses fondements dans des cadres politiques plus généraux. S'ils changent, alors la pertinence de l'outil peut se trouver remise en cause.

Le contrôle budgétaire vient en appui d'une idéologie. Cet outil véhicule un certain nombre de notions sur les rapports humains au sein de l'entreprise mais aussi hors de ses frontières. Les relations sociales dans l'entreprise sont longtemps dominées par le paternalisme de chefs d'entreprise soucieux de s'attirer les bonnes grâces d'une main d'œuvre relativement rare. Mais des événements, comme la naissance du socialisme en URSS, la faillite économique de 1929 aux Etats-Unis, la crise des années trente et les conséquences psychologiques et sociologiques de la Deuxième Guerre mondiale contribuent à modifier, pour quelques-uns au départ, puis pour un plus grand nombre ensuite, les réflexions sur la place de l'homme dans l'entreprise. Le modèle libéral est contesté au profit du corporatisme et de la technocratie dans un premier temps, puis au nom des relations humaines définissant un nouvel « *Humanisme économique* » dans un second. Le contrôle budgétaire trouve tout naturellement sa place dans une telle perspective, dans la mesure où il contribue à instrumentaliser le nouveau rapport social. Les voies de son développement sont alors multiples. Les entreprises créent d'abord des centres autonomes de responsabilité (relations \rightsquigarrow et \boxtimes), où la performance individuelle de chacun peut plus facilement être prise en compte. Elles cherchent, pour reprendre le vocabulaire de l'époque, à mettre chacun dans la situation « *d'un petit patron autonome* ». Plus directement, l'idéologie managériale agit sur la façon de juger et sur le degré de liberté laissé à chaque acteur (relation \rightsquigarrow). Elles remplacent l'arbitraire d'une évaluation subjective (supervision directe) par l'évaluation objective des chiffres (coordination par les résultats). Cette démarche technocratique permet de rendre plus supportable les contraintes imposées par la recherche d'une efficacité accrue. Nous pouvons alors nous interroger sur la pertinence d'un tel outil dans l'environnement très libéral des entreprises d'aujourd'hui. Les modes de contrôle social s'appuient sans doute beaucoup plus aujourd'hui sur l'adhésion aux valeurs de l'entreprise (Le Goff,

1992) et sur la capacité à réagir (Peters et Waterman, 1982) que sur un processus de planification¹. A l'heure où la relation salariale est parfois remise en cause, où de nouvelles formes d'entreprises apparaissent, il est possible d'imaginer que cela affaiblisse les outils de régulation traditionnels, soit dans le sens de leur disparition, soit dans le sens d'une adaptation profonde.

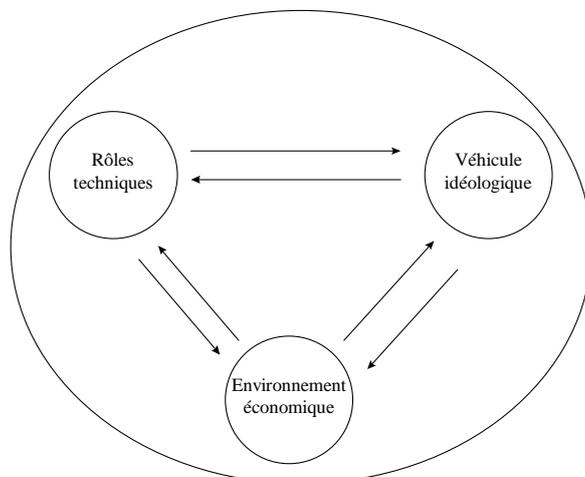
Au total, trois usages sont envisagés pour le contrôle budgétaire. Dans son aspect technique, il est utilisé de façon différencié selon le type de management stratégique. Il sert, en outre, d'outil de gestion dans un environnement prévisible. Enfin, il instrumentalise une certaine conception des rapports sociaux.

Ces trois niveaux forment un tout et interagissent. L'idéologie, quand elle est corporatiste, facilite la stabilité de l'environnement et le maintien des situations acquises (relation \bowtie). Inversement, un environnement prévisible permet de mieux se préoccuper du sort du personnel et déplace les conflits à l'intérieur de l'entreprise. La gestion de l'incertitude, qui diffère selon les sociétés, conditionne le choix d'un modèle de contrôle budgétaire (prévision-planification, coordination-socialisation, évaluation-sanction). Un contrôle budgétaire mettant l'accent sur la planification devrait pouvoir accroître l'impression de prévisibilité pour la firme. La planification permet de mieux connaître son environnement et facilite les prévisions ultérieures. La pertinence de ces dernières contribuent à leur tour, dans une sorte de mécanisme vertueux, à crédibiliser la planification. Enfin, une entreprise dont les responsables veulent replacer l'homme au centre de leurs préoccupations aura moins de difficulté à déléguer et à créer des centres de responsabilité (relation \Rightarrow).

Les trois niveaux d'interprétation du contrôle budgétaire qui nous intéressent ne forment pas un système hiérarchique où une fonction en conditionne une autre, elle-même en influençant une troisième. Au contraire, les trois fonctions s'influencent mutuellement et se construisent les unes par rapport aux autres pour former des cas uniques d'application du contrôle budgétaire (figure 4) : le cas de Saint-Gobain ne ressemble pas à celui de Pechiney et encore moins à celui d'EDF. Une cohérence d'ensemble n'en existe pas moins.

¹ Celui-ci n'a pas pour autant disparu, ce qui pose le problème de son utilisation actuelle.

Figure 4 : Des variables en interaction



La problématique de ce travail est à rattacher à différents courants théoriques qui permettent de mieux comprendre encore les liens qui unissent nos différentes variables entre elles. Chandler (1962) a montré la relation existant entre l'environnement et la structure de l'organisation à partir de quatre exemples d'entreprises américaines. Il fait intervenir une variable intermédiaire qui prend en compte la stratégie retenue par chaque entreprise, redonnant ainsi une part d'autonomie aux dirigeants. Cela permet de rejeter un lien trop mécanique entre environnement et structure. Notre approche s'inspire de cette démarche. Nous relierons une structure, définie par l'adoption d'un type de management stratégique, à un environnement économique ou à un contexte idéologique. Le contrôle budgétaire, considéré comme un attribut de l'organisation, est donc alors utilisé de façon différente selon le type de structure auquel il s'applique. En outre, des stratégies sont mises en place par les dirigeants et interviennent, comme chez Chandler, entre l'environnement et la structure. Elles prennent la forme d'association sous forme de cartels, d'internationalisation, d'exploitation d'un secteur sous forme d'un monopole ou d'un quasi monopole (en devenant le leader ou sous l'effet d'une forte croissance).

Pourquoi mettre en place ces différentes stratégies ? Le courant de la *resource-dependence*¹ nous apprend que c'est pour réduire la dépendance à l'égard de l'environnement. Les dirigeants gardent le choix de plusieurs stratégies de réduction des incertitudes (Thompson, 1967). L'adaptation de l'entreprise à son environnement relève d'un choix, résultant d'un processus politique. Celui-ci dépend de la compréhension du

¹ Analyse reprise de Friedberg, (1997).

monde par les dirigeants qui doivent mettre en place la stratégie ou comme nous dit Weick, il est *enacted*, c'est-à-dire institué par l'activité des membres de l'organisation. Les individus ont une vue partielle de la situation qu'ils rencontrent car elle est filtrée par des institutions qui les orientent dans leurs analyses. Il faut étudier l'ensemble du contexte d'action des individus, « *c'est-à-dire les structures d'interaction dans lesquels ceux-ci sont placés* » (Friedberg, 1997). Selon le même auteur, il faut dépasser le cadre de l'analyse contingente des années soixante, et « *au lieu de s'interroger sur une organisation soumise aux influences de son environnement, il faut d'emblée chercher à comprendre les mécanismes de régulation qui gouvernent l'ensemble du système organisation/environnement et qui conditionnent les réponses que les membres de l'organisation comme les acteurs de l'environnement peuvent apporter aux contraintes et aux opportunités qu'ils perçoivent dans leur contexte commun d'action* ».

Appliqué au contrôle budgétaire, cela revient à étudier les différents usages qui sont faits de cette technique en montrant qu'à trois idéaux types ou modèles de contrôle budgétaire correspondent des configurations structurelles particulières. Nous nous servons pour cela de la typologie développée par Goold et Campbell (1997). Ces configurations structurelles dépendent des stratégies mises en place pour réduire l'incertitude de l'environnement politique et économique. Cet environnement limite lui-même les choix des acteurs en leur imposant certaines stratégies et donc certaines voies d'utilisation du contrôle budgétaire. Cela permet de comprendre pourquoi le contrôle budgétaire, en tant qu'attribut de la structure, apparaît comme une solution idéale à un moment donné et peut être critiqué quelques années plus tard. Cette solution technique s'impose dans un environnement rendu routinier par des idéologies (cartels/corporatisme ou technocratie/planification). Elle convient également pour mettre en conformité le contrôle interne de l'entreprise avec le contrôle social qu'exerce l'environnement (corporatisme et relations humaines). Le contrôle budgétaire lui-même est *enacted* par l'environnement économique et idéologique.

L'interprétation de l'histoire du contrôle budgétaire avec des grilles d'analyse de gestion demande toutefois de prendre un certain nombre de précaution afin d'éviter tout anachronisme.

Eviter l'anachronisme

L'histoire fournit les données pour enrichir un contenu théorique de gestion. L'apport de cette thèse est double. Il s'agit d'abord d'une contribution à l'histoire du contrôle budgétaire. La production proprement historique pourra paraître bien faible sur certains points à l'historien professionnel. En effet, concernant l'histoire du contrôle budgétaire, les apports de Meuleau (1992) et Moutet (1992) apprennent déjà beaucoup sur sa place dans la société française. Il en va de même pour les entreprises, et notamment Pechiney où Cailluet (1995) a largement défriché le terrain. Cela ne veut pas dire toutefois que cette thèse n'a pas permis de produire de la connaissance historique. Elle enrichit, sans les infirmer, les acquis antérieurs des historiens. Vis-à-vis des gestionnaires, elle apporte beaucoup plus, remettant parfois en cause certaines idées reçues, notamment sur les dates de généralisation du contrôle budgétaire et les réalisations concrètes des entreprises ayant développées précocement des budgets. Le matériel de l'étude n'est donc pas neuf. Cela ne veut pas dire non plus qu'il n'a pas été manipulé avec des précautions en accord avec les règles de l'art historique (Bloch, 1952, Thuillier et Tulard, 1991, Nikitin, 1994, Prost, 1996, Veynes, 1971, etc.). La richesse des publications dans le domaine historique oblige à une cohérence externe accrue. Un travail de recherche ne faisant pas référence systématiquement aux travaux antérieurs, pour les valider ou les contester, serait suspect. Enfin, les références infra-paginales sont pour les historiens l'un des outils les plus importants (Bloch, 1952). Aussi, nos archives et entretiens sont abondamment cités.

Notre deuxième apport réside sans doute dans l'utilisation de grilles théoriques d'interprétation des faits historiques. Nous pouvons nous interroger avec Veynes (1971) et Lemarchand (1994) pour savoir s'il s'agit encore d'histoire¹. En effet, notre propos n'a pas été de traiter des cas particuliers, ce qui serait le propre d'une science idiographique, mais plutôt de les analyser avec le filtre des concepts de gestion, plus proche d'une nomographie. Si les historiens se reconnaissent dans ce travail, ils y verront, selon les termes de Levy-Strauss (cité par Veynes) le choix « *d'une histoire qui explique plus et apprend moins* » plutôt que le choix « *d'une histoire qui apprend plus et explique moins* ». Il s'agissait surtout d'établir des comparaisons entre les différentes expériences d'entreprises pour faire ressortir les traits saillants et communs à chacune d'entre elles. La production de données relève de l'histoire du contrôle budgétaire. Mais ce cap franchi, les outils conceptuels utilisés sont empruntés à la gestion ou produits

¹ Historien ou gestionnaire ? La question est relayée par Nikitin (1994), Pezet (1998), Godelier (1998).

pour les sciences de gestion, en tant qu'ils « *permettent d'expliquer un intervalle entre les intentions des agents et les résultats* » (Veynes, 1971).

Utiliser des concepts contemporains de gestion, pour comprendre le développement de notre discipline, nous fait courir le risque d'anachronisme. Peut-on, par exemple, parler librement de planification pour décrire l'histoire du contrôle budgétaire ? Peut-on utiliser le concept de planification pour des situations antérieures à l'époque où il apparaît (les années soixante) ? La réponse est sans doute négative si nous entendons par planification, le processus formalisé de détermination des objectifs et des stratégies. Mais la planification correspond à une notion très riche, dont le contrôle budgétaire n'est que l'une des composantes. Plus que le processus formel de planification, dont la définition varie selon les auteurs (Mintzberg, 1994), c'est l'attitude des entreprises par rapport à la prévision et au futur qui est étudiée. Il n'est pas possible d'affirmer qu'une entreprise fait de l'ABC ou de la gestion par processus mais nous pouvons dire qu'elle définit des objectifs. L'environnement, par contre, pose moins de problème, car les entreprises de toutes les époques en ont eu un, même si elles peuvent le comprendre différemment. Nous avons aussi conservé le vocabulaire de chaque époque. Ainsi, les entreprises ne calculent pas des coûts de revient mais des prix de revient. Même si nous n'ignorons rien des conséquences des choix sémantiques effectués, le respect du vocabulaire des acteurs est une garantie supplémentaire du respect des contingences historiques. Une attention particulière a donc été portée aux concepts de référence utilisés.

Latour (1998) se pose, dans les mêmes termes, la question de l'anachronisme à propos de l'étude médicale, en 1976, de la mort de Ramsès II. Le pharaon serait décédé des suites d'une tuberculose, maladie « inventée » en 1882 par Koch. Le bacille existait pourtant auparavant, mais sans avoir été expressément identifié. Il ne s'agit pas là d'un anachronisme contrairement à l'affirmation visant à dire que Ramsès II serait mort fauché par une rafale de mitrailleuse. Ce sont les progrès de la science qui ont permis d'apporter des éléments nouveaux à notre compréhension de faits historiques. Selon Latour, « *une année en effet ne se repère pas grâce à une seule dimension, mais grâce à deux. La première suit la chronologie ; elle avance toujours dans le même sens irréversiblement ; elle égrène la série des nombres entiers. La seconde, au contraire, modifie chaque année toutes celles qui l'ont précédée et, selon les progrès des sciences, dote les années passées de traits plus ou moins nouveaux* ». C'est la combinaison de ces deux dimensions qui est irréversible et par rapport à laquelle doit s'interpréter

l'anachronisme. Utiliser les progrès récents de la science est donc tout à fait légitime pour expliquer le passé.

L'utilisation de cadres théoriques de gestion pour expliquer des phénomènes historiques est un élément nouveau. Les historiens ne sont pas coutumiers de cette approche. Sans doute parce qu'elle apporte moins à l'histoire qu'à la gestion. Des problématiques des sciences de gestion sont étudiées mais mises en exergue avec des données inhabituelles tirées de l'histoire. Le discours reste ainsi familier aux gestionnaires et s'insère d'autant mieux dans les autres courants de recherche. Il s'agit d'enclencher un mécanisme d'accumulation où les connaissances d'aujourd'hui servent à l'interprétation des phénomènes d'hier. Ces derniers doivent être utilisés pour relativiser les acquis des sciences de gestion en les replaçant dans leur contexte historique.

L'histoire étant un processus temporel, les concepts et hypothèses qu'elle permet de dégager sont-ils intemporels ? Autrement dit, nos conclusions sur le contrôle budgétaire entre 1930 et 1960, privées de leur enveloppe contextuelle, avoir un sens aujourd'hui ? La singularité historique peut-elle être dépassée ? Si certains facteurs sont irréductibles à leur époque, d'autres peuvent subsister dans un cadre élargi. Certes, les cartels n'existent plus aujourd'hui, mais ils ne nous intéressent pas en tant que tels. Ce sont plutôt leurs incidences sur l'environnement qui nous importent. Or, les entreprises sont toujours soumises à des environnements particuliers, à des contextes idéologiques singuliers ou à des types de management stratégique différents. C'est précisément le propre de la gestion que de les analyser sous une forme conceptuelle (ex. : un environnement stable ou turbulent).

Comment rendre compte de la construction du contrôle budgétaire et de l'influence de ces variables ?

Présentation du plan de la thèse

Un plan en trois parties nous a paru approprié pour l'exposé des trois hypothèses de cette thèse. Elles sont pourtant intimement liées et partagent de nombreux points communs et liens logiques. Il est donc un peu artificiel de les démêler.

Dans une **première partie**, nous commencerons par montrer que le contrôle budgétaire véhicule dans l'entreprise des idéologies présentes dans le corps social. Pour cela, nous

examinerons d'abord le contexte historique du développement du contrôle budgétaire en France. Ce sera l'occasion de montrer quels en sont les principaux acteurs, par quels canaux cette technique de gestion se diffuse et de faire des comparaisons internationales. Puis, nous analyserons ce développement au regard des idéologies qui le soutiennent. Nous nous servirons, à cette fin, du cadre établi par les institutionnalistes. Celui-ci nous permettra de mieux comprendre le lien existant entre contrôle budgétaire et idéologies et de montrer comment le premier véhicule les secondes.

La mise en place au niveau de la Nation d'une philosophie politique a aussi des répercussions sur les pratiques concurrentielles. Cela crée donc un environnement particulier qui devient beaucoup plus prévisible. Nous en arrivons ainsi à la **seconde partie** qui concerne les liens entre l'environnement et le contrôle budgétaire. Nous les examinerons d'abord de manière théorique afin de montrer toutes les incertitudes qui entourent cette relation. Nous envisagerons à cette occasion les modalités probables d'action de l'environnement sur le contrôle budgétaire. Puis, nous analyserons le type d'environnement auquel ont été confrontées les entreprises qui ont mis en place du contrôle budgétaire. Le but est de montrer qu'un environnement prévisible a été propice à l'installation du contrôle budgétaire.

L'idéologie peut être comprise de bien des manières différentes par les dirigeants. L'environnement pose des contraintes à chaque fois singulières aux entreprises. Ainsi dans une **troisième partie**, nous verrons les réponses spécifiques des directions générales qui utilisent avec diversité le contrôle budgétaire. Cela explique sans doute pourquoi les fonctions qu'on attribue habituellement au contrôle budgétaire (coordination, évaluation, planification, motivation, etc.) sont aussi nombreuses. Après avoir passé en revue toutes ces fonctions, nous examinerons comment les entreprises étudiées se servent effectivement du contrôle budgétaire. Afin d'ordonner ces différentes utilisations autour de trois idéaux types ou modèles, nous nous servirons d'une typologie préexistante des types de management stratégique, empruntée à Goold et Campbell. Le choix de cette grille d'analyse sera alors justifié par comparaison avec d'autres modèles. Nous verrons qu'elle permet de définir trois modèles distincts d'utilisation du contrôle budgétaire : une prévision-planification, une coordination-socialisation et une évaluation-sanction.

PREMIÈRE PARTIE
LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, UNE
RÉPONSE À DES PROBLÈMES POLITIQUES

Avant d'entreprendre une interprétation du développement du contrôle budgétaire, il est nécessaire d'éclaircir et de mieux définir ce concept. Celui-ci varie selon les entreprises et les époques. Il est le produit d'une histoire et d'un environnement social. Sa forme et son utilisation dépendent de ses conditions de développement. Il est historiquement marqué par son époque d'apparition.

Produit d'une histoire, le contrôle budgétaire emprunte des voies de diffusion singulières qui le façonnent. Ainsi ne n'apparaît-il pas des années soixante, comme certains ont cru pouvoir l'affirmer (Dyas et Thanheiser, 1976). Cette simple remarque, qui va à l'encontre de la mémoire collective, est lourde de conséquence. En datant le contrôle budgétaire de la fin des années vingt et du début des années trente pour notre pays, nous le rattachons à des conceptions et des contraintes de la gestion du début du siècle. Ainsi, Taylor et Fayol sont, sans doute, les pères fondateurs de cet instrument. En outre, son développement après 1930 est assez lent et laisse perplexe. Il ne semble pas avoir atteint dans les années soixante la plénitude qu'on lui confère habituellement. Cette physionomie du développement du contrôle budgétaire apparaît essentielle pour la compréhension de ses fonctions. Le concept de contrôle budgétaire est appréhendé de façon très large, sous de multiples aspects qui permettent d'en saisir toute la richesse. Nous bâtissons ici un cadre de référence qui nous servira pour restituer les pratiques des entreprises étudiées dans leur contexte et qui nous permet de répondre à la première question : pourquoi le contrôle budgétaire apparaît-il à la fin des années vingt ? L'étude des étapes du développement nécessite un examen approfondi, c'est l'objet du premier chapitre.

Une réponse à cette question peut être trouvée dans les superstructures sociales qui définissent la société. Le contrôle budgétaire apparaît aux cadres des entreprises comme une solution possible à partir du moment où il est socialement acceptable, politiquement correct et idéologiquement adapté. Pour cela, il est nécessaire qu'il trouve sa place dans les schémas cognitifs de son époque d'apparition. Le caractère d'évidence de la solution qu'il représente en dépend. Le contrôle budgétaire ne s'est pas construit sur un environnement social vierge. Les principaux acteurs qui le mettent en place appartiennent à des communautés intellectuelles variées, ont des idéaux ou font référence à leurs expériences antérieures. L'outil de gestion se construit alors en rapport implicite ou explicite à des visions spécifiques du monde. Ces dernières définissent ce que l'on peut appeler des institutions. Il y a là matière à se rattacher à un premier courant théorique pour nous guider dans notre interprétation du développement du

contrôle budgétaire. La théorie des institutions nous fournit en effet un premier schéma d'interprétation. Elle confère au contrôle budgétaire de nouveaux rôles, conscients ou inconscients, qui nous permettent de comprendre diverses interprétations marxistes ou foulcadiennes. Le contrôle budgétaire apparaît essentiellement alors comme le véhicule d'idéologies, ce que nous essayerons de le montrer dans le deuxième chapitre.

CHAPITRE PREMIER
LE CONTEXTE HISTORIQUE DE L'APPARITION
DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE EN FRANCE

Ce premier chapitre a plusieurs objectifs. Il permet tout d'abord de prendre connaissance, dans ses grandes lignes, de l'histoire du contrôle budgétaire. C'est un préalable indispensable aux développements ultérieurs car il fixe le cadre d'analyse dans son contexte global. Il permet de répondre à la question : de quand date le contrôle budgétaire ? La conscience collective le fait remonter aux années soixante. Or notre analyse trouve des exemples de contrôle budgétaire bien avant. Ce sont souvent des formes transitoires, amenées à se transformer au cours du temps. Toutefois, cette diffusion est timide et ne concerne au départ qu'un nombre restreint d'entreprises, nombre qui tend à augmenter jusqu'aux années soixante. Ce premier chapitre permet également de mieux appréhender le concept de contrôle budgétaire. Plus qu'une série de définitions, c'est sa pratique dans les entreprises et la littérature qui permet de cerner cette notion complexe.

Ce chapitre permet d'analyser, sur une longue période, le mécanisme de diffusion d'une innovation de gestion. Les discours (articles, livres, conférences) concernant le contrôle budgétaire sont nombreux dès les années trente. Après-guerre, la pratique du contrôle budgétaire semble être mieux assurée même si elle n'a pas encore toute l'ampleur attendue. Nous ne ferons allusion aux cas d'entreprises que pour illustrer le développement des budgets, sans développer leurs applications que le lecteur pourra retrouver en annexes. C'est également l'occasion de procéder à une analyse comparative internationale du développement du contrôle budgétaire. On pense ici bien évidemment aux travaux de Chandler, de Johnson et Kaplan pour les Etats-Unis. Mais aussi à ceux de Boyns et Quail pour la Grande-Bretagne ou encore de Samuelson pour les pays nordiques.

§1- Le contrôle budgétaire apparaît au début des années trente

L'événement majeur de cette période pour le contrôle budgétaire, la conférence de Genève de 1930, est le point de départ de ce récit. Son étude, importante au demeurant, ouvre en effet des perspectives intéressantes sur les événements qui l'ont précédée. Ces derniers sont mis en lumière par les informations connues grâce au congrès.

A- Généalogie d'une pratique

S'il fallait choisir une date pour marquer l'apparition du contrôle budgétaire en France, la conférence de Genève de juillet 1930 conviendrait parfaitement. Elle est, en effet, le point de départ de la diffusion de cette technique dans notre pays. Les futurs prosélytes du contrôle budgétaire y sont présents. Mais des prémisses nombreuses annonçaient déjà cette technique durant les années vingt. On ne peut donc pas parler de ruptures brutales. Le contrôle budgétaire ne débarque pas subitement des Etats-Unis.

1/ La conférence de Genève : acte fondateur d'une discipline

Du 10 au 12 juillet 1930 se tient à Genève une conférence internationale sur le thème du contrôle budgétaire (IIOST, 1930, Leroy, 1930). Elle est organisée par l'IIOST (Institut International d'Organisation Scientifique du Travail) qui siège dans cette ville. L'idée de traiter du contrôle budgétaire vient d'une Commission d'experts : l'Ausschuss für wirtschaftliche Verwaltung (AWV) du Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW). La décision fût prise à l'automne 1927 et c'est un allemand, le Dr Ludwig, qui propose en 1928 à l'IIOST d'accueillir ces travaux. Une première réunion germano-américaine a eu lieu à Berlin en 1929. C'est à l'issue de cette réunion que la décision d'élargir au niveau international ces discussions fut définitivement prise.

La qualité des orateurs, celle des participants et la documentation fournie peuvent aider à saisir la richesse de cette conférence. Les orateurs sont des « *experts de renommée internationale* » (IIOST, 1930, Leroy, 1930) :

Coes, McKinsey et Musil pour les Etats-Unis (mais Coes est remplacé par Wallace Clark et McKinsey par Urwick),
Ludwig et Schmid pour l'Allemagne,
Bunbury et Renold pour l'Angleterre (Renold est remplacé par Oatley),
Serruys pour la France,
Landauer pour la Belgique,
Real pour la Suisse.

On peut noter, parmi les experts prévus, la présence de McKinsey, auteur d'un ouvrage en 1922, intitulé *Budgetary Control*, qui s'est imposé comme une référence. Les autres orateurs viennent tous faire part de leur expérience de terrain en matière budgétaire. Il s'agit donc d'une réunion de praticiens. En tout, 258 personnes sont inscrites dont 44 suisses, 39 allemands, 35 français, 33 britanniques et 23 autres nationalités. Mais

finalement seules 197 personnes purent être présentes dont 31 français¹. Une documentation importante est offerte aux participants². Elle comprend des ouvrages anglo-saxons mais aussi de nombreuses références françaises. Essayons de résumer cette conférence.

Les origines américaines³ du contrôle budgétaire sont tout d'abord rappelées. Le compte-rendu souligne aussi l'utilisation croissante de cette technique en Allemagne. Concernant la traduction française du terme contrôle budgétaire, on insiste sur l'approximation, voire la mauvaise traduction, des termes contrôle et budget⁴ (déjà !). Le compte-rendu de cette conférence par Gaston Ravisse (1930) rappelle que cette traduction a été choisie pour des raisons des plus pragmatiques : « *comme c'est en Amérique tout d'abord que les méthodes de contrôle budgétaire ont été réunies en une seule doctrine sous le nom de budgetary control et comme elles trouvent aussi un emploi en Allemagne, où on les désigne par les mots budget-kontrolle, il était tout naturel et surtout pratique pour les discussions internationales d'adopter dans la langue française l'expression contrôle budgétaire* ». La polémique, sur la traduction retenue de contrôle budgétaire, commence dès son invention en France. Le congrès est aussi l'occasion de rappeler la définition⁵ qu'en a donné M. Henri Bruère⁶ : « *Le contrôle budgétaire n'est pas seulement du contrôle, ce n'est pas seulement de la prévision ; il consiste en une analyse rigoureuse des faits passés et des faits probables pour éliminer l'opportunisme dans la direction des affaires et lui substituer un*

¹ Parmi eux, on trouve P. de Berc (Cie des Forges de Chatillon, Commentry et Neuves-Maisons), G. Delmas (administrateur des imprimeries Delmas, Chapon et Gounouilhon), H. Fayol (fils de Fayol et administrateur de l'Organisation économique moderne), M. Lacoïn (secrétaire générale des usines Citroën), P. Levy (attaché à la direction des chemins de fer de l'Etat), A. Antoine (directeur général de l'électricité de Strasbourg), J. Milhaud (chef du service d'Organisation industrielle de la CGPF), T. de Saint-Pulgent (directeur général des Grands Magasins du Printemps), R. Satet (chef du service d'organisation industrielle à l'UIMM), J. de Vilmorin (gérant de la maison Vilmorin-Andrieux et Cie, marchand de grains). Nous aurons l'occasion de retrouver plusieurs fois ces personnes.

² Le détail est fourni en annexe.

³ L'étymologie du mot budget est bien connue et souvent citée par les auteurs non francophones (Hofsetde, 1967, par exemple). Il vient de l'ancien terme français bougette qui est un petit sac destiné à contenir de l'argent ou des documents (Brownell et Roberts, 1996).

⁴ Le problème de la traduction ne manquera jamais d'être rappelé par la suite. Benoit (1954) ainsi que son intervention devant la Cégos en 1952 (Cégos, 1953), Bosseler (1963) regrette l'ambiguïté de la traduction (idée de surveillance versus idée de maîtrise). La remarque revient souvent et à différentes époques. Il n'est pas rare qu'elle resurgisse encore aujourd'hui dans les colloques dès qu'il est question des budgets. On lui préférera à partir des années cinquante le terme de gestion budgétaire comme l'indique, par exemple, Guillaume (1958) ou encore l'expérience de Saint-Gobain.

⁵ Sur les différentes définitions que peut prendre le contrôle budgétaire selon les époques, on pourra consulter l'intervention de Benoit devant la Cégos en 1952 (Cégos, 1953).

⁶ Quail (1997) nous apprend que Bruère écrit en 1926 un ouvrage donnant de nombreux exemples de contrôle budgétaire aux Etats-Unis.

programme rationnel des actions à exécuter » (IHOST, 1930). C'est la première définition structurée, en français, de cette nouvelle technique. Le contrôle comprend donc une prévision et le rapprochement *ex post* avec « *le réalisé* ». Les communications elles-mêmes sont très riches d'enseignement. Résumons les thématiques abordées.

Les propos de la conférence ne peuvent manquer d'étonner par leur modernité. Selon Edmond Landauer, le contrôle budgétaire se développe d'abord en opposition avec les prix de revient traditionnels. Ces derniers n'avertissent que trop tard les chefs d'entreprise des difficultés rencontrées. Selon C.G. Renold, trois façons de classer les dépenses peuvent être retenues : par nature de charges, par produit et par service responsable. Dans le premier cas, c'est la comptabilité générale qui gère l'information, dans le second, les prix de revient et dans le troisième, le contrôle budgétaire. Les budgets s'inscrivent donc dans une dialectique synonyme de progrès. L'idée est d'imposer le devis (technique assez traditionnelle) aux services techniques. Wallace Clark, quant à lui, distingue les applications du contrôle budgétaire selon le type d'industrie. Celles qui produisent « *un nombre limité de genre de produits en grandes quantités (automobile, appareil TSF, appareil domestique)* ». Celles qui produisent une grande variété de produit mais toujours en grandes quantités (industrie de la chaussure, accessoires pour auto, acier, textile). Celles qui fabriquent une grande variété de produits, parfois en quantités relativement importantes et d'autrefois en petites quantités ou sur commande. Celles qui sont ordinairement dénommées ateliers de façonniers ou d'artisans, fabriquant seulement sur commande. Il note, dans un esprit proche de la contingence, que l'application du contrôle budgétaire est plus aisée dans les entreprises fabriquant des produits standardisés car les programmes sont plus faciles à établir. Par contre, dans les usines qui fabriquent des produits spéciaux, souvent en petites quantités, les budgets doivent être plus élastiques et susceptibles d'être modifiés rapidement. John Williams préconise également l'établissement d'un budget modifiable, en séparant les coûts fixes des coûts variables, pour pouvoir tenir compte des variations d'activité.

La dimension sociale des budgets n'échappe pas à M.F. Musil. Il note que chacun est récompensé pour ses efforts et est ainsi incité à collaborer. Le budget apparaît également comme un moyen de socialisation des futurs cadres et comme une voie de dialogue entre niveaux hiérarchiques. Toutefois, cela ne va pas sans résistances et problèmes psychologiques d'après Paul Réal. La possibilité d'établir des prévisions correctes inquiète déjà certains des intervenants qui craignent de manquer de

statistiques fiables. Ce thème récurrent tout au long de la conférence semble constituer une pierre d'achoppement au développement des budgets.

Le Dr Ludwig traite d'un thème original : « *Le budget du capital d'exploitation* ». Il se demande quels sont les capitaux nécessaires à l'activité d'une entreprise. Il développe ainsi des propos qui rappellent le besoin en fonds de roulement normatif. Selon lui, le contrôle budgétaire, du fait de ses prévisions, a un rôle à jouer pour résoudre ce problème. La présentation de Sir Henry Bunbury est originale. Elle porte sur « *le budget de l'Etat comparé avec le budget d'une entreprise* ». Il note une différence essentielle. En effet, le but de l'Etat est de présenter des budgets économisant les deniers publics, alors que celui de l'entreprise est de présenter le budget le plus important (signe d'une expansion). Enfin, Greene (directeur de The British Tabulating Machine Company, Londres) s'intéresse aux conditions techniques de réalisation du contrôle budgétaire avec « *les machines tabulatrices et le contrôle budgétaire* ». Il fait en définitive une publicité pour ses machines qui permettent de nombreux traitements grâce aux cartes perforées.

Ce congrès est intéressant à plusieurs titres. Tout d'abord, les participants ont eu un panorama très large de ce qui se peut faire en matière de contrôle budgétaire. Que ce soit par les intervenants eux-mêmes ou par la documentation fournie ou conseillée, un très grand nombre de thèmes est traité. Leur modernité est flagrante. On aura reconnu au passage les budgets flexibles, les problèmes psychologiques liés au contrôle budgétaire, les problèmes organisationnels, techniques, etc. Au-delà de l'ingénierie organisationnelle, la dimension sociale et politique des budgets occupe également une place importante. Les participants à cette conférence semblent bien armés pour diffuser plus largement ce qu'ils ont appris. Ils vont d'ailleurs s'y employer. Les publications ayant trait à cette technique sont nombreuses à partir de cette date. Les participants français occupent pendant longtemps les devants de la scène du contrôle budgétaire. Ils en reviennent avec un enthousiasme extraordinaire. La conférence marque les esprits et est encore citée en référence en 1953 par la Cégos, dans l'une de ses présentations (Cégos, 1953).

En marge des débats, des comités par secteurs économiques sont constitués afin de faciliter les échanges entre représentants de chaque entreprise. Robert Satet propose la création de « *groupements nationaux pour le contrôle budgétaire* ». Il indique que le Comité National pour l'Organisation Française (CNOF) pourrait en prendre la charge pour la France. Les Comités nationaux de chaque pays seraient ensuite fédérés par des

« *groupements internationaux du contrôle budgétaire par industrie* ». Une discussion s'engage sur ce point et aboutit à la création d'organismes nationaux en charge du contrôle budgétaire. Une collaboration internationale tente donc de s'engager.

Tous ces éléments expliquent pourquoi cette conférence semble être le point de départ de l'institutionnalisation du contrôle budgétaire en France. Mais, elle nous apprend aussi que les conditions d'émergence du contrôle budgétaire étaient déjà réunies. Les problèmes, auxquels les entreprises cherchent des solutions, existaient déjà. L'exemple américain est connu par quelques-uns. Avant cette date, des pionniers ont cherché à mettre en place du contrôle budgétaire, trouvant souvent leur inspiration chez certains auteurs classiques.

2/ Les pères fondateurs

Deux précurseurs jouent un rôle important en tant qu'inspireurs des techniques de contrôle budgétaire. Il s'agit d'Henri Fayol et de Frederic W. Taylor¹. Les différents auteurs traitant de contrôle budgétaire ne s'y trompent pas, en faisant souvent explicitement référence à leurs travaux.

a) Fayol et la création de la fonction administrative

Henri Fayol, le fils de l'auteur de l'ouvrage de 1916, « *Administration générale et industrielle* » est présent à la conférence de Genève. Lors d'une discussion, il intervient pour préciser que son père, sans parler de contrôle budgétaire, a développé cette technique dans « *une importante entreprise métallurgique et minière* » (IIOST, 1930). La remarque est sans doute présomptueuse mais elle situe bien l'une des sources d'inspiration de la méthode. Dans sa description des six fonctions fondamentales d'une entreprise, Fayol (1916) insiste sur la fonction administrative. C'est là l'un de ses apports essentiels. Sa définition de la fonction est célèbre et se décline en cinq impératifs, « *Administrer, c'est prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler* ». Or ces cinq éléments sont présents dans le contrôle budgétaire à différents degrés. Le contrôle budgétaire est d'abord une prévision. Il contribue à organiser l'affectation des ressources entre les différents acteurs de l'entreprise. Son action de commandement s'exerce au travers des objectifs qu'il fixe à chaque individu. Il

¹ Et les nombreux disciples qui déclinent leurs œuvres.

coordonne les différents flux physiques et monétaires traversant l'entreprise afin de s'assurer de leur cohérence. Enfin, il contrôle les réalisations. Bien entendu, le contrôle budgétaire n'est que l'un des moyens existant pour réaliser ces tâches et il est souvent associé à d'autres outils. Fayol va d'ailleurs plus loin dans ses définitions : « *Prévoir, c'est-à-dire scruter l'avenir et dresser le programme d'action* ». « *Contrôler, c'est-à-dire veiller à ce que tout se passe conformément aux règles établies et aux ordres donnés* ». Le premier élément définit plus qu'une prévision hasardeuse. La prévision est intégrée dans un programme d'action, englobant l'ensemble de l'entreprise. Le contrôle s'enrichit également d'un référentiel en se positionnant par rapport à une prévision.

Fayol développe aussi sa conception de la prévoyance et du contrôle. Il préconise l'unité de programme, c'est-à-dire un plan unique pour ne pas « *créer le désordre* ». Toutefois, il reconnaît la nécessité de décomposer le plan en sous-programme à savoir un programme commercial, technique (on dirait aujourd'hui de production) et financier (aujourd'hui, il serait sans doute de trésorerie). Un plan pour chaque service doit également être défini. N'est-ce pas l'ébauche de la notion de centres de responsabilité ? Le plan doit, en outre, être assez souple pour s'adapter aux fluctuations de l'environnement économique et social. Il doit être décomposé en programmes de durée plus courte afin de fournir un guide pour l'action. Le contrôle doit être effectué dans un délai le plus court possible et s'accompagner de sanctions pour ne pas être une simple formalité administrative. Fayol affirme même que « *dans la grande industrie, le programme annuel est d'un usage à peu près général* ». Les propos de son fils sont donc confirmés, même s'ils semblent particulièrement optimistes compte tenu des observations effectuées sur les entreprises de l'époque.

b) Taylor et l'analyse du travail

L'apport de Taylor lui-même au contrôle budgétaire est important, même s'il n'est pas explicite. Ses disciples sont parfois plus clairs. Charles Penglaou (1935c) ne s'y trompe pas quand il écrit « *ses successeurs (de Taylor), en approfondissant ses conceptions et en développant toutes les virtualités, devaient aboutir à une technique agrandie, qui n'est autre (...) que le contrôle budgétaire* ». James McKinsey¹ l'un des premiers à publier sur le contrôle budgétaire l'a ainsi fait dans le bulletin de la Taylor Society en 1922. Henry Gantt², l'un des disciples de Taylor, contribue également à développer des

¹ Pour une biographie de cet auteur, le lecteur se reportera à Flesher et Flesher (1996).

² Pour une biographie de cet auteur, le lecteur se reportera à Chatfield (1996).

méthodes rationnelles qui doivent conduire au contrôle budgétaire. Cela permet à Meuleau (1992) d'affirmer que « *l'Organisation Scientifique du Travail joue le rôle de Cheval de Troie de la nouvelle gestion* ».

La direction scientifique des entreprises, principal ouvrage de Taylor (1911), apporte deux résultats importants. D'une part, il propose une structure organisationnelle et un mode de direction, d'autre part, il modifie les conditions de travail au sein des ateliers.

Taylor a tout d'abord permis l'émergence d'une puissante technostructure organisant l'activité des opérationnels. Les méthodes de travail ont été décomposées en tâches élémentaires, puis recomposées pour éliminer tous les mouvements inutiles et dispendieux. L'idée est d'éviter le gaspillage des ressources et particulièrement du temps ouvrier. Le contrôle de gestion s'intègre à cette technostructure. Celle-ci est chargée de rendre le travail des opérationnels plus efficace. Dans les ateliers, cette pratique est poussée à l'extrême : « *Vous n'avez pas à penser ! Il y a d'autres gens qui sont payés pour cela* », rapporte Hyacinthe Dubreuil (1929) dans son étude de l'Organisation Scientifique du Travail (OST) aux Etats-Unis. Or le contrôleur de gestion, qui établit les budgets et qui détermine les résultats de chaque centre de responsabilité, travaille à partir des chiffres fournis par les opérationnels. Il corrige les objectifs qui lui sont proposés ou les fixe lui-même, à charge ensuite aux responsables hiérarchiques et à leurs subordonnés d'expliquer les écarts constatés. Il a un pouvoir normalisateur très important et contribue à définir la productivité normale des exécutants. Emile Rimaillho (1936) précise comment le contrôle budgétaire s'articule avec l'OST : « *l'étude et la préparation élémentaire du travail était l'école de la collaboration des cadres inférieurs ; le contrôle budgétaire est l'école de la collaboration des cadres supérieurs* ». Le contrôle budgétaire prolongerait donc l'OST vers le haut de la hiérarchie et vers le travail de bureau. L'ingénierie de gestion complète alors l'ingénierie technique, le contrôle budgétaire devenant l'outil de mesure. De même que le contremaître dispose d'un chronomètre pour mesurer le temps passé pour chaque tâche par l'ouvrier spécialisé, le contrôleur de gestion possède, avec les budgets, un outil de mesure de l'activité et des performances des opérationnels. Le budget devient le standard avec lequel un responsable de centre opérationnel est jugé.

La parcellisation du travail engendrée par le taylorisme est aussi un facteur propice au développement du contrôle budgétaire. La meilleure connaissance de la technologie utilisée facilite l'établissement des prévisions. En ayant « ouvert la boîte noire », l'OST met en évidence les relations entre *inputs* et *outputs*. La cloisonnement de l'entreprise

en départements et services a également facilité l'application du contrôle budgétaire. En créant d'abord l'ouvrier spécialisé, puis des regroupements d'ouvriers spécialisés dans des départements homogènes, les cadres se sont trouvés face à une organisation simplifiée. Plus le travail est complexe, plus sa mesure est difficile ; or, l'OST a considérablement simplifié les processus élémentaires de travail. Il devient alors possible de mesurer de façon plus sûre l'activité d'un centre particulier.

L'œuvre de Taylor n'explique pas à elle seule le développement du contrôle budgétaire. Ses principes contiennent en effet des éléments contradictoires avec le développement des budgets. L'OST est d'abord une organisation du travail très centralisée où le pouvoir de fixer des objectifs est intégralement aux mains des dirigeants, alors que le contrôle budgétaire demande, le plus souvent, la participation des opérationnels. Ces derniers communiquent les prévisions nécessaires à l'établissement des budgets et participent souvent aux commentaires des résultats. Le Dr Ludwig (1930b) le confirme : *« Le budget enseigne la responsabilité. Il préconise l'esprit d'initiative à l'intérieur des limites qu'il a posées. Si l'on est convenu d'un budget avec un chef de service, un chef d'atelier, un vendeur, on peut lui laisser pleine liberté dans son travail. Le chef d'atelier est astreint à une certaine livraison quotidienne (...) Pour le reste, à lui de diriger sa section comme bon lui semble (...) A la place de règlements centralisés et d'une surveillance exercée jusque dans les plus petits détails, on décrète l'autonomie des différents services (...) On le voit, des principes comme ceux-là sont à l'opposé de la centralisation d'un Taylor »*. La participation et l'autonomie sont nécessaires au développement des budgets.

Parmi les successeurs de Taylor, Gantt tient une place particulière. Ses méthodes de planification sont connues en France, où elles sont diffusées par un ingénieur-conseil ayant travaillé avec lui, Clark. Les ouvrages de ce dernier sont traduits en français par Thérèse Leroy, rédactrice de la revue *Mon Bureau*. En préfaçant lui-même son ouvrage de 1926, Clark décrit la méthode Gantt : *« M. Gantt concentra son attention sur le développement d'une méthode de représentation graphique qui permît de comparer la réalisation avec les promesses »*. Dans l'esprit, on est très proche du contrôle budgétaire. A noter la simultanéité avec les expériences de Dupont de Nemours et de la General Motors. Clark ajoute *« depuis la mort de M. Gantt, le 23 novembre 1919, les ouvriers, les directeurs et les propriétaires d'exploitations industrielles se sont montrés de plus en plus vivement désireux de connaître les faits relatifs au fonctionnement de leurs industries, de mesurer l'efficacité de la direction et d'assurer justice à la fois à*

l'ouvrier et au propriétaire ». Cette vision idyllique est sans doute exagérée mais elle est à rattacher à un contexte idéologique particulier.

Le graphique de Gantt vise à maîtriser la durée des différentes opérations dans une usine ou dans un atelier à l'aide de diagrammes de représentation des temps opératoires. L'idée n'est plus de comparer des réalisations à celles d'opérations antérieures, mais de les comparer à une norme définie une fois pour toute. L'ouvrage de Clark explique comment tenir à jour ces graphiques et propose des exemples d'application. Clark, intervenant à la conférence de Genève, contribue ainsi à développer le contrôle budgétaire en France. Cette nouvelle technique doit maintenant être mise en relation avec les problèmes que rencontrent les entreprises et pour lesquels elles recherchent une solution.

3/ Les attentes des entreprises

A la fin des années vingt, les entreprises s'interrogent sur leurs problèmes de gestion. Différentes solutions sont proposées et préfigurent parfois le contrôle budgétaire. Le livre d'Alfred Berran (1926), *« la gestion méthodique des entreprises »* en est un exemple. L'auteur propose des solutions aux entreprises, en utilisant l'ensemble des techniques comptables. Il s'inspire des principes de Fayol qu'il cite à de nombreuses reprises. Il préconise la mise en place de prévisions, et d'un contrôle des réalisations dans le but d'éviter les vols. On retrouve nombre d'éléments nécessaires aux budgets. En effet, les prévisions et les réalisations n'ont pas un caractère systématique et ne sont pas « bijectives », au sens où une prévision n'est pas mise en relation avec une réalisation. Un contrôle plus sérieux, par une analyse des écarts, est pressenti sans que l'on sache encore le construire.

R. Satet et J.J. Quaglioni (1927a) proposent une méthode qui préfigure sans doute aussi le contrôle budgétaire : *« l'application de la méthode auto-contrôle débute par l'établissement d'une feuille d'analyse, où chacun doit, selon son sens, détailler les fonctions qu'il remplit dans l'entreprise, d'après quel document il les accomplit... »*. *« Chaque jour, chacun doit chiffrer l'accomplissement de sa tâche, signaler, lui-même, les retards et les difficultés, en indiquer les raisons, proposer les remèdes »*. On pressent que ces auteurs sont sur la voie d'une solution, pour le moment encore imparfaite.

Meuleau (1992) signale aussi une étrange pratique venue des Etats-Unis et au développement très limité. « *Chaque employé se voit accorder personnellement un budget maximum pour ses fournitures et, en cas d'économie, reçoit une partie de la somme non dépensée* ». Si des éléments techniques de solution se font jour, la doctrine fait encore largement défaut.

Parallèlement, les entreprises américaines développent des exemples riches d'enseignement pour les praticiens.

4/ L'expérience américaine est connue très rapidement

De nombreux praticiens français se rendent aux Etats-Unis durant les années vingt. C'est pour certains l'occasion d'observer le contrôle budgétaire en fonctionnement. Ainsi selon Meuleau (1992), citant Kuisel, « *c'est au tour des responsables de l'industrie électrique (N.D.A. : après ceux de l'automobile) de s'émerveiller de l'avance organisationnelle et du climat social des grandes firmes d'outre-Atlantique. La General Electric qui, par sa filiale la Compagnie Française Thomson-Houston, exerce une grande influence sur cette activité en France, invite à la fin de 1925, un groupe de dirigeants des principales compagnies de production distribution d'électricité et de fabrication de matériel électrique. Parmi eux, Albert Petsche et Ernest Mercier de l'Union d'électricité, et Auguste Detoef, alors directeur général de la Compagnie Française Thomson-Houston. (...) Detoef retient la création et l'animation du marché, les relations de travail détendues sans considérations hiérarchiques, l'importance de la recherche, la standardisation* ». Selon Meuleau, Auguste Detoef prend alors connaissance du contrôle budgétaire et de la structure multidivisionnelle développée par la General Electric. Environ trois ans plus tard, il développe, au sein de son entreprise, les méthodes qu'il a observées aux Etats-Unis. Le contrôle budgétaire fait alors partie des innovations importées.

De nombreux autres voyageurs d'affaires se sont déjà rendus aux Etats-Unis sans faire mention du contrôle budgétaire dans leurs récits. Ainsi, peut-on citer les voyages des constructeurs automobiles avant 1914 et celui de Dubreuil, auteur de Standards (1929) qui étudie *in vivo* l'OST. Ce sont surtout les relations sociales aux Etats-Unis qui frappent les voyageurs. La place de l'homme au sein de l'entreprise prend alors une autre dimension (Meuleau, 1992).

5/ Les entreprises pionnières en France et en Grande-Bretagne

Comme la conférence de Genève en 1930 l'a montré, quelques applications semblent déjà avoir vu le jour et ont été suffisamment diffusées pour être significatives. M. Antoine, le représentant de la Compagnie d'électricité de Strasbourg, intervient dans une discussion à Genève pour signaler que son entreprise fait déjà du contrôle budgétaire. L'Alstom aurait également mis sur pied un système budgétaire. Ces entreprises font partie des précurseurs mais seuls les cas des imprimeries Delmas et du britannique Renold seront évoqués ici, car ils sont représentatifs des exemples des années vingt.

a) Les imprimeries Delmas, inventeur autonome

Concernant les Imprimeries Delmas, Satet¹ (1942b) nous apprend, dans un cours de l'EOES², que le contrôle budgétaire y aurait été développé à partir de 1924. « *Au début, il n'a porté que sur les taux horaires des équipes de fabrication, et chaque année, profitant de l'expérience acquise, il a été étendu à tous les services* ». Apparemment, les prévisions ont été facilitées par certains éléments : les contrats semblent reconduits tous les ans et le coût du travail, fixé avec des syndicats influents, selon des coefficients reportés d'une année sur l'autre du fait de la stabilité des conditions de production, est facilement prévisible (Satet, 1936a). Selon Satet, cela aurait permis à la société de faire passer sa production de 29 millions de feuilles imprimées en 1912-1913 à 38 millions en 1925-1926, avec un effectif et un niveau d'équipement constant. Le contrôle budgétaire est, dans cet exemple, un facteur important de gains de productivité.

Dans un article de 1933 paru dans *l'Usine*, Satet (1933b) développe outre le cas des imprimeries Delmas, Chapon et Gounouilhou, celui des établissements Amouroux (matériel agricole) et des établissements Kiener (textile). Les imprimeries Delmas, Chapon et Gounouilhou ont, selon Satet, deux budgets distincts : le budget commercial et le budget industriel. Le premier comprend : la fixation du chiffre d'affaires probable, la fixation des dépenses, la détermination du bénéfice. Le second comprend : pour chaque groupe et équipe de fabrication autonomes, la connaissance de sa capacité de production, de sa production envisagée (fondée sur sa capacité et sur le chiffre d'affaires prévu), auxquels s'ajoute la répartition des dépenses par équipes, la

¹ Il faut noter que Satet est en 1935 directeur de Delmas Editeur mais on ne sait pas depuis quand.

² Ecole d'Organisation Scientifique.

détermination d'un taux horaire de production destiné à l'établissement des devis et le prix de revient.

Enfin, signalons que l'assemblée générale ordinaire de l'Union des Industries Métallurgiques et Minières¹ (UIMM) dans son rapport du 19 février 1929 fait état d'un document concernant cette expérience. On y apprend la publication, en 1928, d'un rapport sur « *l'Organisation Scientifique aux Imprimeries Delmas* ». Ce rapport a été très demandé, ce qui signifie que l'expérience n'est pas restée inconnue².

b) L'exemple européen le plus cité : Hans Renold

Le britannique Renold, des établissements Hans Renold Limited, expose une première fois sa tentative d'implantation du contrôle budgétaire au IV^e Congrès International d'OST qui se tient à Paris en juillet 1929 (Meuleau, 1992). Il y diffuse un document d'une cinquantaine de pages. En outre, un document a été publié en janvier 1929, antérieurement au congrès : il présente sans doute un résumé de cette expérience et s'intitule « *Le contrôle budgétaire des entreprises Hans Renold* ». Les informations qui suivent ont été extraites de ce document³.

Renold est une entreprise anglaise installée à Manchester et fabriquant des chaînes en acier. Elle développe un système budgétaire depuis dix ans. Le budget est fondé sur une prévision des ventes qui sert à l'établissement d'un budget de fabrication. Celui-ci permet de connaître les investissements nécessaires afin d'en déduire les besoins de trésorerie. Le directeur général et les directeurs technique et commercial, examinent les prévisions et dessinent un plan général d'évolution pour l'entreprise. L'indicateur prix-volume est particulièrement surveillé. Il exprime la relation existant entre la production et les investissements. L'augmentation de la production ne signifie pas forcément une augmentation du profit car cela peut nécessiter des investissements supplémentaires. Cette étude s'assure donc qu'il est intéressant de continuer à produire (ne parlerait-on pas d'analyse marginale aujourd'hui ?). La fonction de contrôle budgétaire traite également de tout problème ayant trait aux prix de revient. Les prévisions sont appelées

¹ EDF - Fond Condorcet, 789393 - Assemblée générale ordinaire de l'UIMM, Rapport du 19 février 1929.

² A partir de 1930, Satet est le chef du service d'Organisation scientifique à l'UIMM. La coïncidence n'est sûrement pas fortuite.

³ Les documents également distribués à la conférence de Genève servent à l'établissement d'un cas pour le Centre de Perfectionnement des Affaires : CPA SA 234 (1930).

des « *chiffres programmes* ». Pour chaque ligne du budget semestriel, des tolérances sont définies, qui représentent les dépassements admis. Les études sur les standards sont revues tous les ans. C'est le service comptabilité qui traite principalement du contrôle. Les organigrammes de la société montrent que l'entreprise a une structure fonctionnelle avec des services d'état-major financiers très développés.

De ces deux expériences ressort l'impression qu'il s'agit d'un contrôle budgétaire tâtonnant, mal assuré et, selon nos critères actuels, assez peu orthodoxe. Cela s'explique sans doute par le caractère pionnier de ces tentatives. Il y a un véritable apprentissage se réalisant par essais et erreurs. On peut toutefois regretter de n'avoir aucune information sur les sources d'inspiration qui ont conduit ces entreprises à adopter de tels comportements.

6/ La conférence de Genève : source d'inspiration

Certains représentants d'entreprises présents à Genève envisagent alors de faire du contrôle budgétaire ou cherchent à perfectionner des techniques déjà en place depuis peu. C'est le cas du Printemps, représenté par Laguionie. Deux interventions devant la Cégos (Saint-Pulgent, 1934, 1942) nous rappellent les faits. Pour le public, Le Printemps est avant tout un magasin de vente au détail. Mais l'entreprise dispose de nombreuses autres activités. Le « *magasin de nouveautés* » se double d'abord d'une activité de ventes par correspondance. On trouve également une activité de fabrication et de confection « *pour hommes et dames* ». Il y avait aussi, pendant un temps, une fabrication de lingerie, de faïencerie et de meubles. Pour ces activités, le magasin a « *décentralisé (son) activité de vente au détail par la création ou la prise en gérance de Maisons de Nouveautés en province ou à l'étranger. Par ailleurs à côté de la formule de Vente type grand Magasin de Nouveauté, nous avons organisé des magasins suivant la formule Prisunic ou Bazar. Enfin, le Printemps a été amené à utiliser ses services centraux d'achat, de fabrication et de vente, non pas seulement pour ses propres besoins, mais pour les mettre à la disposition de Maisons Extérieures, que nous appelons des affiliés, et auxquels nous offrons de servir soit de commissaire à l'achat, soit de grossistes, soit de conseiller technique pour tout ce qui concerne l'organisation et l'exploitation des Magasins* ». Il s'agit donc d'un conglomérat doté de centres de responsabilité.

La structure traditionnelle du Grand Magasin est fondée sur le rayon. Le Printemps modifie ce modèle à partir de 1930. La Samaritaine apparaît comme l'exemple type d'un grand magasin tel que pouvait l'être Le Printemps avant sa mutation au début des années trente (Meuleau, 1992). Les chefs de rayon ont tout pouvoir, la direction générale n'intervient pas dans leurs choix. L'activité des rayons est juste sous surveillance et des comparaisons de résultats sont effectuées entre eux mais aucune autre ingérence n'est envisagée. Dans les années trente, Le Printemps se restructure et sépare formellement la vente des achats. Cela permet de tirer parti des économies d'échelle. Mais, cette politique entraîne sans doute un problème de coordination.

C'est suite à la conférence de Genève que Le Printemps semble avoir adopté le contrôle budgétaire¹. A cette source d'inspiration se mêle d'autres incitations. Meuleau reprend ainsi une analyse originale pour expliquer « économiquement » le développement du contrôle budgétaire dans ce grand magasin². La fiscalité de l'époque inciterait les entreprises à morceler le chiffre d'affaires et à réduire le nombre de salariés par établissements. Le recours aux budgets s'impose alors selon Meuleau (1992) : « *seul le contrôle budgétaire peut coordonner l'activité d'exploitations aussi disparates en imposant un système uniforme* ». La société est alors divisée en « *entreprises* » indépendantes, libres de s'adresser à l'extérieur si bon leur semble. Mais la direction veille : « *les gérants s'aperçoivent rapidement que la vision limitée des chefs d'exploitation les conduit le plus souvent à négliger la conjoncture, ou plutôt à considérer comme invariable la tendance passée* » (Meuleau, 1992).

Les sources d'inspiration à la base de la réorganisation de l'entreprise se trouvent aussi aux Etats-Unis (Saint-Pulgent, 1934). Des patrons américains de la grande distribution se rendent en France dans les années vingt et rencontrent leurs homologues français. L'Association internationale des Grands Magasins renforcent les convictions pro-américaines des patrons du Printemps (Kaufmann, 1933). De plus, un ingénieur-conseil, ayant séjourné longtemps aux Etats-Unis, intervient au Printemps, pour les aider à développer le contrôle budgétaire. Le Printemps est inscrit au Comité National de l'Organisation Française (CNOF) dès 1934 ce qui doit renforcer son intérêt pour le contrôle budgétaire. C'est sans doute l'une des premières entreprises à vraiment réaliser du contrôle budgétaire en France.

¹ On peut douter qu'un réel contrôle budgétaire fonctionnait auparavant.

² Reprise aussi dans le cas CPA, 1943 sur le Printemps.

Un autre exemple nous est donné par la société des Hauts-Fourneaux de Denain et d'Anzin (Collectif UIMM, 1932). Lors d'une visite d'usine organisée au début des années trente et à laquelle participent Jean Benoit de la société Pechiney, Delpuech de la CGCEM, toute l'équipe du Paris-Orléans, Satet et d'autres personnalités, M. Couade, directeur général de la Société de Denain-Anzin commence la visite par un exposé sur la notion de prix d'ordre, proche des prix de cession interne. Lors de leur mise en place, il y a quelques années, on a demandé à chaque chef de service d'établir des prévisions sur ses coûts de revient, les coûts fixes leur étant affecté par un système d'abonnement. Tous devaient alors justifier mensuellement de leurs résultats. Vers le mois d'octobre de chaque année, il était demandé aux chefs de service d'établir les budgets de dépenses de l'année suivante¹. Ils établissent alors autant de budgets que de chapitres dans les prix de revient (main d'œuvre, entretien direct, réparations de fours...). L'ensemble des budgets forme la masse des abonnements. Ils comprennent essentiellement des coûts fixes et indirects car les coûts variables directs (matière, etc.) sont régis par le système des prix d'ordre. Cela permet de mesurer « *l'intensité* » du travail. « *Chaque mois, la situation des dépenses réelles est comparée avec les prévisions et les chefs de service responsables fournissent des rapports justificatifs* ». Le système ainsi mis en place dépendait d'un seul homme (non nommé) qui, pour la résolution des problèmes d'équilibre des budgets, répondait à ses collaborateurs « *C'est affaire d'Ingénieurs, disait-il...* ». Il prônait une grande autonomie et une certaine décentralisation. Apparemment, le but de son système était de mesurer « *sans aucun doute la mauvaise ou la bonne marche du service* ».

C'est aussi à partir de cette date que Pechiney développe son contrôle budgétaire sous la conduite d'un cabinet de consultant, dont le responsable n'est autre que l'américain Clark, intervenant à Genève. Mais si les propos tenus lors de la conférence apparaissent très modernes et très ambitieux, les expériences en place dans les entreprises semblent plus modestes. A partir de cette base, le contrôle budgétaire se développe toutefois tout au long des années trente.

B- Une diffusion assurant une large publicité

A partir de la conférence de Genève, le contrôle budgétaire connaît une expansion importante en France. On pourrait presque parler d'une mode. Le phénomène est

¹ Le document de référence cite à cette occasion, la conférence de Genève de 1930.

beaucoup plus perceptible au niveau des discours qu'il ne l'est dans les applications des entreprises. Plusieurs modes de diffusion méritent notre attention : les publications et les congrès d'une part et les organismes de concertation et de formation d'autre part. Des personnalités marquantes ressortent de ce panorama. Elles peuvent être considérées comme les fondateurs de la discipline en France.

1/ Informer sur le contrôle budgétaire

Il ne saurait être question d'examiner l'intégralité des publications concernant le contrôle budgétaire dans les années trente, du fait de leur importance. De plus, ces publications sont souvent redondantes et une étude exhaustive n'apporterait que peu d'informations supplémentaires. L'importance du travail effectué et la diffusion réelle du contrôle budgétaire peut s'appréhender au travers des revues, des comptes-rendus de salons et congrès et de la publication d'ouvrages clés.

a) Les revues touchent un large public

Quelles sont les revues traitant du contrôle budgétaire¹ ? Elles sont diverses et s'adressent à un public hétérogène. La première revue à publier sur le contrôle budgétaire est *Mon Bureau*, dirigée par Gaston Ravisse et Thérèse Leroy, tous deux présents à Genève en 1930. Elle ouvre largement ses colonnes aux auteurs désireux de traiter du contrôle budgétaire. Dès août et septembre 1930, elle se fait l'écho de l'événement suisse du mois précédent. Entre 1930 et 1931, elle publie 22 articles sur le sujet. La revue *Organisation* consacre une trentaine d'articles au contrôle budgétaire dans la première moitié des années trente et même un numéro spécial en 1935. La revue *Méthodes* prend ensuite le relais et publie une vingtaine d'articles entre 1933 et 1939. *Le Commerce* y consacre neuf papiers entre 1930 et 1939 (ces publications ont surtout lieu après 1935). *L'Usine* en publie une dizaine entre 1932 et 1935 et *La Comptabilité*, cinq entre 1931 et 1938. Il s'agit là de revues traitant souvent du contrôle budgétaire. Par ailleurs, un nombre important de revues de toutes origines l'abordent de façon épisodique. Pour juger de cette diversité et sans souci d'être complet, citons le *Bulletin de l'association technique de fonderie de France* (1934), le *Bulletin de la Société industrielle de Rouen* (1936), le *Comité permanent d'organisation bancaire* (1934), la

¹ Nous excluons volontairement les revues des organismes de concertation (CNOF, CGPF...) qui seront traitées plus bas.

Compagnie des chefs de comptabilité (1931), *Fils et tissus* (1934). Cette hétérogénéité garantit qu'un large public est mis en contact avec le contrôle budgétaire. Pour être complet, il faudrait toutefois connaître le nombre de lecteurs concernés, mais cette information n'est pas disponible. Il n'a pas été tenu compte non plus des commentaires d'ouvrages et de conférences traitant du contrôle budgétaire. Assez succincts, ils entretiennent néanmoins l'intérêt des lecteurs, tout comme les nombreux congrès.

b) Les congrès permettent des contacts fréquents

Les congrès sont également un lieu d'échange d'information. Deux d'entre eux peuvent retenir notre attention. L'un parce qu'il concerne les comptables et l'autre parce qu'il illustre les échanges internationaux.

En 1935, se tient à Marseille un congrès de comptabilité (Congrès National de Comptabilité, 1935) ayant notamment pour objectif¹ de situer le rôle du comptable face à ce nouvel outil. Les comptables, et plus particulièrement les comptables d'entreprises (par opposition aux experts-comptables libéraux) semblent en effet bien placés pour revendiquer la gestion du tout nouveau contrôle budgétaire. Mais deux affirmations nuancent cette impression et sont révélatrices de l'état d'esprit qui règne dans ce congrès. « *Sachons nous rendre utile et nous cesserons d'être considérés comme des frais généraux* ». « *Une grande place, une place essentielle est réservée aux comptables dans l'organisation sociale. Pour l'avenir de la profession et pour le bien public, il faut qu'il s'en empare* ». Ces deux assertions montrent que la place du comptable ne va pas de soi. La profession se sent menacée. Cette nouvelle technique représente pour elle l'opportunité de se rendre utile et d'acquérir du pouvoir dans l'entreprise. Durant cette conférence, M. Seu, l'un des intervenants, fait une remarque montrant aussi que les comptables ont peur de la concurrence exercée par d'autres services. Ainsi dans une partie intitulée « *le comptable devant le problème budgétaire* » : « *Il faut que parmi les comptables attachés à une entreprise, se distingue une élite, et, disons-le, que cette élite ne reste pas comme une chrysalide dans son cocon, mais qu'elle en sorte, qu'elle soit agissante au sein de la profession et qu'elle ne laisse pas des faiseurs lui ravir la place à laquelle elle doit prétendre en jetant un discrédit sur la profession toute entière* ». Le rôle du comptable et de la comptabilité dans les techniques de contrôle budgétaire n'est

¹ Outre, le contrôle budgétaire, ce congrès a également abordé l'influence de la mécanisation comptable, le commissariat dans les sociétés anonymes et le statut externe du comptable à chaque degré de la hiérarchie.

donc à cette époque pas bien établi. A tel point que les comptables s'interrogent eux-mêmes sur leur place au sein de ce système.

Et pourtant, le contrôle budgétaire nécessite la mise en place d'une organisation particulière pour bien fonctionner. Les différentes charges ne doivent plus être enregistrées selon leur nature, mais selon les différentes fonctions de l'entreprise auxquelles elles se rattachent, ou par centre de responsabilité. Le cloisonnement de l'entreprise en centres autonomes de responsabilité rend la comptabilité particulièrement pertinente pour saisir les mouvements entre ces différents centres. Chaque centre de responsabilité devient une petite entreprise qu'il s'agit de gérer. Si le contrôle budgétaire est construit sur des bases fonctionnelles, la comptabilité peut s'adapter à cette forme. Le contrôle budgétaire met en évidence les fonctions de production, de commercialisation, d'administration... Au sein de la fonction de production, on distingue également l'approvisionnement et les différentes étapes du processus de production. La comptabilité peut alors reprendre cette organisation par fonction. Elle permet de mettre en évidence les résultats des différentes parties de l'organisation. Les comptables de cette époque sont conscients de cette opportunité. Ainsi pour Gaston Commesnil, lors du même congrès comptable : « *Le contrôle budgétaire est basé sur une organisation fonctionnelle ; la classification des comptes faite, sur les mêmes bases, permettra à la direction d'exercer un contrôle sur l'activité des services responsables* ».

La superposition d'une comptabilité par nature et d'une comptabilité par fonction permet alors de s'adapter au contrôle budgétaire. L'utilisation de la comptabilité aux fins de contrôle budgétaire ne présente dès lors aucun problème majeur. Et, comme le fait remarquer Seu, la comptabilité n'a plus besoin que de quelques améliorations mineures pour convenir tout à fait à cette nouvelle fonction : « *La comptabilité avait déjà ses plans et sa production propre. Sa production, c'était des états récapitulatifs, comparatifs, qui n'indiquaient peut-être pas ce qu'auraient dû être les productions ou les rendements rapportés à des prévisions systématiques, mais, ce qu'ils étaient par rapport aux chiffres du passé...* ». Elle change juste de perspective, les prévisions complète l'analyse du passé. En créant de petites entités assimilables à des entreprises de tailles réduites, le contrôle budgétaire permet à la comptabilité de s'affirmer dans son nouveau rôle. Le budget permet à un subordonné de rendre des comptes à son supérieur hiérarchique. Ce qui est bon pour l'entreprise dans son ensemble l'est aussi pour chacun des centres autonomes de responsabilité. Si la comptabilité peut informer les actionnaires de la gestion des responsables de l'entreprise, elle peut tout aussi bien remplir la même fonction avec les centres de responsabilité. Ce congrès est

particulièrement typique des relations entre les comptables et le contrôle budgétaire dans les années trente.

Le V^e Congrès International d'Organisation Scientifique du Travail se tient à Amsterdam en 1932. On y traite assez peu du contrôle budgétaire. Mais c'est l'occasion de prendre des contacts utiles et de rencontrer des entreprises ayant tenté l'aventure. Ainsi, Robert Satet (1942b) dans son cours à l'EOES se souvient d'y avoir rencontré les représentants d'une entreprise hollandaise, les usines J. Van Nelle (importation de cacao, café et tabac). Le cas est intéressant puisque c'est le représentant de l'entreprise, M. Van der Leuw, qui y a développé le contrôle. Or, c'est aussi lui qui avait présidé les travaux de la conférence de Genève, on voit donc encore l'impact de cette conférence. Satet a pu se rendre compte, lors de ce congrès, des réalisations de cette entreprise. Il cite également un article paru dans la revue *Méthodes* et exposant cette expérience.

L'Usine (1932) avait également publié un compte-rendu de cette conférence où il est mentionné que 19 mémoires portant sur le prix de revient étaient à l'ordre du jour. Mais apparemment, peu traitaient de contrôle budgétaire. Un inconnu, cité par Satet (1936a), y fait une intervention sur le thème « *Le budget considéré comme base de détermination et du contrôle des crédits bancaires* ». Il s'agit sans doute de Penglaou, mais ce n'est qu'une hypothèse. Ce congrès est révélateur des réseaux de relations qui parcourent alors l'Europe.

Au moins quatre autres congrès rendent compte d'interventions sur le contrôle budgétaire. Citons, le XIII^e Congrès de Fonderie de Nancy (1934), le Congrès d'Organisation commerciale (1934), le VI^e Congrès International d'Organisation Scientifique du Travail à Londres (1935)¹ et enfin le Congrès d'Organisation des entreprises de Liège (1939) en Belgique où de nombreux français sont présents. La réflexion est donc internationale. Les français font preuve d'une grande assiduité dans ces réunions, elles-mêmes d'ailleurs largement commentées ensuite au niveau national.

¹ Le lecteur intéressé se reportera à Quail (1997).

c) Trois ouvrages banalisent le concept de contrôle budgétaire

Comme pour les revues, il n'est pas question d'examiner toute la production livresque. Certains ouvrages et leurs auteurs méritent toutefois un examen particulier.

Le premier ouvrage faisant date est celui publié en France par l'allemand Ludwig en 1930 (Ludwig, 1930b). Cette traduction est, à notre connaissance, le premier ouvrage en langue française, de cette importance, sur le contrôle budgétaire. L'auteur commence par rappeler les principes du contrôle budgétaire. Puis, pour être plus concret, il donne deux exemples d'application, sans doute tirés de sa propre expérience professionnelle. Les deux entités retenues sont une fabrique automobile et la succursale d'une fabrique automobile. Il ne divulgue pas leur nom mais les comptes-rendus de la conférence de Genève, dont Ludwig était l'un des initiateurs, nous apprennent qu'il est directeur des usines Horsch travaillant effectivement dans l'industrie automobile. Son livre finit avec une rubrique générale indiquant une « *utilisation du budget à des fins particulières* ». Le budget est ainsi vu comme le moyen de connaître le capital nécessaire à une affaire, on retrouve la notion de BFR normatif déjà rencontrée, et comme un moyen de contrôle du crédit.

Le deuxième livre qui marque son époque est celui de Satet (1936a). Il est intéressant à deux titres, de par la personnalité de son auteur et du fait de sa bibliographie et des exemples mentionnés. Robert Satet est l'un des personnages les plus importants du petit monde des économistes d'entreprises des années trente. Il voue sa carrière au contrôle budgétaire à partir de la conférence de Genève. En 1927, il est membre de la Taylor Society. A la même époque, il participe à la création du Comité National de l'Organisation Française (CNOF) qu'il anime ensuite en y faisant un certain nombre d'interventions, notamment sur le contrôle budgétaire. A partir de 1930, il est le Chef du service d'Organisation Scientifique de l'Union des Industries Métallurgiques et Minières (UIMM), puissant syndicat de branche, émanation de la CGPF¹. Il a, dans cette fonction, un rôle normalisateur très important et initie un certain nombre de nouveautés managériales. Il a été, selon un bulletin CNOF d'octobre 1936, le Chef du contentieux du Comité des Forges et Mines de fer de l'est de la France. Il fut également Professeur à l'Ecole d'organisation scientifique du travail (EOES, membre fondateur), à l'Université de Louvain (Belgique) et à l'Ecole Nationale Supérieure des PTT. Il présente des études de cas sur le contrôle budgétaire au Centre de Perfectionnement à

¹ Confédération Générale de la Production Française.

l'Administration des affaires (CPA). Il est intervenu dans le cadre de la Cégos, au moins une fois en 1942. Enfin, ces compétences sont mises directement au service des entreprises où il intervient en tant qu'ingénieur-conseil. Très ouvert à l'international, il se rend vraisemblablement plusieurs fois aux Etats-Unis, où il visite des entreprises et observe leur système de gestion. Satet donne dans son cours de l'EOES de 1942 des détails sur ses voyages. Il fait référence à une entreprise américaine qui fabrique des appareils de chauffage domestique et de cuisine : la Perfection Stove Co de Cleveland. Il indique avoir visité cette entreprise en 1933 lors d'un voyage d'études effectué en compagnie d'industriels. C'est M. Smith, l'un des dirigeants de la compagnie qui leur décrit le fonctionnement de ce système lors d'une « *conférence très détaillée* », suivie de l'examen des différents chiffres. Il cite également le cas d'Edison aux Etats-Unis qui se sert des heures de travail direct comme élément de base des calculs d'imputation des charges fixes. Le directeur technique de cette entreprise lui précise « *qu'il ne faut pas considérer ces calculs comme rigoureusement précis et les accepter comme base sans faire de vérification à chaque étape d'appréciation* ». Avant cela, les calculs étaient faits en se servant d'une base de dépenses moyennes d'où des variations importantes et une estimation qui laissait à désirer. « *Il est nécessaire, en effet, de connaître la relation entre chaque compte et le volume de la production ou tout autre variable qui peut avoir un rapport avec la production* ». Ce que préconise Satet c'est la recherche de la cause des coûts, tout en précisant que chez Edison, « *on a jugé nécessaire de convertir la production en heures de travail direct, de façon à donner une base plus stable, une sorte de dénominateur commun à tous les comptes pour la mise au point du budget soumis à des variations* ». Devant la difficulté à trouver un indicateur représentant la relation entre l'activité et les dépenses, on a donc utilisé les heures directes de main-d'œuvre.

Satet diffuse largement ses observations au sein de la communauté des affaires. C'est en effet un auteur très prolifique. Il publie pas moins de 57 ouvrages sur une période s'étalant de 1926 à 1958. Un bon nombre de ces références concernent le contrôle budgétaire. Son œuvre majeure est sans doute son livre de 1936, portant justement sur cette technique. Tout comme Ludwig, il commence par expliquer les principes du contrôle budgétaire. Dans une deuxième partie, il traite de monographies d'entreprises. Certaines sont anonymes, nous ne connaissons que leur secteur d'activité, d'autres sont nominatives. On trouve : une entreprise de tissage de toile, une entreprise lainière, une bonneterie (Etablissement Doué et Lamotte), la société anonyme des Hauts Fourneaux, Forges et Acieries de Denain et d'Anzin, la société Gouvy et Cie (Maître de forge), les établissements Amoureux (constructeurs de moissonneuses-lieuses), la société

Emidecau (mécanique générale), l'Electricité de Strasbourg, les imprimeries Delmas, Chapon et Gounouilhou. Suivent ensuite un grand nombre d'exemples étrangers et notamment américains. On sent bien la volonté de Satet de montrer que des entreprises de toutes nationalités et de tous secteurs réussissent à faire du contrôle budgétaire. Cette méthode lui apparaît sans doute universelle. Il essaye bientôt de l'appliquer à l'agriculture (Satet et Piel-Desruisseaux, 1946).

Le troisième livre remarquable pour les années trente est sans doute de celui de Maurice Mareuse¹ (1938). On le retrouve souvent cité en référence d'autres travaux. Le titre du livre est novateur : « *Le contrôle de gestion dans les entreprises* ». Il se distingue des précédents sur plusieurs points. Outre le titre novateur, il prend du recul par rapport à la technique. Il s'agit moins de convaincre le lecteur de l'utilité du contrôle budgétaire que de lui donner un cadre d'analyse cohérent pour situer cette nouvelle technique dans les pratiques d'entreprise. Contrairement à Satet, il ne cite aucune référence en notes ou en bibliographie. Ce n'est pas par méconnaissance car on retrouve, dans le corps du texte, des commentaires sur le sixième principe d'Emerson, les travaux de Fayol, père et fils et sur le CNOF. Il s'intéresse aux principes d'organisation de l'entreprise qui, selon lui, guident l'application du contrôle budgétaire. Il préconise l'unité de commandement qui permet de déterminer des centres de responsabilité et de décentraliser. Le danger de la décentralisation est toutefois un cloisonnement trop important. Il faut donc, selon l'auteur, coordonner l'ensemble des unités autonomes. C'est là le but du contrôle de gestion.

On cherche toutefois en vain dans son ouvrage l'existence d'un service fonctionnel dédié à l'activité de contrôle de gestion. Ce sont les services comptables, la hiérarchie et les opérationnels qui se partagent cette activité. Il justifie l'usage de la comptabilité par la garantie et le contrôle qu'elle apporte sur les chiffres. Mais, il préconise également le recours à d'autres statistiques (informations externes, mouvements commerciaux ou financiers). L'analyse des entreprises est tout autant un fait technique qu'un exercice de psychologie. En effet, la personnalité des acteurs explique bien souvent (trop souvent dit Mareuse) les causes des problèmes que rencontrent les sociétés. On dépasse donc avec cet ouvrage les présentations antérieures. Plus conceptuel, Mareuse cherche moins à convaincre, ce qui explique sans doute l'absence d'exemples réels.

¹ C'est apparemment un intervenant en entreprise, si on en croit la préface de Georges Chrétien.

2/ L'apprentissage par la pratique et l'exemple

Un nombre assez important d'organismes d'échanges fonctionnent durant les années trente. Du syndicat professionnel qui tient ses membres informés des nouveautés au groupe de formation à la gestion, en passant par les groupes de réflexion et d'échange, il y a de nombreuses occasions pour les contemporains, un peu curieux, de s'initier au contrôle budgétaire et de se rencontrer. Les cas d'un certain nombre d'entreprises sont présentés dans ces organismes.

a) Le CNOF, organe d'information

Le Comité National de l'Organisation Française (CNOF) organise des réunions sur des thèmes intéressants les entreprises et publie mensuellement un bulletin. Celui-ci contient de petits articles, des résumés de livres et d'articles, les achats de la bibliothèque, des annonces de congrès et signale les publications de revues étrangères (CNBOS¹, etc.). De nombreuses personnalités du monde des affaires appartiennent au CNOF. Nous nous limitons volontairement à ceux jouant un rôle dans le développement du contrôle budgétaire. Satet est l'un des membres fondateurs. Lacoïn² (déjà secrétaire général des Automobiles Citroën) entre au CNOF en octobre 1927. Henri Fayol fils est l'un des vice-présidents (mai 1928). Thérèse Leroy de la revue *Mon Bureau* en est membre (mai 1928). Pechiney y est représenté par de nombreuses personnalités parmi lesquels Auguste Lacroix, chef des services comptables (janvier 1936), et Jean Benoit (juin 1929). De nombreuses entreprises mettant en place du contrôle budgétaire dans les années trente y sont représentées : Le Matériel Téléphonique (LMT), Alsthom (Auguste Detoef et Paul Loeb), Le Printemps, les chemins de fer de Paris-Orléans. Il y a donc une forte corrélation entre les entreprises développant du contrôle budgétaire et leur appartenance au CNOF³.

Le bulletin du CNOF apporte des informations sur le contrôle budgétaire et sur des sujets voisins. Ainsi, M. Bellouard de la société Thomson-Houston⁴, en avril 1928,

¹ Comité National Belge d'Organisation Scientifique.

² Lacoïn introduit par deux fois, sans succès, le concept de contrôle budgétaire chez Saint-Gobain en 1933 et en 1938.

³ Bulletin du CNOF d'octobre 1937 : liste alphabétique de tous les membres. Cf. aussi le supplément en mars 1938, juin et juillet 1938.

⁴ Quail (1997) cite la British Thomson Houston Company comme l'une des premières entreprises à utiliser des budgets. Des échanges d'information ont-ils eu lieu ?

rapporte une visite aux Etats-Unis. Il ne parle pas de contrôle budgétaire mais décrit un outil s'en approchant. Penglaou en 1933 rappelle que l'enquête du V^e Congrès d'OST a noté que peu d'entreprises utilisent cette technique. Le Bulletin de juillet 1936 commente la sortie du livre de Satet. Le cabinet Clark¹ y fait de la publicité pour vanter ses services. Deux de ses ingénieurs-conseils, Charles Héranger² et K.B. White, interviennent dans une journée d'études des stocks tenue le 14 février 1938 et rapportée dans le bulletin de mars 1938. Un numéro spécial sur les prix de revient est publié en mars 1939. Sur des sujets voisins, Alfred Sauvy (novembre 1938) traite de la prévision économique et de l'organisation du travail. Au final, le CNOF semble être un puissant moyen de mise en relation et de communication sur le contrôle budgétaire.

b) Le patronat s'intéresse au contrôle budgétaire

La Confédération Générale de la Production Française (CGPF) et l'Union des Industries Métallurgiques et Minières (UIMM)³ traitent également du contrôle budgétaire. On y retrouve souvent les mêmes personnes qu'au CNOF. Ainsi, Thérèse Leroy représente-t-elle le CNOF auprès de la CGPF, Lacoïn est le représentant de l'automobile, Detoef⁴ est pendant un temps le président de la Cégos, etc.

L'UIMM dispose d'un service d'organisation industrielle animé par Satet. Une série de documents intitulés « *l'Organisation Scientifique aux ...* » est publié au début des années trente sous l'égide de l'UIMM et de Satet. C'est l'occasion de se pencher sur les pratiques de gestion d'une dizaine de grandes entreprises⁵. Quelques-unes montrent ainsi des applications de contrôle budgétaire. La revue de l'UIMM est également un moyen de diffusion de la connaissance. Satet y fait part de la conférence de Genève en 1930 et publie deux autres articles sur le sujet en 1932 et 1934. Dans ce cadre, quelques présentations d'applications du contrôle budgétaire dans les entreprises sont réalisées. On note une présentation sur les chemins de fer de l'Etat (1936). Enfin, en 1936, une enquête sur la méthode de contrôle budgétaire et ses applications est lancée par l'UIMM et fait l'objet d'une publication (Satet, 1936b).

¹ On trouvera en annexe des publicités du cabinet Clark ainsi qu'une photo de Wallace Clark.

² Il faut noter que cet auteur intervient chez Saint-Gobain en 1941 comme ingénieur-conseil et qu'il cherche à introduire le contrôle budgétaire dans la compagnie. K.B. White intervient quant à lui chez Pechiney en 1947

³ Il s'agit de l'un des syndicats de branche de la CGPF.

⁴ Sur la vie de ce grand patron français, on consultera avec intérêt l'article de Kuisel (1975).

⁵ Les références de ces documents sont données dans la bibliographie.

La CGPF comprend une section traitant du contrôle budgétaire. Celle-ci est animée par Paul Loeb (chef du contrôle financier à l'Alsthom). On y note une présentation sur Le Printemps (1934). Un grand nombre de ces travaux sont réalisés en collaboration avec l'UIMM et la Cégos. Loeb est bien placé pour traiter du contrôle budgétaire. Il mène déjà depuis quelques années une expérience du même genre à l'Alsthom sous la conduite de Detoef. L'Alsthom a été créée en 1928 par la fusion de branches concurrentes de deux affaires importantes, la Société Alsacienne de Constructions Electriques et la Société Thomson-Houston¹. La société produit, soit pour des commandes, soit pour le stock, toute la gamme des appareils électriques (du petit au plus gros). La direction générale, bien que réduite, joue un rôle important en maintenant l'unité administrative entre quatre « *groupes* » hautement indépendants et spécialisés. Le contrôle budgétaire consiste, dans ce cadre, à établir un programme annuel pour chaque groupe, où les comptes de résultat et bilans doivent être estimés. Il permet de surveiller le fonctionnement de l'affaire. Pour traiter 2000 rubriques de contrôle budgétaire par mois, le service emploie 2 agents. Le reste du personnel s'occupant de cette activité est emprunté temporairement aux usines. Le service s'occupant de gestion budgétaire porte le nom de « *bureau du contrôle budgétaire* », il est rattaché à la direction financière mais indépendant de la comptabilité pour bien marquer qu'il s'agit de deux finalités différentes.

La Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique du Travail (Cégest puis Cégos), émanation de la CGPF, jouent convenablement son rôle d'agitateur d'idées. Lieu de confrontation d'expériences, la Cégos présente durant les années trente un grand nombre d'exemples d'application du contrôle budgétaire, parmi lesquelles, on trouve entre autres : Le Printemps (Saint-Pulgent, 1934 et date inconnue), l'Alsthom (Loeb, 1934b), Kodak-Pathé (Marot, 1935), l'Electricité de Strasbourg (Inconnu, 1937), les Messageries Hachette (Stosskoppf, 1938). On pourrait en citer bien d'autres. A côté de ces présentations d'expériences, des documents de description du contrôle budgétaire existent rappelant notamment des définitions. L'ensemble de ce travail est coordonné par la section 3. Celle-ci présente en 1936, par l'intermédiaire de Loeb un rapport intitulé « *premières conclusions sur les travaux de la section 3 sur le contrôle budgétaire* ». Durant la Deuxième Guerre mondiale, la Cégos continue son activité et accueille des présentations du contrôle budgétaire à la SNCF (Le Dantec, 1941), chez Arthur Martin (Brouet, 1943)...

¹ Cas CPA : F 1002 (1936) qui s'inspire d'ailleurs largement de Loeb (1935).

c) *Le CPA, premier enseignement structuré de la discipline*

Le CPA (Centre de Perfectionnement à l'Administration des Affaires), créé en 1929 grâce à un partenariat avec Harvard, s'est fixé comme vocation de diffuser les techniques de gestion grâce à un apprentissage fondé sur des cas d'entreprise. Le texte de ces cas est donc riche d'enseignement sur les problèmes que cherchent à résoudre les entreprises de l'époque. Pour Meuleau (1992), ces cas reflètent l'état des méthodes de gestion des entreprises. On ne peut donc être étonné du nombre d'applications portant sur le contrôle budgétaire et les budgets. On y trouve le PLM (1930 et 1931, 1934), Hans Renold (1931), Le Matériel Téléphonique (1932), Aciérie de Pompey (1935), Alstom (1936), Imprimerie Delmas (1936), Le Printemps (1937, 1943), SNCF (1942). Ce sont en tout pas moins de 22 cas portant directement sur le contrôle budgétaire qui sont proposés aux étudiants de 1929 à 1945.

Il faut également signaler les importantes diffusions en langue française réalisées, grâce à leur bulletin, par le Comité National Belge de l'Organisation Scientifique (CNBOS) et l'IIOST. Les français sont très présents dans ces organismes¹.

C- La similitude avec les budgets d'Etat : vers un modèle public

La ressemblance entre les budgets de l'Etat et ceux des entreprises est, très tôt, un sujet de discussion. La conférence de Genève traite déjà de ce problème (Bunbury, 1930). Certains auteurs ont cherché à comprendre les budgets de l'entreprise dans la théorie du budget de l'Etat. Penglaou, après avoir déjà indiqué en 1931 l'origine étatique des budgets, rappelle en 1935 (Penglaou, 1935c) que « *le contrôle budgétaire est, plus naturellement, une prévision de recettes et de dépenses d'exploitation, prévision qu'on rapprocherait périodiquement des recettes ou des dépenses réelles (il est piquant de relever son origine étatique)* ». Les similitudes ne manquent pas en effet entre les deux techniques. Toutes deux séparent les dépenses d'exploitation des dépenses d'investissement. Elles s'appuient sur des prévisions de recettes et de dépenses d'activité. Les entrées de fonds (impôts ou chiffre d'affaires) ne sont pas complètement maîtrisées. Chose intéressante, cette confusion semble se retrouver dans les entreprises publiques. L'une des premières entreprises à annoncer une pratique budgétaire est le

¹ Ces titres se trouvent en bibliographie.

Paris-Lyon-Méditerranée (PLM). De même, les compagnies d'électricité ne tardent pas à suivre. S'il peut y avoir une confusion au départ entre budgets publics et budgets managériaux, rapidement ces sociétés, bien au fait des débats sur le contrôle budgétaire, adoptent des pratiques assez orthodoxes et proche de leurs consœurs du secteur privé. S'agit-il alors d'un modèle français de contrôle budgétaire ?

1/ Le PLM, entre privé et public.

Beaucoup de publications concernent, dans les années trente, les chemins de fer. Le contrôle budgétaire et l'OST y sont souvent évoqués. Ainsi, Dorpmüller (1931) publie dans *Mon Bureau* « *Le contrôle des recettes et des dépenses aux chemins de fer du Reich* ». En 1936, l'UIMM publie « *Chemins de fer de l'Etat : le contrôle budgétaire appliqué aux grands ateliers de matériel roulant* ». D'autres publications pourraient nous éclairer comme celle de Bloch (1935) sur la compagnie du Paris-Orléans ou encore la présentation de Peyronnet (1937) devant la Cégos. Mais ce sont les cas présentés devant le CPA qui retiennent notre attention.

Le Paris-Lyon-Méditerranée¹ (PLM) a signé une convention en 1921, instituant un fonds commun à l'industrie des chemins de fer et l'obligation d'égalité des recettes et des dépenses. Cette société concessionnaire est soumise à des contraintes par l'Etat. Celui-ci prend à sa charge une partie des dépenses d'investissement et autorise le financement des déficits par l'émission d'emprunts remboursables en fin de vie de la concession. Ces facilités ont une contrepartie dans l'établissement obligatoire d'un budget visant à faciliter le contrôle de la tutelle publique sur la compagnie. L'intervention de l'Etat conduit alors à de nouvelles pratiques de gestion. « *Chaque année, conformément aux instructions de l'administration, les Compagnies de chemins de fer envoient au Ministre des Travaux Publics un projet de budget pour l'exercice suivant* ». Il est composé de trois parties : le compte d'exploitation (prévision des recettes et dépenses), le compte d'établissement (correspond à l'investissement) et le compte de réserves (c'est le domaine des actionnaires). Ce budget est nécessaire pour obtenir le financement de l'Etat et son autorisation à émettre des emprunts. Calqué au départ sur un modèle de comptabilité publique et servant à rendre des comptes à la tutelle, cette pratique s'affranchit rapidement de ces objectifs et est utilisée pour une gestion interne.

¹ Cas CPA. Le PLM : F91 (1931). Le PLM : F304 (1932). Le PLM : F665 (1932-1933). SNCF : I 1719 (1942).

Des tableaux chiffrés présentent les évaluations budgétaires. Celles-ci s'appuient sur les données passées et anticipent un *trend* de croissance. Les estimations, assez grossières, sont réalisées au million le plus près. Seules les grandes masses sont *a priori* traitées. Le budget est découpé par mois et permet d'établir une situation mensuelle de trésorerie. La réalité est confrontée aux prévisions, ce qui donne lieu à la mise en évidence d'écarts et à explication de leurs montants. On ne note pas toutefois la présence de centres autonomes de responsabilité, avec des budgets individualisés. La décentralisation reste donc très limitée.

C'est le conseil d'administration ou le directeur général qui se charge de l'établissement du budget. Le responsable de ce document doit avoir une vue d'ensemble de la situation. Le budget est établi en septembre pour être soumis au Ministre avant la fin de l'année. Les charges et les produits sont classés par nature. En 1942, le budget, de la toute jeune SNCF, est préparé par un service spécial sous les ordres directs du directeur général. Un service d'état-major est donc constitué. « *Chaque mois, tout établissement comptable de la SNCF dresse un tableau de ses dépenses, décomposées jusqu'à la rubrique qui constitue le plus petit élément de détail* ». Ce sont donc les unités de la SNCF qui sont garantes du respect des prévisions. Si au départ, il ne semble pas y avoir de décentralisation, en 1942, les opérationnels semblent plus impliqués dans le fonctionnement des budgets. Trimestriellement, les prévisions sont revues et réajustées.

Servant d'abord à rendre des comptes, les budgets sont rapidement utilisés pour une gestion interne où interviennent les opérationnels. Il faut comprimer les dépenses en établissant un lien entre *inputs* et *outputs*. Les dirigeants des chemins de fer participent au fonctionnement des organismes que nous avons déjà décrits. Ils ne peuvent ignorer le développement du contrôle budgétaire. C'est peut-être cela qui les amène à modifier les pratiques publiques. Cet enchaînement se retrouve également dans d'autres entreprises.

2/ La compagnie d'Electricité de Strasbourg

Cette société est un autre bon exemple du rôle de la puissance publique dans le développement des budgets. Une étude de la Cégos (1937b), présentée devant la section n° 3, direction administrative et financière, livre des informations intéressantes. M. Antoine pourrait avoir fait cette présentation. Ce dernier intervient en effet en 1930 à l'IIOST sur le thème « *L'organisation et le contrôle du développement des entreprises* »

de production et de distribution électriques ». Il était de plus présent à la conférence de Genève en tant que directeur général de la compagnie d'Electricité de Strasbourg, où il avait signalé que sa société faisait déjà du contrôle budgétaire. En outre, un cas sur cette entreprise est présenté au CPA en 1938.

Une présentation devant la Cégos (Cégos, 1937b) commence par préciser que le cycle de production des biens d'équipement est long. Ceci oblige naturellement à faire une prévision d'activité à moyen terme. D'autre part, la puissance publique fixe des obligations concernant le montant des tarifs maxima... L'entreprise emploie à cette époque 844 agents et sa clientèle est hétérogène¹. Les services commerciaux comprennent la vente d'énergie, les services « *tout-électrique* », les applications électriques et « *électric-crédit* » (intermédiaires entre les vendeurs d'appareils et le client qui cherche un crédit). Les services techniques incluent les deux centrales, la distribution et les études techniques.

Le budget consiste à faire des prévisions sur les principales valeurs du compte de pertes et profits et à contrôler régulièrement l'avancement des réalisations avec ces prévisions. Le budget est avant tout « *un budget industriel* » estimant les recettes et les dépenses. Il est étroitement relié à la comptabilité. L'auteur précise également que « *le budget doit être rigoureusement sincère : c'est un document confidentiel à l'usage exclusif de la direction et ce serait perdre son temps et son argent que de l'établir en vue d'une action particulière quelconque ; il ne doit pas être prévu pour servir à des discussions sur des relèvements de tarifs ou en vue de démarches auprès des autorités concédantes* » (Cégos, 1937b). Ceci en dit sans doute beaucoup sur les problèmes qu'ont rencontré les dirigeants de l'Electricité de Strasbourg pour savoir ce qu'il fallait faire des budgets. Les hypothèses générales du budget portent sur :

1. « *la répartition probable des besoins d'énergie entre la production aux centrales de la société et ses achats aux secteurs voisins,*
2. *les principales prévisions sur les augmentations prévues dans la vente d'énergie entre les diverses utilisations,*
3. *les hypothèses faites sur les prix de vente de l'énergie au cours de l'exercice, notamment d'après les valeurs admises pour les index économiques électriques,*
4. *la base des appointements et salaires d'après leur évolution probable au cours de l'exercice : en effet, ces appointements et salaires varient d'après les indices du coût de la vie,*
5. *le prix admis pour les achats particulièrement importants, notamment pour le charbon,*
6. *les hypothèses faites sur l'aboutissement des projets législatifs : nouveaux impôts, nouvelles lois sociales... »* (Cégos, 1937b).

¹ Cas CPA. L'électricité de Strasbourg. F 1282.

Le contrôle des dépenses se fait mensuellement quand la comptabilité met au point son bilan et son compte de pertes et profits provisoires. La précision du contrôle budgétaire est très réduite car les prévisions elles-mêmes sont assez vagues et entachées d'incertitudes. Le secrétaire général, en charge du budget mensuel dans la compagnie, établit les prévisions et contrôle les réalisations. Le cas du CPA nous apprend entre autres que la ville de Strasbourg détient 50% du capital de cette société. Elle a donc sans aucun doute un droit de regard important. C'est un administrateur-délégué, représentant vraisemblablement la ville, qui assure la direction effective, assisté d'un comité de direction.

La précocité de cette expérience, débutée avant 1930, la présence d'une tutelle publique, le vocabulaire utilisé (prévisions de recettes et de dépenses) incitent à penser que l'Electricité de Strasbourg a suivi le sillage du PLM. Les budgets d'abord à vocation de contrôle externe, sont peu à peu utilisés pour le management interne. On retrouve également des budgets identiques dans les archives de la compagnie du Gaz de Paris¹. Cette société établit des budgets pour rendre des comptes à la ville. Puis, elle les rapproche des réalisations pour vérifier l'exactitude de ses anticipations. L'importation de pratiques publiques de surveillance de l'activité économique dans certaines entreprises a sans doute facilité le développement du contrôle budgétaire. Cela semble être une particularité française et donne un éclairage particulier à la comparaison entre les budgets de l'Etat et ceux des entreprises.

D- Bilan des années trente : un contrôle budgétaire connu mais encore peu appliqué

Le contrôle budgétaire se développe en France dans les années trente, cela ne fait aucun doute. Cette description est d'ailleurs cohérente avec la thèse de Roger Baudet (1941) sur « *Le contrôle budgétaire et sa fonction* ». Celle-ci est réalisée à partir d'une analyse de la littérature de l'époque et de nombreux entretiens. Toutefois, les exemples restent toujours limités aux mêmes entreprises. Un petit groupe d'intellectuels d'entreprise diffuse cette technique et occupe un statut de promoteur. Certains des cas étudiés laissent perplexes par la pauvreté des systèmes budgétaires mis en place. Paul Loeb qui

¹ EDF- GDF 686689 : La Compagnie du Gaz de Paris. Prévisions budgétaires de 1929 à 1937.
EDF- GDF 686590 : La Compagnie du Gaz de Paris. Rapports comptables et techniques annuels de 1907 à 1937 au nom de la première commission du conseil municipal de la ville de Paris.
EDF- GDF 686782 : La Compagnie du Gaz de Paris. Résultats généraux de l'exploitation de 1922 à 1936.

a développé cette technique à l'Alsthom durant la décennie remarque d'ailleurs en 1948 lors d'un congrès de comptabilité que « *le contrôle budgétaire se cultive en serre chaude, c'est-à-dire dans la littérature technique. On ne se lasse pas d'en admirer l'architecture, les contours savamment dessinés ; on se garde bien de penser qu'on pourrait en faire soi-même l'application* ». Il en profite également pour souligner la difficulté à faire des prévisions, clés de voûte de cette technique. Mais nous reviendrons sur ce point. On se situe sans doute encore, pour certaines entreprises dans une phase de pré-budgétisation (Arwidi et Samuelson, 1993). Les acquis sont là et le contrôle budgétaire pourrait être développé après 1945.

§2- Le contrôle budgétaire après 1945.

La Deuxième Guerre mondiale est une frontière souvent retenue pour séparer les deux périodes de l'histoire récente de notre pays. La guerre elle-même a des effets divers sur le contrôle budgétaire. Alors que les expériences en cours sont interrompues dans certaines sociétés (Pechiney, aciéries d'Ugine¹), dans d'autres c'est au contraire l'occasion de préparer l'après-guerre avec de nouvelles méthodes de gestion (Saint-Gobain). Cette seconde période est placée tout à la fois sous le signe de la continuité et du renouveau pour le contrôle budgétaire. On retrouve souvent les mêmes acteurs qu'avant-guerre tandis que de nouvelles expériences achèvent d'institutionnaliser le contrôle budgétaire. Au final, il continue de se développer même si le bilan de sa mise en place dans les années soixante peut paraître mitigé.

A- Entre continuité et renouveau

La pérennité et l'élargissement de la communauté scientifique et professionnelle d'avant-guerre s'expriment de plusieurs manières. Encore une fois, nous pouvons en juger au travers de la littérature et des expériences d'entreprises.

¹ Archives Saint-Gobain, SGV Hist 01/160, *Documents du 16 juin 1942, du 29 juin 1942 et du 30 juin 1942.*

1/ La permanence et la transformation des centres de réflexion

Le CNOF continue à fonctionner et à publier son bulletin. Dès 1947, Pierre Lauzel et Charles Penglaou publient des articles traitant en tout ou en partie du contrôle budgétaire. Ces deux hommes symbolisent la nouveauté et la continuité. Penglaou a déjà beaucoup écrit avant-guerre, alors que Lauzel s'était peu fait remarquer. Ce dernier publie un compte-rendu, en 1947 dans la revue du CNOF, du Congrès International de l'Organisation de Stockholm (3-8 juillet 1947) consacré au contrôle des prix de revient et au contrôle budgétaire. Une nouvelle terminologie voit le jour. Ainsi, en 1951 paraît un article collectif sur les budgets flexibles et les budgets variables (CNOF, 1951). De nombreux articles sont ensuite publiés sur le contrôle budgétaire d'abord, puis sur la gestion prévisionnelle. La décentralisation est également un thème à la mode.

La Cégos continue également à œuvrer, via des journées d'information, mais aussi grâce à sa nouvelle activité de formation. Elle crée la revue *Hommes et Techniques*. C'est l'occasion pour de nouveaux acteurs de s'exprimer dans cette organisation déjà ancienne. Ces nouveaux acteurs sont Jean Parenteau (1949), auteur d'un premier article sur le contrôle budgétaire, Claude Charmont (1952) qui découvre « *un homme nouveau dans l'entreprise : le contrôleur de gestion* » et Octave Gélienier, qui avec Charmont (1951), se demande à quel service rattacher la comptabilité industrielle, et qui cherche seul à partir de 1953, à définir la recherche en gestion, au-delà du contrôle budgétaire. *Hommes et techniques* publie ainsi pour le compte de la Cégos de nombreux articles sur le contrôle budgétaire.

La Cégos continue également son œuvre de diffusion au travers de journées d'études. La plus importante est sans doute « *Le contrôle budgétaire : 6 expériences françaises* » (Cégos, 1953) du 5 au 7 mai 1952. Cette conférence montre la persistance de certains modèles et le renouveau d'après-guerre. Au crédit de la tradition, il faut noter les interventions de Jean Benoit de la société Pechiney, de Paul Loeb de l'Alsthom, de Saint-Pulgent des Grands magasins du Printemps et de M. Canlorbe de la société Le Matériel Téléphonique. Ces acteurs et leurs entreprises sont des cas souvent cités dans les années trente. Seul Pechiney n'est jamais mentionné : pourtant nous savons, grâce à Clark et à Benoit, que cette entreprise a développé du contrôle budgétaire. Jean Milhaud, le délégué général de la Cégos exprime également l'héritage des années trente. Outre Parenteau, Gélienier et Charmont, déjà cités, on trouve un seul nouvel intervenant, M. Avril de la société Le Solitaire (produits d'entretien). Moins en prise semble-t-il avec les pratiques d'entreprises, les nouveaux venus ont des analyses plus

conceptuelles. Leur travail est plus proche de celui de Mareuse (1938) que de celui de Satet (1936a). Il faut noter, dans le compte-rendu de ces journées publié en 1953, la bibliographie importante qui rappelle, depuis son commencement, les publications de la Cégos concernant le contrôle budgétaire, ainsi que les meilleures références sur le sujet.

Outre ces activités, la Cégos développe également des séances de formation¹. Dans ce cadre, quelques séminaires sont consacrés au contrôle budgétaire. Ainsi du 16 au 20 novembre 1959 a lieu une réunion sur les « *Techniques de contrôle de gestion* »². Ces séances sont complétées par la publication des « PR », documents de synthèse sur un sujet. Notons, le PR 266 sur « *Calcul et présentation des écarts dans un atelier de fabrication* » par Issartel de la société Sovirel en février 1959. On trouve, plus tard, des documents de contrôle budgétaire, sur la société des traitements chimiques des textiles (Kaemmerlen, 1959), la société Guigoz (Mentha, 1959) ou encore les Fonderies Arthur Martin (Van Goethem, 1959).

2/ Une littérature de plus en plus académique

La permanence se retrouve aussi avec d'anciens auteurs. En 1958, Satet publie encore un livre sur le contrôle budgétaire. En 1956, Paul Loeb de l'Alsthom rédige un ouvrage en deux tomes sur le contrôle budgétaire qui, sous une forme pédagogique, reprend sans doute son expérience professionnelle¹. Gaston Commesnil continue son travail d'information auprès des comptables en publiant, dans la revue *Orga-Comptabilité*, un article en 1955 et deux en 1956. Quelques nouveaux ouvrages marquent la période. Jean Parenteau (1945) avec « *Calcul des prix de revient et comptabilité industrielle* » commence une longue série de publications qui font date dans le développement de cette discipline. F. Jonio et G. Plaindoux (1961) et J. Meyer (1964) suivent. C'est à ce dernier que l'on doit la publication d'un premier « *Que sais-je ?* » sur le contrôle de gestion (1969). Ce qui semble marquer les publications de cette période est la diversité des intervenants. Beaucoup plus nombreux qu'auparavant, ils viennent d'horizons très hétérogènes. La part des ouvrages d'enseignants tend à croître. Doit-on y voir l'affirmation d'une profession ou l'institutionnalisation du contrôle de gestion en général et du contrôle budgétaire en particulier ? Le ton des articles et des livres se modifie également. Les exemples singuliers se font plus rares au profit d'un discours plus général et plus conceptuel sur la pratique du contrôle budgétaire. Cette permanence

¹ C'est d'ailleurs pour cela qu'elle est encore très connue aujourd'hui.

² Archives Saint-Gobain. CSG Hist 04/727. 1959.

et ce renouveau se font aussi sentir dans les entreprises mettant en place du contrôle budgétaire.

La continuité et le renouveau peuvent également se retrouver au niveau des applications menées par les entreprises. Ainsi, concernant les cas que nous étudions, Pechiney reprend les expériences de contrôle budgétaire qu'elle menait avant-guerre, sous la conduite d'un nouveau consultant (K.B. White). EDF s'inscrit aussi dans la continuité, dans la mesure où l'entreprise emprunte sa philosophie des budgets au PLM et à l'Electricité de Strasbourg et contribue à renforcer un modèle sinon français, du moins para-public. Saint-Gobain réussit enfin à développer son contrôle budgétaire à partir de 1954, rompant ainsi avec presque vingt années d'hésitation. Total fait partie de ces entreprises qui s'intéresse plus tardivement au contrôle budgétaire.

B- Les missions de productivité : la redécouverte

A partir des années cinquante, de nombreux français se rendent aux Etats-Unis dans le cadre de missions de productivité afin d'analyser les raisons du succès américain. C'est l'occasion de redécouvrir un certain nombre de pratiques de gestion. De 1950 à 1953, l'Association Française pour l'Accroissement de la Productivité (AFAP) organise plus de 450 missions de productivité, envoyant 4000 membres aux Etats-Unis (Boltanski, 1981, Zimnovitch, 1997). Les « *missionnaires* », parmi lesquels des consultants, des chefs d'entreprises, des cadres, des syndicalistes et des fonctionnaires, doivent se familiariser avec la technologie et l'organisation du travail des Etats-Unis. Seules les missions les plus significatives, en regard de nos cas, sont étudiées. La bibliographie comporte toutefois les références des principales missions traitant du contrôle budgétaire.

1/ Un outil pour les comptables

La mission de productivité des experts-comptables², datant de 1951, donne lieu, cette année là, à l'édition d'un rapport préliminaire (OECCA, 1951) et en 1952 à l'édition d'un rapport définitif (OECCA, 1952), intitulé « *La comptabilité, mesure et facteur de*

¹ L'introduction montre à elle seule les liens qui unissent les acteurs du contrôle budgétaire. Elle traite de la conférence de 1930, de Satet, de la Cégos, de Saint-Pulgent, du CNOF, des missions de productivité...

² On pourra également consulter utilement l'article de Payer (1951) dans la revue du CNOF.

productivité ». Après avoir décrit l'entreprise américaine, le rapport s'intéresse à la place et à la fonction du contrôleur dans l'entreprise. Puis, il décrit ses outils : le contrôle budgétaire, les prix de revient et la comptabilité générale. La deuxième moitié du rapport est consacrée aux moyens dont disposent le comptable d'une entreprise (mécanographie, rapports), à son environnement de travail (formation, structure juridique et financière des entreprises, organisation de la profession) et à des récits d'expériences américaines. Le contrôle budgétaire occupe une place assez faible comparativement aux autres outils. Faut-il y voir un simple rappel d'une technique bien connue des missionnaires ou un manque d'intérêt ? Un grand nombre de définitions du contrôle budgétaire sont rappelées, lui donnant le rôle de prévisions, d'instrument de coordination, de planification, « *d'étalon et de contrôle* » et de communication. Sont passées ensuite en revue les façons de faire un budget. Ils peuvent être flexibles ou souples, doivent être diffusés à bon escient et utilisés selon le principe de la gestion par exception. Les délais d'obtention de l'information doivent être courts. Souvent, les entreprises éditent un manuel de gestion budgétaire qui aide à faire fonctionner cette technique. Jean Benoit de Pechiney aurait participé¹ à cette mission en tant que membre du Conseil Supérieur de la Comptabilité.

Sous le titre « *Aspects de l'entreprise américaine. Environnement, aspects humains, aspect technique. Enquête en vue de l'accroissement de la productivité* », une autre mission de productivité nous livre des informations intéressantes. On peut y noter la présence de Guy-J. Batsch (Organisation Planus), Jean-Jacques Blosseville (Kodak-Pathé), Jean-Claude Hornus (Cégédur), Raymond Liéby (La Lampe Norma), Georges Yelnik (Pechiney), sans compter la présence de nombreux fonctionnaires. Cette mission est menée par Jean-Robert Muzard et a été guidée par Paul-M. Atkins aux Etats-Unis. Un seul chapitre sur les 400 pages du document est consacré au contrôle, le dernier. Il a été rédigé par Brissier, Hornus, Muzard et Walser. La mission des experts-comptables est citée en référence. Le document traite surtout des raisons de faire du contrôle dans une entreprise. C'est, en effet, l'outil qui permet au contrôleur de « *faire une chasse fructueuse aux gaspillages et réaliser des économies qui peuvent se révéler vitales pour l'entreprise lorsque la concurrence s'exerce avec quelque vigueur* ». Le rapport indique que pendant la guerre, les entreprises avaient abandonné les contrôles, du fait du manque de personnel, du travail supplémentaire demandé par l'Etat-client et surtout car

¹ Entretien du 11 juin 1996 avec Monsieur René Josselin, adjoint de Jean Benoit. Les initiales C.J. qui figurent en face du nom Benoit correspondraient en fait aux premier et deuxième prénom comme il est d'usage aux USA. Or, le deuxième prénom de Benoit serait Claude... Voir aussi son intervention devant la Cégos en 1952 (Collectif - Cégos, 1953).

la concurrence était moins vive. « Avec le retour à l'abondance, les profits dépendent essentiellement de la compression et du contrôle intérieur des prix de revient. C'est pourquoi beaucoup de sociétés se préoccupent aujourd'hui non seulement de rétablir les méthodes de contrôle utilisées avant la guerre, mais encore de les améliorer ». Cela se fait grâce à la mécanisation, aux budgets flexibles, aux prévisions à longue échéance, etc. Les auteurs parlent du contrôle budgétaire comme d'une *mesure-étalon*. Ils font la distinction entre les budgets fixes et les budgets variables qui permettent de tenir compte des variations du niveau d'activité.

2/ Des contacts toujours européens

M. Francin, secrétaire général et directeur des services administratifs et financiers de Saint-Gobain, part aux Etats-Unis dans le cadre d'une mission de productivité européenne (Zimnovitch, 1997). Font également parti du voyage, Jean Poly, Claude Charmont et Maurice Paquet pour ce qui concerne les français. Francin ramène de ce voyage un certain nombre de notes qui préfigurent sans doute le rapport final de cette mission de productivité. Ainsi un document du 23 août 1951, malheureusement anonyme, s'étend largement sur la gestion budgétaire et sur « *la comptabilité des standards* »¹. Les standards ne sont utilisés, selon la mission, qu'au niveau des ateliers. Lorsqu'un standard ne peut être fixé, par exemple pour les frais généraux, on utilise alors les budgets. Mais le document donne aussi une définition de la gestion budgétaire : « *La procédure budgétaire (...) consiste pour l'ensemble des opérations financières d'une entreprise - recettes et dépenses - à prévoir ces opérations et à rapprocher les dépenses réelles des dépenses prévues pour, par cette méthode, contrôler la gestion d'ensemble de l'usine* ». Et de continuer plus bas : « *Cette procédure budgétaire est d'ailleurs non seulement un instrument de contrôle mais elle permet de coordonner, lors de l'établissement des budgets, l'activité des différents services et de redresser au besoin à l'avance la ligne d'action de l'entreprise. Elle procure enfin les différentes prévisions de caractère financiers nécessaires à la gestion de la trésorerie* ».

Un autre document du même fonds, datant du 20 août 1951 et émanant de la NACA², précise que le prix de revient standard permet le contrôle des éléments directs des coûts

¹ Archives Saint-Gobain. Fonds non classé, Département financier Inspection et études n°16. Document "Introduction".

² National Association of Cost Accountants.

de l'entreprise, alors que les budgets permettent un contrôle des éléments indirects, les frais généraux. Ce même document insiste sur la notion de responsabilité en matière de contrôle. Cela implique d'avoir un double système de classement des coûts, par nature si le prix de revient sert à déterminer des valeurs d'inventaire ou le coût des produits, par fonction (ou par stades d'opérations) si l'on veut déterminer des responsabilités. Il introduit également la notion de budget flexible qui permet de tenir compte des variations d'activité et de leurs incidences sur les différents budgets.

C'est peut-être de cette mission que Jean Benoit (Pechiney) rend compte, au début des années 50, sous le nom de Mission « *Comptabilité industrielle et productivité* »¹. Une mission britannique de 60 personnes a déjà effectué une première visite qui est connue de Benoit². La mission européenne a permis une comparaison avec les entreprises américaines. Elle comprenait 34 experts de 11 pays et a visité 69 entreprises. Ses buts étaient d'étudier les méthodes de comptabilité industrielle et d'établissement des prix de revient, d'établir les principes fondamentaux que suit l'industrie américaine en vue de fournir aux membres du personnel de direction, à tous les échelons, les renseignements susceptibles de leur permettre de suivre la marche de l'entreprise et enfin d'étudier l'usage effectif que fait la direction des éléments de contrôle ainsi fournis. La mission s'intéresse aux forces de l'industrie américaine, à l'organisation *staff and line*, au poste de contrôleur, aux budgets de prévisions à long terme, à la décentralisation des pouvoirs et des responsabilités.

Nous reprenons ci-dessous quelques-unes des principales conclusions de la mission en leur donnant l'ordre affecté par Benoit :

- « 1) *La forte production à bas prix unitaire consiste surtout dans une direction efficiente des entreprises.*
- 4) *Les principes et techniques appliqués par les Directeurs américains sont connus mais moins bien systématisés qu'aux USA.*
- 5) *Les améliorations américaines sont dues à l'impossibilité de pratiquer des ententes de prix, des contingentements et autres pratiques restrictives pour améliorer les marges.*
- 6) *Nécessiter de prévoir et de ne pas répéter des routines.*
- 9) *Les américains comparent systématiquement les résultats obtenus et les objectifs qu'ils se sont fixés.*
- 13) *Les responsabilités sont décentralisées au maximum.*
- 14) *Les responsabilités sont jugés par rapport aux buts.*

¹ Deux documents font référence à cette visite. Archives Pechiney 080-6-5784. White et missions de productivité. Une note du 7 août 1952 intitulée « *Enquête en vue de l'accroissement de la productivité* » signé de Benoit et une note du 11 juin 1952 intitulée « *Mission internationale d'assistance technique* » également de Benoit.

² Il s'agit peut être de la mission britannique (avril-juin 1950) « *comptabilité de gestion* » dont le rapport a été traduit par l'Ordre des experts-comptables (AFAP, 1951). Benoit se serait alors servi de ce document pour préparer sa propre mission de productivité OECCA. Ce n'est qu'une hypothèse.

- 16) La comptabilité et les prix de revient servent à l'organisation et aux contrôles.
 18) Pour le contrôle, on doit comparer les objectifs fixés aux résultats obtenus.
 19) Les moyens de contrôle fournis par la comptabilité et les prix de revient rendent possible une décentralisation des responsabilités aussi complète et efficace.
 20) Les plans sont traduits en budgets et les budgets sont détaillés en objectifs à atteindre pour chacun des chefs de service.
 21) L'évaluation des chefs de service se fait sur la base des objectifs.
 26) Tous les chiffres de contrôle sont établis dans le seul but d'orienter les lignes de conduite et de guider dans leur mise en application.
 31) Les techniques pour la collecte des informations ne sont pas nouvelles, c'est leur rapidité qui impressionne »¹.

Sur ces bases, la mission préconise :

- « - un recours accru à la comptabilité par les directions générales,
 - la mise en place de normes de rendement pour pouvoir décentraliser,
 - les comptables devraient apporter des renseignements utiles (...)
 - (...) à la direction pour prévoir et fixer des objectifs,
 - (...) aux échelons subordonnés, des données pour les réalisations au jour le jour,
 - le développement d'instituts d'enseignements spécialisés ».

3/ Deux exemples sectoriels de l'impact des missions de productivité

La mission de productivité sur le contrôle de gestion dans la sidérurgie américaine se déroule du 25 août au 25 septembre 1955. Elle comprend cinq membres : Antoine Franquet (Forges et aciéries de Völklingen), Pierre Blindermann (Société Lorraine-Escout), Albert Casenz (Société métallurgique de Knutange), Yves Loizillon (Société de Wendel et Cie) et Pierre Poulain (Chambre syndicale de la sidérurgie). Les membres de la mission visitent onze entreprises sidérurgiques qui font toutes du contrôle budgétaire. Ils sont reçus par la NACA et divers autres organismes professionnels ou d'Etat. Ils se visitent également des cabinets de conseils et un fabricant de machines comptables (IBM). La mission s'intéresse au contrôle de gestion et au contrôleur de gestion, fonction qui a été oubliée par les précédentes missions sur la sidérurgie. Il s'agit également de réagir aux résultats des précédentes missions qui ont montré comment la comptabilité pouvait être un facteur de maîtrise de la gestion.

Le rapport commence par expliquer quelle est la teneur du travail du contrôleur de gestion et sa place dans l'entreprise. Il est identifié à un comptable et utilise ses méthodes. La proportion de contrôleur de gestion varie selon les entreprises étudiées de 1% à 5% du total des effectifs. Ils notent également que différentes attitudes sont possibles selon les entreprises, y compris dans un même secteur. Ainsi par exemple, les

¹ Archives Pechiney 080-6-5784. Note du 7 août 1952 intitulée " *Enquête en vue de l'accroissement de la productivité* " et note du 11 juin 1952 intitulée " *Mission internationale d'assistance technique* ".

écarts peuvent être analysés soit par les opérationnels eux-mêmes, soit par le contrôleur de gestion. La rapidité avec laquelle des informations sont communiquées dans les entreprises frappe les représentants de la mission. Cette rapidité est obtenue grâce à une mécanisation importante. Les possibilités offertes par les ordinateurs impressionnent les observateurs.

Les coûts standards et les budgets sont envisagés sous leur aspect technique (mise en évidence de différents écarts notamment), mais également sous leurs aspects psychologiques. En effet, la collaboration qu'entraînent les budgets, la prise de conscience de ses responsabilités (penser prix de revient) contrebalancent aux yeux des missionnaires les aspects négatifs (suspicion à l'égard du contrôle et influence des budgets d'Etat). Ils notent également l'existence de primes collectives de rendement attribuées aux cadres et fondées sur les budgets. Elles facilitent le développement de l'esprit d'équipe et la prise de conscience des objectifs partagés entre patrons et salariés.

Enfin, les participants notent le rôle important des groupements professionnels dans la sidérurgie et dans la profession comptable. Ces organismes favorisent les échanges d'expériences. Les auteurs du rapport attribuent le développement rapide du contrôle budgétaire à l'existence de ces comités. Pourtant, de telles institutions existent aussi en France comme cela a été montré.

En août et septembre 1949 a lieu la première mission aux Etats-Unis de la construction électrique (AFAP, 1949). La mission a visité 15 établissements industriels, 3 établissements d'enseignement et 2 centrales de production d'énergie électrique. Elle est conduite par André Pons, ingénieur-conseil en organisation. C'est lui qui a mené avec K.B. White le développement du contrôle budgétaire chez Pechiney. L'autre aspect remarquable de la mission est qu'elle comporte 7 membres de l'Alstom sur 17 participants. On ne peut donc s'empêcher de penser au rôle de Paul Loeb dans le développement du contrôle budgétaire au sein de cette société. Les autres participants viennent essentiellement de Jeumont, de Delle, de la Compagnie Electro-Mécanique. La mission s'intéresse aux aspects humains de la productivité puis à sa composante technique, et donc à ce titre, à la comptabilité. L'intérêt du contrôle budgétaire n'échappe pas aux participants, surtout pour le contrôle des frais généraux. Ils remarquent également qu'aux Etats-Unis, les prévisions sont facilitées par la stabilité de la monnaie.

Suite à cette mission, un rapport est établi quelques mois plus tard (AFAP, 1951a) afin de voir comment les entreprises ont tiré parti des enseignements américains. Précisément concernant le contrôle budgétaire, les auteurs du rapport notent que cette technique, connue de certaines entreprises participant à la mission, s'est développée chez les autres. Toutefois, les descriptions ne montrent pas un niveau très élaboré. Il s'agit en effet surtout de contrôle budgétaire des frais généraux et de simples intentions et préparatifs pour développer la nouvelle méthode.

4/ Un produit dérivé : l'Agence Européenne de Productivité

De 1954 à 1957, l'Agence européenne de productivité, créée en 1953 dans le cadre de l'Organisation Européenne de Coopération Economique (OECE), a organisé, en coopération avec les Centres Nationaux de Productivité, une série de conférences et séminaires sur la comptabilité des prix de revient et le contrôle budgétaire, essentiellement destinés aux PME. La publication de T. Bak-Jensen (1959) en est un compte-rendu. La préface, signée de M. Rathenau, membre du Comité directeur de la Confédération générale des petites et moyennes entreprises, laisse à penser que la vulgarisation entreprise par l'OECE a également touché des sociétés françaises.

Bak-Jensen croit savoir que la littérature publiée en Europe sur le sujet est, certes abondante, mais aussi très technique et aurait ainsi contribué à compliquer et en définitive à retarder l'implantation des méthodes modernes de calcul des coûts en Europe. Alors que les ouvrages américains, plus simples, auraient eu une force de persuasion plus forte. Peut-être, mais il faut remarquer que la présente brochure est elle-même très technique, beaucoup plus qu'un grand nombre d'ouvrages parus sur le sujet en France depuis 1930. Cette expérience reste toutefois intéressante, même si on ne sait pas combien d'entreprises ont ainsi été réellement informées par l'OECE.

C- Des entreprises de plus en plus nombreuses à pratiquer le contrôle budgétaire ?

On pourrait penser que le contrôle budgétaire se banalise en France à partir des années cinquante et surtout soixante. Le modèle américain de gestion finit de s'imposer aux entreprises et devient un classique de la formation. Mais quelle est la diffusion réelle du contrôle budgétaire, qui devient de plus en plus du contrôle de gestion ? Plusieurs sources d'information permettent de répondre à cette question.

1/ Une diffusion limitée dans les entreprises

Une enquête de l'INSEE sur l'information économique menée en janvier 1967 auprès de 2000 chefs d'entreprises et citée par Carré, Dubois et Malinvaud (1972), obtient les résultats suivants :

Tableau 2 : Organismes de préparation des décisions au sein des entreprises industrielles

% des entreprises déclarant posséder :	Nombre de salariés employés par l'entreprise					Ensemble
	10 à 99	100 à 499	500 à 999	1000 à 4999	5000 et plus	
un service de contrôle de gestion	14	26	39	57	78	43
un service d'études économiques	6	9	16	31	79	29

Source : Carré, Dubois, Malinvaud (1972, 580)

Ces derniers résultats sont surprenants par l'ampleur qu'ils donnent au phénomène contrôle de gestion en France. La diffusion des méthodes modernes de gestion apparaît donc plus répandue que ne le laisse penser l'étude de Jacques Houssiaux portant sur 50 entreprises à la même période¹. Mais Carré, Dubois et Malinvaud (1972) nous invitent à interpréter avec prudence ces résultats. Ils les attribuent en partie à des confusions entre les termes de services de contrôle de gestion et services comptables ou services commerciaux. Cela manifeste bien au contraire une certaine ignorance des nouvelles

¹ Ce document cité dans l'ouvrage de Carré, Dubois, Malinvaud (1972) et commandé vraisemblablement par la Commissariat au Plan n'a malheureusement pu être retrouvé. Il en est de même pour l'original de l'enquête INSEE, malgré la diligence du personnel de l'Institut de Statistiques.

méthodes de gestion de la part des entreprises. Ce jugement doit toutefois être tempéré par la prise en compte du facteur taille de l'entreprise. L'étude montre que les grandes entreprises connaissent en général le contrôle de gestion. C'est dans les petites sociétés que cette connaissance est plus douteuse. Peut-être parce qu'elles n'en ont pas besoin ?

L'Institut de Contrôle de Gestion (ICG) organise, dans les années soixante, une grande enquête sur le développement de la gestion prévisionnelle en France (Taboulet, 1966). Le compte-rendu de l'enquête distingue clairement la gestion prévisionnelle, le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire dont ils donnent des définitions. Mais dans le récit, la distinction est moins nette et tous ces concepts sont souvent traités comme un tout. La préface est signée de François-Xavier Ortoli (futur président de Total et à l'époque Commissaire général au Plan) qui souligne les liens existant entre planification publique et budget d'entreprise. L'enquête de l'ICG a été diligentée par le Commissariat Général au Plan d'Equipeement et de la Productivité. L'étude a justement été motivée par le faible développement apparent de cette technique en France. Le rapport cherche à ériger certaines entreprises en exemple afin d'inspirer l'ensemble du corps professionnel français.

Toutes les équipes de l'ICG ayant réalisé des cas ont travaillé à partir de questionnaires types. Les informations ainsi recueillies ont été retranscrites et discutées. Vingt-neuf entreprises ont été étudiées et analysées par les groupes d'experts (professeurs, anciens auditeurs de l'ICG), mais seuls 5 cas ont été retenus dans le livre faisant office de rapport final (Delalande, le Secrétariat à la Jeunesse et aux Sports, Alsthom, Cointreau, Saint-Gobain)¹. Toutefois, il est abondamment fait allusion aux autres cas dans le corps du texte. Les enquêtes ont commencé dès 1961. Les entreprises ont été sélectionnées car elles sont particulièrement avancées dans la mise en place du contrôle budgétaire.

Delalande (produits pharmaceutiques) commencerait ainsi le contrôle budgétaire en 1956. Celui-ci n'est pas appliqué systématiquement à tous les services à la date de l'étude. L'expérience du Secrétariat à la Jeunesse et aux Sports peut être interprété comme un nouvel avatar de la comparaison budgets publics/budgets privés. Il s'agit en fait d'une déconcentration. L'Alsthom est présentée comme une entreprise divisionnalisée (les Groupes) suite à une réforme entreprise en 1958. Les auteurs y décrivent ce qui ressemble fort à une gestion par le ROI (Return On Investment).

¹ Sont ainsi laissés de côté des cas comme, par exemple, Air Liquide, Bull, Esso, IBM, Kléber-Colombes, Kodak-Pathé, Liebig, Merlin-Gérin, Pernod, Renault, Télémécanique.

Chez Cointreau, le contrôle budgétaire date de 1961. Il est installé par le secrétaire général. Les gérants de la société en avaient eu l'idée en assistant à des séminaires sur la gestion prévisionnelle des entreprises en 1957 organisés par le Centre de Recherches des Chefs d'entreprises. Le cas de Saint-Gobain n'est pas développé ici car il est présenté largement en annexe. Air Liquide aurait commencé à implanter des budgets en 1950. Merlin-Gérin s'y serait essayée sans succès en 1953.

Les exemples sont donc toujours les mêmes et traduisent une évolution lente de la diffusion, déjà faible, du contrôle budgétaire en France. On remarque au passage que les observations réalisées sur deux entreprises étudiées dans cette thèse (Saint-Gobain et Alstom) sont tout à fait concordantes avec notre travail.

Au crédit du développement du contrôle budgétaire après la guerre, il faudrait également citer de nombreuses autres expériences telles que la Compagnie Française des Pétroles (CFP-Total) ou encore la Snecma¹. Mais dans un article de 1961, M. de Pins, contrôleur principal à la Cie de Saint-Gobain, s'interroge sur les pratiques françaises en matière de contrôle budgétaire. Il leur reproche de n'être trop souvent qu'une « *technique comptable perfectionnée* », synonyme de surveillance et non de maîtrise de la gestion. Aussi préfère-t-il le terme de gestion budgétaire. Il reprend ici un glissement sémantique déjà opéré dans sa société. De même, A. Ramboz (1956) note que très peu d'entreprises (10%) réalisaient des prévisions. La pratique du contrôle budgétaire est donc difficile et sans doute assez peu répandue.

2/ L'Amérique juge le management français

Mc Arthur et Scott (1970) se sont intéressés, dans le cadre d'une étude très complète, à l'influence des Plans nationaux sur la gestion des entreprises. Ils ont considéré pour cela un échantillon, non représentatif, de 50 entreprises françaises, dont « *presque la moitié des 50 plus grandes firmes françaises, parmi lesquelles certaines qui avaient la réputation d'être les mieux dirigées* ». Quinze d'entre elles ont fait l'objet d'une étude approfondie ayant duré deux ou trois ans (1964-1966) selon les cas. Les autres ont servi à vérifier les premières conclusions, au travers d'études plus succinctes. Ils en profitent pour passer en revue les caractéristiques structurantes des entreprises françaises.

¹ Cas CPA F4040. Snecma (1961).

Se fondant sur l'étude d'un sous-échantillon de 15 entreprises, McArthur et Scott trouvent la répartition suivante quand ils étudient l'existence d'une gestion prévisionnelle :

Tableau 3 : Effectif par catégorie du degré de gestion prévisionnelle

Groupes	Forte gestion prévisionnelle	Gestion prévisionnelle peu développée	Pas de gestion prévisionnelle
Grandes entreprises	4	2	5
Entreprises de taille moyenne	1	2	1

Source : McArthur et Scott (1970, 143)

Il en résulte donc qu'un certain nombre de sociétés ne font pas de gestion prévisionnelle. Même si les concepts divergent quelque peu, on peut supposer qu'elles n'ont pas de système de contrôle budgétaire. La taille n'est pas, selon les auteurs, un critère de recours à la gestion prévisionnelle. La nature de l'industrie ne l'est pas non plus d'ailleurs. Le constat qu'ils dressent est assez sévère pour l'industrie française. Les inégalités sont criantes entre les entreprises. Celles faisant de la gestion prévisionnelle apparaissent aux auteurs systématiquement plus à l'écoute de leurs marchés. De même, elles connaissent mieux leurs concurrents que les autres. Ils ne trouvent aucune explication économique pour justifier ces différences qui semblent plutôt tenir à l'attitude de la direction générale. Ils en concluent au « *sous-développement* » de la gestion prévisionnelle en France. 10 entreprises sur 15 font peu ou pas de gestion prévisionnelle.

Commentant la stratégie des 50 entreprises de l'échantillon, les auteurs trouvent une absence d'objectif clairement explicité. Quand il existait, ce dernier « *reflétait les conditions d'un accord interentreprises de maintien des positions respectives* ». Sur la structuration des entreprises françaises, ils constatent une faible décentralisation et peu de structures par produits au profit d'une structure généralement fonctionnelle et organisée autour de la production plus que des ventes. Ce jugement laisse donc à penser que seule une minorité d'entreprises en France est, à la fin des années soixante, au fait des méthodes modernes de management. Est-ce une particularité française ou une situation comparable à ce qu'il est possible d'observer dans les autres pays ?

§3- La France se situe dans la moyenne européenne

Au regard de la littérature scientifique de gestion, il est déjà possible de tirer quelques enseignements concernant la diffusion du contrôle budgétaire en France. Dans quelle

mesure en effet, peut-on connaître à cette époque le retard par rapport aux autres pays ? Le contrôle budgétaire naît aux Etats-Unis. Aussi, est-il intéressant de faire une comparaison avec ce pays. De même, pour une comparaison avec les autres pays européens, nous disposons de quelques études permettant de voir quand et comment s'est diffusé le contrôle budgétaire.

Le développement du contrôle budgétaire aux Etats-Unis a été largement traité dans la littérature de gestion américaine par Chandler (1962, 1977), relayé ensuite par Johnson (1978, 1983), Kaplan (1984, 1984), Johnson et Kaplan (1987). Chandler (1962, 1977), suivi de Kaplan notamment, montre le premier comment Du Pont de Nemours, dans la première décennie du siècle (de 1903 à 1910), a peu à peu développé « *all the basic methods that are currently used in managing big business* » (Kaplan, 1984), parmi lesquelles figure le contrôle budgétaire. La prise de contrôle de Dupont sur la General Motors de Durant est également l'occasion pour des cadres tels qu'Alfred Sloan et Donaldson Brown de développer de nouveaux outils de gestion basés sur le *Return on Investment* (ROI). De façon plus générale, le contrôle budgétaire semble se généraliser aux Etats-Unis après la première guerre mondiale (Quail, 1997). Entre les premiers exemples de contrôle budgétaire aux Etats-Unis et la conférence de Genève, on compte donc une petite trentaine d'années. Seules huit années séparent la publication du livre de McKinsey en 1922 de son exportation en Europe (sans doute même moins). La diffusion d'un continent à l'autre a donc été rapide. L'influence américaine dans ce domaine n'a toutefois pas dépassée quelques initiés en France. Il faut attendre la fin de la Deuxième Guerre mondiale pour que le contrôle budgétaire se développe réellement.

Le contrôle budgétaire se développe lentement en France. Chandler et Deams (1979) émettent une hypothèse intéressante pour expliquer le retard du vieux continent dans le développement d'outils de contrôle comptables. Les européens auraient pris du retard sur les américains dans le développement des outils de gestion car ils auraient continué à faire confiance à d'autres mécanismes de contrôle social. Le paternalisme aurait ainsi empêché le développement de la technique administrative de gestion. Nous aurons l'occasion de revenir sur cette hypothèse dans le deuxième chapitre.

Chandler (1977) et Kaplan (1984) soulignent également l'importance de l'OST et de Taylor dans le développement des nouveaux outils comptables qui apparaissent aux Etats-Unis au début du siècle. Ils mettent également en exergue le rôle des ingénieurs. Ce sont là autant de points communs avec l'expérience française.

Boyns (1997, 1998a, 1998b) nous livre une analyse intéressante sur le développement du contrôle budgétaire en Grande-Bretagne. Il remarque que les travaux sur archives manquent pour avoir un bon panorama de l'essor de cette technique. Très souvent, seule une simple étude de la littérature contemporaine est entreprise. Boyns date le développement du contrôle budgétaire et des coûts standards entre la fin des années vingt et le début des années trente. C'est, selon lui, par son importance la deuxième innovation majeure après l'OST en Grande-Bretagne. Même si des progrès substantiels sont réalisés avant-guerre, il faut attendre les années suivant 1945, pour voir le contrôle budgétaire se développer réellement. L'auteur considère que ce développement au Royaume-Uni a été plus lent qu'aux Etats-Unis. Il reprend alors l'hypothèse de Chandler sur le contrôle social à son compte. Le schéma global d'apparition et d'évolution des budgets est donc similaire au modèle français. Traitant le cas de l'industrie minière, Boyns (1997) montre également comment la nationalisation de 1946 a entraîné une prise de conscience des coûts et le développement d'un contrôle budgétaire. Ce cas est très similaire à celui que nous rencontrons à EDF à la même époque. L'influence des consultants est également perceptible dans cette expérience. Miller et O'Leary (1987), se fondant sur une analyse de la littérature, datent également l'apparition des thèmes de coûts standards, d'écarts, de budgets et de contrôle budgétaire des années trente pour le Royaume-Uni, confirmant ainsi l'analyse de Boyns. Pour Quail (1997), les applications réelles de contrôle budgétaire peinent à démarrer en Angleterre durant les années trente. Les exemples dont il dispose montrent des applications très réduites.

Pour la Suède, Samuelson (1986) et Arwidi et Samuleson (1993) font remonter le contrôle budgétaire aux années cinquante. Avant cette date, ils notent une phase de pré-budgétisation qui dure quelques années. Il s'agissait alors surtout de surveiller des dépenses et des recettes.

Au total, le schéma de développement français semble fonctionner pour l'ensemble de l'Europe. On note ainsi un transfert rapide du contrôle budgétaire des Etats-Unis vers l'Europe puis une diffusion plus lente ensuite. Un approfondissement est toutefois nécessaire avant de conclure définitivement. Cela pose la question de la cause de ce retard. Une étude similaire sur l'Allemagne serait sans doute très intéressante. Ce pays semble en effet jouer un rôle crucial dans le développement du contrôle budgétaire dans les années trente. Après avoir fait une ébauche d'un schéma national (ou européen) de développement, est-il possible de théoriser le développement du contrôle budgétaire en lui-même ?

§4- Conclusion sur les origines et la nature du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire se développe en France à partir des années trente. Sa diffusion est toutefois assez lente, à l'instar vraisemblablement des autres pays européens. Les réseaux de relation, les consultants et les publications jouent un rôle essentiel de promotion des budgets. On peut être sceptique en ce qui concerne l'étendue de son influence dans les années soixante. En outre, il prend des formes assez différentes d'une entreprise à l'autre. Sous le même vocable, se cachent selon les époques, mais aussi selon les entreprises des pratiques assez hétérogènes. Dans le chapitre suivant, nous allons montrer que le contrôle budgétaire véhicule un certain nombre d'idéologies dont il se fait l'écho dans les entreprises. Il apparaît comme une solution légitime car il répond et s'adapte aux préoccupations de son époque. Pour étayer notre argumentation, nous allons nous servir du cadre théorique des institutions. C'est l'occasion de mettre en concurrence notre interprétation avec celles des marxistes ou des foulcadiens et d'enrichir le débat sur les rôles sociaux du contrôle budgétaire.

CHAPITRE DEUX
LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, VÉHICULE
IDÉOLOGIQUE

Un courant théorique semble fécond pour interpréter le développement du contrôle budgétaire en France et mieux cerner son utilité : l'institutionnalisme. La diffusion du contrôle budgétaire est soutenue par des « champions », des organismes ou des canaux d'information dont la répartition spatiale et temporelle ne doit sans doute rien au hasard mais obéit à un ordre supérieur. De même, le rythme de diffusion des budgets en France, différent de celui des Etats-Unis, mais assez semblable à la moyenne européenne, peut s'expliquer. Il existe en effet des institutions permettant aux acteurs de légitimer leurs actions. De la configuration et de l'évolution de ces institutions vont dépendre la grandeur et la décadence du contrôle budgétaire. Notre propos est donc de chercher à montrer comment une nouvelle technique de gestion prend sa source dans un ensemble de règles et de conceptions de la société qui la dépassent *a priori*. Ces institutions sont nécessaires pour légitimer de nouvelles pratiques sociales. Mais une fois le contrôle budgétaire lui-même institutionnalisé (une bonne gestion implique de faire du contrôle budgétaire), les racines profondes de la technique disparaissent et seuls restent apparents les modes opératoires. En d'autres termes, on oublie les conditions institutionnelles qui avaient permis l'émergence initiale du contrôle budgétaire. Le contexte institutionnel se modifiant peu à peu, l'outil de gestion perd de sa légitimité, ce qui se traduit par des incohérences dans son fonctionnement. Les solutions aux problèmes ne sont donc pas à chercher dans un raffinement technique perpétuel mais plutôt dans le questionnement des fondements institutionnels de l'outil de gestion. Ces réflexions sont à rattacher aux fonctions sociales du contrôle budgétaire.

C'est ce que nous allons faire dans un premier temps en développant les rôles sociaux qui ont été attribués au contrôle budgétaire par des auteurs marxistes ou s'inspirant des travaux de Michel Foucauld. Nous définirons ensuite le concept d'institution et nous montrerons la place qu'il occupe dans les sciences de gestion. Nous centrerons peu à peu notre attention sur le concept d'idéologie. Puis, nous analyserons les transformations des idéologies et de l'idéologie managériale au vingtième siècle pour définir un contexte propice à l'implantation du contrôle budgétaire. Enfin, il faudra montrer comment des idéologies se diffusent parmi les responsables d'entreprise et quelles sont les traces que l'on peut trouver dans les entreprises de notre étude.

§1- Les fonctions sociales du contrôle budgétaire

Deux courants se sont révélés particulièrement féconds pour l'étude des rôles sociaux du contrôle budgétaire. Il nous donne une interprétation de l'outil de gestion hors de son contexte purement technique, en le replaçant dans le cadre de l'évolution globale de la société.

A- Le point de vue marxiste

Il existe une école d'obédience marxiste qui a travaillé sur la comptabilité en général et sur les fonctions du contrôle budgétaire en particulier (Armstrong, 1987 ; Hopper et Armstrong, 1991 ; Armstrong et al., 1996). Pour ces auteurs, le contrôle budgétaire est le produit d'une organisation sociale contribuant à extirper une plus-value accrue aux salariés. Il peut alors servir à neutraliser le pouvoir de négociation des syndicats et à exercer une pression sur la force de travail (Hopper et Armstrong, 1991). Ce faisant, il est lié à des variables telles que le recours au travail féminin et aux salariés à temps partiel, qui sont d'autres moyens pour le patronat d'exercer une pression sur les rendements et les salaires (Hopper et Armstrong, 1991 ; Armstrong et al., 1996). Le contrôle budgétaire (et plus largement le contrôle de gestion et la comptabilité de gestion) peut être perçu comme un instrument de domination d'une catégorie professionnelle sur une autre (Armstrong, 1985). Selon cette thèse, le contrôle budgétaire est un instrument de prise de pouvoir des comptables sur les ingénieurs et les entrepreneurs. Les différents intervenants recherchent une position de force à l'intérieur de l'entreprise. Ils peuvent l'acquérir par un meilleur contrôle sur la force de travail notamment grâce au contrôle budgétaire. Cela permet aux comptables qui sont maîtres des budgets de supplanter les ingénieurs et les entrepreneurs. On mesure déjà toutes la différence avec nos propres analyses où ce sont plutôt les ingénieurs qui cherchent à introduire le contrôle budgétaire malgré l'hostilité des comptables. D'autres logiques que celles des marxistes sont donc à l'œuvre.

Le thème de la prise de pouvoir d'une catégorie professionnelle sur une autre est également au cœur de l'article de Covalsky et Dirsmith (1986). Dans ce cas, les managers d'hôpitaux se servent des budgets pour ne pas modifier la situation d'un groupe d'infirmières. Les budgets servent à donner une illusion d'égalité entre les différentes parties prenantes et maintiennent les situations acquises. Le contrôle budgétaire est donc un instrument de domination d'une classe sur une autre. Hopper et

Armstrong (1991) ont contré, quant à eux, un certain nombre d'arguments de Johnson et Kaplan (1987). Ils leur reprochent essentiellement de privilégier la problématique des coûts de transaction dans leur analyse du développement des outils comptables. Les deux théoriciens ignoreraient ainsi des données fondamentales sur le climat social ayant cours chez Dupont de Nemours ou à la General Motors. Hopper et Armstrong ont plutôt l'impression que le contrôle budgétaire sert à faire supporter aux salariés une incertitude accrue de façon à libérer l'entreprise des contraintes qui pèsent sur elle. La comptabilité n'a pas alors besoin d'être plus précise en affectant convenablement les frais indirects. Cet objectif leur apparaît comme secondaire. Les objectifs définis dans les budgets n'ont pas à être précis, ni justes, ils doivent juste convenablement orienter les comportements. La recherche d'une position monopoliste sur les marchés (stratégie suivie par les deux entreprises, et en cela ils rejoignent Johnson et Kaplan) sert surtout à asservir la main d'œuvre. Leur étude laisse toutefois des questions en suspens. Si l'on suit leurs conclusions, le contrôle budgétaire s'est développé dans des entreprises où les syndicats étaient peu représentés, afin de mieux contrer leurs demandes éventuelles. Cela se serait fait dans un laps de temps assez court. On ne rend ainsi pas compte d'un phénomène observable dans notre étude : la mise en place du contrôle budgétaire prend du temps et s'étale en général sur de nombreuses années. Durant cette période, toutes les variables de l'étude se modifient, rendant peu vraisemblable une causalité aussi simple.

Ce point de vue est donc critiquable, ce qui explique qu'il n'est pas retenu dans notre analyse. Instrument de domination, le contrôle budgétaire l'est peut-être. Dans les entreprises que nous étudions, il apparaît comme un instrument du patronat ou de ses « *sbires* » qui vont eux-mêmes devenir des dirigeants (Jean Benoit par exemple). Il est introduit auprès des patrons par des consultants ou des cadres dirigeants. Il apparaît surtout dans les situations de crise économique générale ou de crise spécifique à l'entreprise (comme par exemple la crise de sur-stockage à la General Motors en 1921). Si l'analyse marxiste pose convenablement le problème des relations de pouvoirs au sein de l'entreprise, elle n'épuise toutefois pas le sujet et ne semble, à notre sens, rendre compte que d'une partie du problème. A aucun moment, le contrôle budgétaire n'est objectivement posé, par ceux qui cherchent à le développer, comme un instrument de domination. Au contraire, de multiples justifications sont avancées qui font la part belle au bien-être collectif. L'abolition d'une société de classes semblent même être l'un des objectifs des promoteurs du contrôle budgétaire. Plutôt que d'y voir un instrument de domination, il faut sans doute l'interpréter comme un nouveau mode de contrôle social. Comme nous chercherons à le montrer, c'est de la double opposition au libéralisme

« sauvage » américain et au communisme soviétique qu'un certain nombre de prosélytes de ce nouveau contrôle tirent leur énergie militante. Le prosélytisme dépasse largement le cadre de l'entreprise où il est censé s'imposer en maître. Il y a là un phénomène à expliquer.

B- L'apport de Foucault

Foucault s'est révélé être un auteur très utile pour les théoriciens de la comptabilité si l'on en croît le nombre de citations qui lui sont consacrées dans les différentes revues académiques depuis quelques années. Parce qu'il a mis en évidence le pouvoir disciplinaire des institutions humaines telle que la prison (Foucault, 1975), sa conception des relations sociales matérialisée par des artefacts a été jugée transposable à la comptabilité et au contrôle, même si cela n'exclut pas, selon Pesqueux, une certaine naïveté (Pesqueux, 1996). L'analogie est effectivement frappante entre les propos de *Surveiller et punir* et la situation dans laquelle évolue un outil comme le contrôle budgétaire. Le passage des punitions de la société classique à la discipline de la société moderne se fait grâce à des « machines » qui donnent à « *l'esprit du pouvoir sur l'esprit* » (Foucault, 1975). Il définit la discipline comme « *des techniques pour assurer l'ordonnance des multiplicités humaines* » ou encore « *l'ensemble des minuscules inventions techniques qui ont permis de faire croître la grandeur utile des multiplicités en faisant décroître les inconvénients du pouvoir (...)* Une multiplicité, que ce soit un atelier ou une nation, une armée ou une école, atteint le seuil de la discipline lorsque le rapport de l'un à l'autre devient favorable » (Ibid.). La population étant en croissance, il faut trouver des moyens pour rendre l'exercice du pouvoir le moins coûteux possible. Le contrôle budgétaire devient à l'entreprise ce que le panoptique est à la prison, un puissant moyen de contrôle, permettant de voir sans être vu, d'exercer un contrôle continu sans augmentation du nombre de gardiens/dirigeants par prisonniers/salariés. Comme les marxistes, Foucault nous invite à analyser le développement d'une technique en terme de pouvoir entre les acteurs et dans la modification du pouvoir relatif de chacun d'entre eux. Il date le changement fondamental d'une société de souverain à une société disciplinaire du début du XIX^e siècle. Le changement de pouvoir s'est accompagné du développement de techniques visant à discipliner les individus.

L'autre apport de Foucault tient en la recherche des racines profondes et oubliées d'une pratique. La généalogie d'un savoir, ici le contrôle budgétaire, nous oblige à nous

interroger sur les motivations profondes des changements, en ne s'arrêtant pas simplement à la nature technique des phénomènes mais en allant rechercher les causes sociales, politiques et institutionnelles ayant permis l'émergence d'une pratique. Ces causes font le plus souvent partie d'un ensemble complexe d'événements dispersés. Elles ne forment pas un socle solide de connaissances mais remettent surtout en cause les idées traditionnelles que nous pouvons avoir sur une pratique. L'archéologie d'un savoir est de la même façon à rechercher dans les discours et les pratiques qui ont amené à formuler des concepts nouveaux (Foucault, 1966). Nous réutiliserons cette idée avec les institutionnalistes pour montrer comment le contrôle budgétaire se développe sur un terrain qui contient les germes nécessaires à son développement.

Miller et O'Leary (1987) ont fait une analyse du développement des coûts standards et du contrôle budgétaire dans une perspective foucauldienne. En se situant au début du XX^e siècle, ils ont analysé les raisons ayant poussé les entreprises à développer de nouvelles méthodes de contrôle. Au lieu de s'intéresser aux entreprises, ils ont recherché à un niveau plus global, dans la société et dans les programmes politiques, des explications au développement de nouvelles techniques comptables. Le développement du contrôle budgétaire s'est fait, selon eux, pour la Grande-Bretagne et les Etats-Unis dans un climat d'apologie de l'efficacité de la Nation. Plutôt que d'accepter le niveau d'efficacité de chaque individu, l'Etat et ses meilleurs éléments (des experts rationnels) sont censés prendre une part active dans l'amélioration de l'efficacité de l'ensemble de la Nation. Ils doivent aussi rendre plus visibles les signes individuels d'une plus grande efficacité. Ils y parviennent en mettant en place des procédures et des techniques nouvelles. Cette volonté d'amélioration s'est, entre autres, manifestée sous la forme de politiques eugéniques mises en place au début du siècle. Au sein des entreprises, le développement, sous l'impulsion des ingénieurs et de l'organisation scientifique du travail, conduit à de nouvelles normes de performance censées limiter les pertes d'efficacité de la main d'œuvre. Le contrôle budgétaire et les standards apparaissent alors comme le moyen d'étendre aux cadres et agents de maîtrise les mêmes objectifs que ceux assignés aux ouvriers. Dans le même temps se développe une prise de conscience des aspirations de l'homme au travail. Il n'est plus simplement considéré comme une machine perfectionnée destinée à produire, il a aussi ses propres aspirations. La comptabilité et le contrôle budgétaire aident alors à mieux saisir cette demande. Ces deux outils prennent ainsi une autre dimension, plus politique et sociale. Ils permettent notamment de mettre en évidence les demandes des différentes coalitions et d'agir sur les attentes des individus. Cette action doit permettre d'accroître l'efficacité individuelle. La « *disciplination* » de la main d'œuvre est le fait de managers

autocratiques, qui sous couvert d'une organisation plus démocratique, donnent le pouvoir à des experts utilisant des outils censés être neutres. Le contrôle budgétaire et les coûts standards participent dans cette perspective à la « *disciplination* » de la main d'œuvre dans une perspective foulcadienne. De même, Zimnovitch (1997) a lui aussi fait appel à Foulcault pour expliquer le développement des prix de revient en France. A travers le concept de « *nappes discursives* » qui sont le reflet des discours, des préoccupations, des institutions et des stratégies personnelles des managers à chaque époque, il cherche à comprendre la diffusion du nouvel outil et les fonctions qu'il remplit à différentes époques.

Cette analyse est assez proche de celle que nous allons développer ci-dessous à partir d'un autre cadre théorique que celui de la généalogie. Nous espérons ainsi mieux mettre en évidence les relations qui unissent les différentes variables et éviter ainsi de formuler trop d'énoncés présumés. Le cadre théorique retenu est celui des institutions.

§2- La théorie des institutions

Commençons par définir le concept d'institution, la façon dont il structure les actions humaines, son influence sur les pratiques de gestion avant de définir les variables qui apparaissent pertinentes pour notre problème.

A- Qu'est ce qu'une institution

En première approche, nous pouvons reprendre la définition, très large, des institutions donnée par Scott (1995) : « *Institutions consist of cognitive, normative, and regulative structures and activities that provide stability and meaning to social behavior. Institutions are transported by various carriers - cultures, structures and routines - and they operate at multiple levels of jurisdiction* ». Ou encore, pour reprendre Stinchcombe (cité par Scott), une institution est une structure dans laquelle les personnes qui ont le pouvoir ont engagé des valeurs et des intérêts. Il s'agit donc d'un ensemble très vaste de références, de normes, de valeurs, de routines qui structurent, conditionnent l'action collective. Pour reprendre à nouveau Scott, analysant l'apport de Selznick, les outils de gestion ne sont pas « *context free* » mais appartiennent à un ensemble institutionnalisé de normes et de valeurs.

Pour Powell et DiMaggio (1991), les définitions varient selon les courants. Dans les sciences politiques, les institutions sont des ensembles de règles, de procédures et d'arrangements ou des prescriptions concernant les actions qui sont requises, interdites ou permises. Pour les économistes (tel North), ce sont les régularités dans les actions répétitives, les droits et les règles qui déterminent un cadre d'incitations pour les acteurs. Les institutions sont le produit de l'activité humaine, les résultats de l'action des hommes. Mais dans un sens plus contemporain, elles n'ont plus besoin d'être conscientes. Dans la tradition sociologique, les institutions sont tout à la fois un processus phénoménologique dans lequel un certain nombre de relations sociales peuvent être considérées comme acquises et un état des affaires dans lesquels les perceptions partagées définissent ce qui doit être compris et les actions possibles. Pour certains, institutions et conventions sont synonymes. Si les similitudes sont effectivement très importantes, il semble pourtant que les conventions fassent référence à des ensembles de règles nettement plus structurés et restrictifs que les institutions (Gomez, 1997). Enfin, notons que, selon DiMaggio et Powell (1991), dans le courant néo-institutionnaliste, les institutions ne sont pas des organisations concrètes mais des méta-abstractions, des prescriptions impersonnelles et rationalisées (le concept de marché par exemple).

B- L'institution comme élément structurant

Les institutions structurent l'action collective. Scott (1995) distingue trois modes de structuration qu'il nomme piliers.

Le pilier de la régulation : les institutions contraignent et régularisent les comportements. Il existe un système de contraintes qui incite à respecter les règles et sanctionne les comportements déviants. Les individus poursuivent leurs propres objectifs mais vivent sous la contrainte de la peur et de la force. Ces règles doivent être reconnues comme valables, mais pas forcément justes. Il existe souvent une tierce partie entre les individus qui se chargent de faire respecter les règles : c'est l'une des justifications du rôle de l'Etat, par exemple.

Le pilier normatif : il inclut les valeurs et les normes. Les institutions confèrent des privilèges autant que des devoirs, des droits et des responsabilités. L'action rationnelle est toujours comprise dans son contexte social qui spécifie les moyens appropriés pour atteindre les fins. Les individus dans cette conception ne se conforment pas aux règles

et aux normes parce qu'ils y voient un intérêt mais parce qu'ils s'y sentent obligés. Les individus vont s'adapter aux conventions sociales et vont s'en servir comme modèle de référence. Pour Parsons (cité par Scott), il s'agit d'un élément stabilisant l'ordre social. Les choix des individus sont structurés par des valeurs médiatrices et une structure normative.

Le pilier cognitif : La règle est alors l'élément qui permet de comprendre le monde. Ce qu'un individu fait est fonction de la façon dont il se représente le monde. Les règles définissent les finalités et façonnent les moyens par lesquels des intérêts sont déterminés et poursuivis. Ainsi, les individus trouvent parfois normal de poursuivre des idéaux collectifs et parfois des intérêts personnels. Ce choix est déterminé par des institutions. Mais, les institutions sont mortes si elles ne sont pas représentées verbalement et physiquement par des objets.

En résumé, l'approche de la régulation s'intéresse au pouvoir des rôles, l'approche normative s'intéresse aux principes qui guident le comportement et l'approche cognitive met l'accent sur l'identité sociale. Différentes institutions peuvent entrer en concurrence les unes avec les autres. C'est alors la modification du pouvoir de chaque institution qui explique les changements d'attitudes. Chacun des trois piliers implique des sources différentes de légitimité : légale ou quasi-légale (régulation), morale (normative), collective (cognitive). Avec le pilier de la régulation, les individus prennent le monde comme étant objectif et ils cherchent à maximiser leurs propres intérêts. Avec le pilier cognitif, la perception des institutions est construite par les individus « *ils ne découvrent pas le monde, mais l'inventent tous ensemble* » (Scott, 1995). Pour les auteurs relevant du pilier cognitif, on peut distinguer plusieurs niveaux (macro, méso, micro) où les institutions prennent différentes formes. Au niveau micro, les individus inventent les structures et leurs actions. Notre approche emprunte clairement aux deux derniers piliers (normatif et surtout cognitif).

C- L'institution et les pratiques de gestion

Les institutions jouent un rôle important dans les pratiques de gestion. D'une part, elles légitiment des comportements et d'autre part, elles expliquent et permettent de comprendre le succès et la diffusion d'un outil de gestion.

Meyer et Rowan (1977, repris dans DiMaggio et Powell, 1991) nous expliquent que les organisations s'inscrivent dans des contextes institutionnels qui augmentent leur légitimité et leur chance de survie. Les produits, les services, les techniques, les politiques et les programmes fonctionnent comme de puissants mythes que les organisations adoptent en grande cérémonie pour montrer qu'elles adhèrent aux institutions du monde extérieur. Mais cela peut aller à l'encontre de leur efficacité car il n'y a, en effet, aucune raison pour que l'institution soit génératrice d'une productivité accrue, voire même qu'elle ne consomme pas de ressources supplémentaires. Ils sont rejoints en cela par Abrahamson et Rosenkopf (1993) qui, étudiant la transmission des modes managériaux, constatent que certaines nouveautés sont adoptées même si elles sont mauvaises, simplement pour se plier à des pressions extérieures.

Selon Meyer et Rowan, les entreprises se servent de leur structure formelle pour résoudre le dilemme cérémonie/efficacité. La structure des entreprises reflète les mythes de leur environnement institutionnel. Plus précisément, les entreprises mettent en place des structures formelles pour contrôler et coordonner les différentes activités. Mais bien souvent, ces structures formelles ne sont pas respectées. Elles n'ont d'utilité que par rapport aux institutions qui les ont vu naître. La structure peut se justifier car elle donne une impression de rationalité. Cette légitimité institutionnelle a différentes origines : l'opinion publique, le système éducatif, le prestige social, les lois, etc. Les mythes générant des structures organisationnelles ont deux propriétés :

- ils identifient des besoins sociaux afin de les transformer en objets techniques qui permettent de poursuivre les buts sociaux de manière rationnelle.
- ils sont institutionnalisés et dépassent l'individualité des acteurs.

Les auteurs donnent quelques exemples d'objets qui agissent comme des mythes et qui se sont institutionnalisés : les professions, les programmes et les outils, les technologies, etc. Il apparaît alors clairement que le contrôle budgétaire en tant qu'élément de la structure de l'entreprise (création de centres autonomes) et en tant qu'outil de contrôle participe au même mouvement. Il est, en partie, un mythe rationnel qui sert à justifier des besoins sociaux qu'il instrumentalise.

Zucker (repris dans DiMaggio et Powell, 1991) trouve un autre mode d'action des institutions sur les organisations. Elles remplacent certaines formes de contrôle social en simplifiant la compréhension des comportements. Le processus d'institutionnalisation définit une réalité sociale qui sera transmise et maintenue comme

un fait. Dans ce cadre, le contrôle budgétaire peut être interprété comme une forme de réification de la réalité sociale. Il aide à faire passer cette réalité en évitant d'avoir toujours à exercer un contrôle social. D'où le risque, à terme, de perdre de vue la réalité sociale ainsi transmise. Le processus d'institutionnalisation se présente comme un moyen d'éviter la mise en place de sanctions liées à d'autres modes de contrôle social. On retrouve un mode d'action équivalent à celui que nous montrions ci-dessus. Reprenant la même idée, Scott et Meyer (repris dans DiMaggio et Powell, 1991) sont encore plus catégoriques. Ils pensent en effet qu'il est souvent difficile de distinguer la technique et les règles institutionnelles. Cela est dû au fait, d'après eux, qu'aujourd'hui on cherche, dans un premier temps, à se servir de la technique pour faire passer les institutions. Dans un second temps, les outils s'institutionnalisent et on en oublie ce qui les a fait naître.

Les institutions ont aussi un rôle à jouer en matière de diffusion des outils de gestion. Ainsi, DiMaggio et Powell (1983) pensent que les organisations se copient les unes les autres et empruntent leurs valeurs respectives : la diffusion de valeurs est mimétique. On retrouve la même idée chez Abrahamson et Rosenkopf (1993). Les individus cherchent ainsi à se comporter comme la norme qu'ils observent autour d'eux. Leur attitude au final dépend du nombre des expériences identiques qu'ils rencontrent. Cette interprétation semble assez bien correspondre à nos propres observations sur le contrôle budgétaire, où comme nous l'avons montré dans la première partie, la diffusion du contrôle budgétaire est essentiellement liée à la mise en contact des individus entre eux via des conférences, des publications, etc. Meyer et Rowan (1977, repris dans DiMaggio et Powell, 1991) reprennent la même idée au travers du concept d'isomorphisme, c'est-à-dire la propension que peuvent avoir des entreprises à adopter les mêmes caractéristiques. Pour eux, il y a deux raisons pour qu'une institution se diffuse et qu'un isomorphisme apparaisse : soit les contacts entre une organisation et son environnement sont très nombreux, soit l'organisation reflète directement son environnement. L'isomorphisme institutionnel présente de nombreux avantages pour les sociétés, il permet généralement leur survie et leur succès.

D- L'idéologie

Parmi l'ensemble des institutions existantes, l'une d'entre elles paraît pertinente pour une application au cas du contrôle budgétaire. Il s'agit de l'idéologie, que ce soit celle de la société ou celle des managers (idéologie managériale). Jepperson (1977, repris

dans DiMaggio et Powell, 1991) en fait un élément du champ des institutions. Selon cet auteur, toutes les formes de contrôle social (idéologie, culture, mythes, rituels) sont institutionnalisées mais elles ne comprennent pas néanmoins tout le concept d'institution. Dans le champ des institutions, l'idéologie nous semble être la variable qui a le plus de pertinence pour comprendre le développement du contrôle budgétaire.

Parmi les études traitant de l'influence de l'idéologie, l'une des plus fameuses est sans doute celle de North (1981). Elle illustre parfaitement la manière dont nous pouvons utiliser et comprendre l'influence de l'idéologie. En tant qu'économiste, il se sert de ce concept pour expliquer la croissance américaine sur une longue période. Selon lui, c'est la structure politique et l'organisation économique qui détermine la performance d'une économie et son taux de croissance. Une théorie de l'Etat est alors essentielle de son point de vue car ce dernier fixe les droits de propriété qui vont permettre de justifier la répartition de la richesse entre les individus. Or, la structure des droits de propriété dépend de l'idéologie qui la légitime. Les organisations économiques et politiques ont un ensemble de points communs : elles posent des contraintes sous formes de règles et de régulations, elles déterminent les écarts par rapport à ces règles, elles définissent une morale et une éthique pour réduire le coût des déviations.

D'après la définition de North, l'Etat et les règles idéologiques qui le soutiennent sont utiles pour deux raisons :

- ils facilitent les échanges en étant le garant *in fine* des règles économiques,
- ils permettent à un groupe donné d'extirper de la plus-value aux autres.

L'Etat et l'idéologie le justifiant cherchent à fixer les règles du jeu de la coopération et de la compétition afin de maximiser la rente de celui qui détient le pouvoir. L'existence de l'Etat permet dans ce cadre à réduire les coûts de transaction afin d'accroître la production et partant les impôts. Il légitime une organisation économique jugée efficace et efficiente. Cette conception de l'économie, empruntée à North permet alors de répondre à certaines questions que nous retrouvons, sous une autre forme, avec le contrôle budgétaire. Ainsi, beaucoup d'activités ne s'expliquent pas en fonction des seuls critères néoclassiques. Les individus votent même si rien ne les y oblige. Pourquoi acceptent-ils un ordre économique qui leur est défavorable ? Pourquoi les gens travaillent-ils correctement ? Pourquoi obéissent-ils à des supérieurs hiérarchiques ? C'est qu'il existe des idéologies qui interfèrent avec notre perception du monde, qui justifient le rôle de l'Etat et nous incitent à respecter les règles du jeu économique. De

même, dans notre approche, le contrôle budgétaire, soutenu par des idéologies, justifie aux yeux des salariés la domination d'une nouvelle classe managériale, composée d'ingénieurs, qui n'ont plus la légitimité de la possession du capital.

L'idéologie est le travail intellectuel servant à rationaliser les comportements des individus et des groupes. Ce sont les théories qui nous permettent de comprendre le monde. Des théories persistantes car obtenir de l'information pour en changer coûte cher. L'idéologie est donc un moyen de voir plus simplement le monde. Elle est très liée à la morale et à l'éthique et elle se modifie quand les individus la confrontent avec leur propre expérience. L'idéologie peut alors surtout justifier des situations de droits de propriété et donc la répartition des efforts à entreprendre et des bénéfices qui en découlent. En effet, si des individus croient qu'un système est juste, alors il y aura moins d'effort à fournir pour faire appliquer les règles. Cela pourrait s'appliquer directement au contrôle budgétaire qui est un moyen d'intensifier le rythme de travail, tout en faisant croire que le système est juste. C'est ainsi que pour North, les relations entre mandants et mandataires sont souvent dirigées par des idéologies communes ce qui permet de faire baisser les coûts de transactions. Il insiste sur le fait que l'idéologie est un moyen de contraindre les individus à des comportements déterminés. C'est un moyen de contrôle social.

Barley et Kunda (1992) s'intéressent quant à eux à l'influence de l'idéologie managériale sur les pratiques de gestion. Ils définissent l'idéologie comme « *a stream of discourse that promulgates, however unwittingly, a set of assumptions about the nature of the objects with which it deals* ». Ils soutiennent l'idée que l'histoire de la pensée managériale et des idéologies, qui sous-tendent les pratiques de gestion, a alternativement générée des phases normatives et rationnelles.

Ils identifient trois phases de contrôle normatif : l'amélioration industrielle (*industrial betterment*), les relations humaines et la culture organisationnelle. Elles reposent sur l'idée que l'organisation doit être gérée au niveau du groupe (de la communauté) à partir d'un ensemble de valeurs partagées et d'une implication morale de chacun. Les managers peuvent réguler le travail des salariés en agissant sur leurs comportements mais aussi sur leurs pensées et leurs émotions. Ils exercent alors une autorité morale. Les frontières entre vie privée et vie professionnelle, ou entre niveaux hiérarchiques, tendent à devenir de plus en plus ténues durant ces phases.

Les périodes de contrôle rationnel intègrent par exemple le taylorisme ou encore la phase de rationalisation des années soixante et soixante-dix (l'instrument le plus représentatif pourrait en être la recherche opérationnelle). Le contrôle repose alors sur une expertise technique apportant plus de rationalité dans des systèmes complexes. Les individus sont supposés être motivés par des considérations de calculs économiques et la recherche de l'efficacité. La société passe ainsi d'un système idéologique à l'autre en alternant les phases normatives et les phases rationnelles, sans que les précédentes ne s'estompent tout à fait. Les phases rationnelles seraient plus utilisées dans les périodes de croissance alors que les idéologies normatives seraient plus souvent à l'œuvre dans les périodes de vaches maigres. Les auteurs posent ensuite l'hypothèse que chaque discours idéologique façonne les événements et les pratiques d'une période. En effet, ils affirment que les managers sont contraints par les images et les idées de leur répertoire culturel.

Appliqué au développement du contrôle budgétaire, ces apports théoriques se révèlent assez pertinents et source de fructueux développements même si l'alternance de différentes phases idéologiques paraît quelque peu caricaturale au regard de l'enchevêtrement de l'évolution des idées et ils soulèvent ainsi quelques interrogations. En effet, comme nous allons essayer de le montrer, le contrôle budgétaire apparaît, mais il a du mal à se développer, dans une phase de récession ou de reconstruction où des discours nombreux tentent de justifier les rapports sociaux entre les différents intervenants au processus de production. Ces discours s'appuient sur l'idée d'une collaboration entre les différents groupes sociaux. On y retrouve un certain nombre de courants idéologiques que nous allons développer. Une fois les difficultés terminées, le contrôle budgétaire a moins besoin d'être soutenu par une idéologie normative. La croissance revenue, il sert surtout d'instrument de rationalisation. Il n'en reste pas moins que ces racines plongent dans des conceptions idéologiques très fortes sur les relations réglant les interactions entre membres d'une même société ou d'une même entreprise. Comme le soulignent encore ces auteurs, les changements d'idéologie indiquent des modifications dans les rapports de force entre les groupes présents dans la société car l'idéologie dominante est généralement celle du groupe dominant.

Crozier et Friedberg (1977) montrent également que l'idéologie est un moyen de structuration et d'intégration des construits d'action collective dans l'entreprise. Elle est le corollaire de la contrainte dont elle ne constitue qu'une forme adoucie. Ce moyen s'oppose, selon eux, aux contrats, c'est-à-dire la négociation et le marchandage. L'idéologie s'apparente alors à une technique de manipulation d'ordre quasi-affective.

Elle est bien souvent invisible : « *cette structuration peut être relativement formalisée et consciente, ou elle peut avoir été naturalisée par l'histoire, la coutume, les croyances au point de paraître évidente* ». Cet artefact permet d'orienter le comportement des acteurs, mais en même temps circonscrit leur liberté et oriente profondément les résultats qu'il est possible d'atteindre. La politique n'est donc pas morte, comme l'ont cru les tenants du *one best way*, le gouvernement des hommes n'a pas été entièrement remplacé par l'administration des choses. Mais ces idéologies expriment des rapports de force, des lieux de pouvoir au sein des organisations sans pour autant que les institutions qui les véhiculent et servent de courroies de transmission soient appréhendées comme telles. Exprimés avec le vocabulaire de Crozier et Friedberg, cela revient à affirmer que les idéologies structurent le champ des négociations entre acteurs et « *privilégient certains acteurs au détriment d'autres* ». « *Leur codification constituera toujours un enjeu majeur dans les conflits de pouvoir qui opposent les acteurs dans les organisations* ». L'homme est donc prisonnier d'un certain nombre de conceptions qui orientent son activité organisationnelle. Elles ont une force d'inertie d'autant plus considérable que l'homme ne les comprend pas toujours parce qu'elles sont cachées par les habitudes (institutionnalisées). Crozier et Friedberg s'empressent de rajouter que ces relations ne sont pas figées dans la mesure où chaque individu tentera de modifier le rapport de force en sa faveur. Pour modifier un mode de contrôle social existant, ce qui doit changer, ce ne sont pas simplement les règles qui régissent les relations dans le jeu des acteurs, mais la nature même du jeu. Notre but est alors montrer comment à partir des idéologies qui parcourent les entreprises, le contrôle budgétaire peut être considéré comme l'un des artefacts servant à les véhiculer. Il constitue un nouveau jeu que les acteurs doivent apprendre à maîtriser. Les décideurs se servent alors du contrôle budgétaire pour instrumentaliser leur conception des rapports sociaux au sein des entreprises.

L'analyse historique nous donne également quelques signes de l'importance de la variable idéologie. Nous avons déjà évoqué l'hypothèse de Chandler et Deams (1979) sur l'évolution des représentations sociales comme facteur explicatif du développement du contrôle budgétaire. Quail (1997) reprend cette hypothèse pour montrer ses limites lorsqu'elle est confrontée au cas britannique. Notamment, la personnalité de ceux qui implantent du contrôle budgétaire semble avoir une grande importance. Nous pouvons ainsi penser que leur façon de voir le monde, donc les idéologies qui les guident, joue un rôle dans le choix d'implanter ou non des budgets. Quail donne d'ailleurs quelques éléments allant dans ce sens.

§3- Les courants idéologiques pertinents

Envisageons maintenant les différentes idéologies dominant le monde des entreprises à cette époque. Elles ne se succèdent pas dans un ordre déterminé mais au contraire se « chevauchent », perdurent, évoluent à des rythmes différents selon les secteurs, les entreprises et les hommes qui s'en servent. De façon générale, elles visent à « *mettre au point un schéma économique nouveau, correspondant aux conditions actuelles de la production, et respectant avant toute chose, l'intégrité de l'être humain* » (Coutrot, 1936). Elles sont présentées ci-dessous par ordre chronologique d'apparition.

A- Le paternalisme

Le paternalisme désigne « *un système régissant les relations entre employeur et salariés d'une entreprise dans leur totalité. En d'autres termes, c'est un système à vocation non universelle mais intégral. Il naît dans la sphère du travail mais vise à intégrer, donc à protéger, l'homme avant, pendant et après, à l'échelle de la journée, de la semaine, de l'année, de la vie. Vu ainsi, c'est un système de production et de reproduction de la main d'œuvre* » (Gueslin, 1992). Les attributs de ce mode de régulation sociale sont multiples et s'appuient sur « *un système de rémunération fondé sur la participation aux bénéfices, des institutions de prévoyance et de sécurité sociale (caisse d'épargne, caisse de secours, caisse de retraite), des logements ouvriers en location ou en accession à la propriété, des structures d'éducation (écoles ménagères, orphelinat, subventions aux écoles), des structures de distraction (création et aides à des sociétés diverses) et des structures commerciales (commerces divers)* » (Ibid.). Essentiellement orienté vers les ouvriers, le paternalisme cherche à fixer une main d'œuvre relativement rare, sur des sites de production (Noiriel, 1988). Ce système de régulation touche également les ingénieurs et les cadres (Boltanski, 1982), quoique dans leur cas, il soit accompagné d'autres types d'incitations, notamment en matière de pouvoir et de responsabilités.

Ce mode de régulation sociale trouve ses origines dans la morale chrétienne et les idées développées par Le Play. Il n'est pas dénué d'une certaine forme d'altruisme de la part d'un patronat « humaniste ». On peut également y voir, en suivant en cela les courants anglo-saxons, moins « *le produit de coutumes traditionnelles qu'une réponse à la révolution industrielle qui risquait de diluer le corps social* » (Omnes, 1997). Le paternalisme est une réponse aux affres du travail engendrés par le capitalisme du XIX^e siècle. Il vise à redonner une place à l'homme au sein du système productif et à atténuer

les contraintes qui s'imposent à lui. En somme, il cherche à rendre acceptable les conditions de travail du système capitaliste. Selon Hatzfeld (cité par Omnes, 1997), le paternalisme sert de rempart contre l'intervention croissante de l'Etat et contre l'extension du mouvement ouvrier et en particulier des syndicats. Il institue une forme d'entente entre le patronat et les salariés, en faisant participer ces derniers aux bénéfices de l'entreprise. Il est également une arme contre le socialisme « *en ce qu'il promet des avantages sociaux visant à atténuer les difficultés ouvrières mais surtout en ce qu'il postule la concorde des classes* » (Gueslin, 1992) Mais ce système se révèle être très discrétionnaire et ne suit aucune règle définie. L'appréciation subjective du chef de service, les libéralités du patronat qui peut d'une année sur l'autre réduire les avantages accordés limitent le sentiment de justice sociale. Le paternalisme n'implique pas non plus une participation du personnel à la gestion financière de l'entreprise, il n'en est que le bénéficiaire. On trouvera, à titre d'illustration, de bons exemples d'application du paternalisme au Crédit Lyonnais dans la thèse d'Omnes (1997) et, pour Saint-Gobain, dans le travail de Daviet (1988).

Au début du XX^e siècle, le paternalisme entre en crise. Le mouvement ouvrier y voit de plus en plus un moyen d'exploitation de la main d'œuvre. Les contraintes sociales et économiques auxquelles la doctrine doit faire face se modifient, entraînant en cela un besoin d'adaptation. La crise des années trente bouscule ce mode de régulation sociale et fait sentir à certains le besoin d'un nouveau mode de contrôle social. La capitalisation croissante de l'industrie fait apparaître un nouveau groupe social, les ingénieurs. Ceux-ci s'interposent entre le patronat et les ouvriers (Noiriel, 1988) qui perdent ainsi tout contact direct. Noiriel voit d'ailleurs dans le paternalisme une forme intermédiaire entre le patronage et le management. Malgré cette crise, le paternalisme ne disparaît pas pour autant. Il reste en pratique dans de très nombreuses entreprises, mais commence à être concurrencé par d'autres philosophies sociales. Celles-ci sont surtout le fait de précurseurs qui vont lentement imposer leurs idées par des canaux multiples dont certains seront des échecs.

B- Le corporatisme : la contestation de l'ordre établi

La crise des années trente est l'occasion d'un changement dans les grandes orientations politiques. Le capitalisme semble faire faillite outre-Atlantique et le communisme menace à l'est. Un nouveau contrat social apparaît souhaitable à certains. De nouveaux courants de pensée naissent et ont une influence sur la vie des affaires. Souvent dominés

par une élite minoritaire, ils cherchent de nouveaux fondements à la croissance et s'appuient sur la montée de nouveaux groupes sociaux comme les classes moyennes (Boltanski, 1982). Il s'agit d'une véritable « *œuvre de redéfinition idéologique* » qui touche principalement la bourgeoisie, à la recherche d'une « *troisième voie* ». Plusieurs courants émergent, souvent assez proches les uns des autres.

Le corporatisme est l'un d'entre eux. C'est un mouvement à rattacher au catholicisme (encyclique *De rerum novarum* de Léon XIII en 1891) et au paternalisme social (Kuisel, 1981) dont il dérive directement. Cette doctrine met le groupe au centre de la société. Elle s'oppose en cela au libéralisme. Ce n'est plus l'individu qui représente l'unité d'analyse au niveau de laquelle se réalise les choix. Déjà profondément enraciné dans la culture européenne (Cotta, 1984), ce mouvement est à mettre en relation avec les événements qui ont lieu à la même époque en Allemagne et en Italie (montée du fascisme). Il prend sa source dans une contestation du pouvoir de l'argent (ploutocratie) et du pouvoir des masses (Boltanski, 1982). Il s'agit de remplacer la révolution prolétarienne par une révolution spirituelle : « *Le personnalisme qui récuse à la fois l'individualisme associé aux excès du capitalisme libéral et le collectivisme, doit fonder la classe comme une entité intermédiaire naturelle, ce qui en fait un élément de l'ordre corporatiste que les ingénieurs et les activistes des classes moyennes appellent de leurs vœux* » (Ibid.). L'organisation des classes sociales apparaît alors comme un moyen de lutte contre la montée du socialisme, et de redressement face à l'échec du libéralisme. Les différentes classes sociales une fois organisée, il est possible des les faire collaborer et Boltanski, citant un texte de 1935, de rappeler que l'ingénieur apparaît alors comme l'élément de médiation possible entre la direction générale et les échelons inférieurs d'exécution, afin d'obtenir une collaboration sociale.

Cette doctrine réduit la liberté des contrats dont les règles sont alors fixées de façon publique afin d'assurer l'ordre social et la prospérité nationale. Il s'oppose ainsi au capitalisme où l'initiative privée peut être source de désordres importants. Il distingue l'ordre du désordre, l'intérêt général de l'intérêt individuel mais s'oppose au marxisme dans la mesure où il maintient la propriété privée des moyens de production. Profondément enraciné depuis l'Ancien régime comme mode de régulation sociale, il « *meurt de l'éloignement croissant des maîtres et des compagnons. Il renaît du fossé que la révolution industrielle creuse entre les ouvriers et le reste de la société* » (Cotta, 1984). Tout comme le paternalisme, il puise son inspiration dans les réflexions de Le Play et de La Tour du Pin. La liberté est alors tempérée par des obligations qui sont fixées collectivement aux individus. Les ambitions affichées sont très claires. Pour La

Tour du Pin, par exemple, il faut « dépasser le capitalisme libéral en lui substituant un véritable régime corporatiste » (Cotta, 1984). Les moyens de parvenir à ce régime sont assez proches de ceux du socialisme : il faut donner plus d'autonomie aux acteurs regroupés au sein de collectifs. Le corporatisme doit ainsi arracher le monde ouvrier au prolétariat, en supprimant une concurrence jugée néfaste.

Le corporatisme a également vocation de « réconcilier l'inconciliable, le petit patron et ses vertus patriarcales, la responsabilité personnelle directement investie dans la tâche, la réunion dans une même main du capital et du travail, les rapports de travail enchantés du paternalisme et l'organisation étatique de la production de masse, le dirigisme, la rationalisation du travail. (...) c'est la célébration de l'union du spiritualisme et du rationalisme qui s'incarne et se réalise par la collaboration de classe (...) » (Boltanski, 1982). Il s'agit de restaurer l'entente et l'ordre social au sein des entreprises. La Charte du travail, en 1941, point d'orgue d'une politique corporatiste visait, à juste titre, à supprimer la lutte des classes et ses causes par une collaboration des hommes à l'intérieur de chaque profession.

Les critiques contre le capitalisme « se distribuent selon deux pôles » (Boltanski, 1982). Les artisans et petits commerçants accusent les détenteurs du capital de nuire au libre jeu du marché grâce aux cartels et aux concentrations. Ce n'est pas la catégorie qui nous intéresse. Elle incarne plus le front du refus que celui de la modernité. « A l'opposé - nous dit Boltanski - les mouvements situés à l'avant garde du catholicisme social (...) sont favorables, on le sait, à un dirigisme relatif, qui reprenant en le tempérant, un lieu commun de la gauche politique et syndicale, permettrait d'équilibrer le secteur libre au moyen d'un secteur plané, à condition que ce planisme (...) soit associé à un ordre communautaire ». Les ingénieurs notamment souhaitent « atténuer les rigueurs inhumaines du capitalisme et surtout maîtriser son jeu déréglé, qui est une cause de désordre social ».

Boltanski (1982), citant une note paru dans l'*Echo de l'USIC* en novembre 1934, montre comment les ingénieurs peuvent occuper une place centrale dans ce système. Ils sont, en effet, les derniers garants de l'ordre dans les entreprises. Les dirigeants n'ont plus de légitimité auprès des ouvriers car ils n'ont plus ni le savoir (du moins dans la grande entreprise), ni le mérite associé au commandement. Mais l'auteur de rajouter aussitôt que ce type de discours est relativement rare chez les ingénieurs de cette époque. Il semble en effet limité à une élite. Peut-être parce que les ingénieurs se sentent touchés dans leur prestige et leur honneur en cette période de crise économique.

La dépression les atteint dans leur revenu mais aussi dans leurs titres et leur statut social. Ils ressentent donc sans doute alors le besoin d'accroître leur légitimité et recherchent pour ce faire un moyen approprié. Nous montrerons donc comment le contrôle budgétaire pouvait être ce moyen qui va leur donner la maîtrise du savoir face à la classe ouvrière et au patronat traditionnel.

Coutrot (1936) propose un projet du même acabit dans *l'Humanisme économique*. Après s'être défendu de proposer une solution corporatiste aux problèmes français, il écrit : « *les esprits équilibrés voient aujourd'hui avec évidence qu'il est possible, suivant d'ailleurs des méthodes qui pourraient être dites dialectiques, de proposer une solution de synthèse, seule viable et rationnelle en France de nos jours : la limitation de la propriété privée des moyens de production, mais limitation avec contrôle et coordination : conservant tous les mobiles salutaires qu'engendrait l'appropriation privée, mais l'assortissant d'un nouveau schéma de la structure intérieure des entreprises et du milieu où elles vivent, supprimant les méfaits si justement signalés du capitalisme aujourd'hui défunt* ». Sa position « *anti-capitaliste, anti-étatiste et anti-marxiste* » s'inscrit pourtant parfaitement dans le prolongement des idées corporatistes. C'est ainsi qu'il prône l'instauration des ententes pour mieux réguler l'économie¹ nationale, limiter et humaniser la concurrence.

Ce courant idéologique, dont la proximité avec le monde des entreprises se retrouve dans les centres autonomes de responsabilité, trouve son point d'orgue sous le régime de Vichy. Ce dernier « *officialise, sous la forme d'une idéologie d'Etat, et réalise dans des institutions la plupart des thèmes défendus par les ingénieurs catholiques des années trente* » (Boltanski, 1982). Après la guerre, ces mouvements perdurent tout en subissant de profondes transformations. Seuls les éléments les plus progressistes survivent et adaptent leur discours. Bien sûr, toute référence directe au corporatisme a disparu car elle apparaîtrait marquée du sceau de « l'infamie vichysoise ». C'est toujours la recherche de l'intérêt national, par opposition au bien-être individuel ou à la lutte des classes, qui anime les éléments les plus progressistes des corporatistes d'antan. L'opposition, avancée par Boltanski (1982), entre la CGT, définissant le Comité d'Entreprise (CE) comme une entité subordonnée à l'action syndicale, et la CGC, pour qui le CE représente « *l'expression du bien commun de l'entreprise* » en est un bon exemple.

¹ Voir aussi Caumartin (1938) sur les bienfaits des ententes.

A partir de 1950, de nouvelles idéologies, venues des Etats-Unis, redonnent un lustre nouveau à de vieilles idées. Ainsi après-guerre parle-t-on « *moins de coordination et plus de planification ; moins de métiers et de professions que de secteurs et de branches ; moins d'intérêt national que de taux de croissance ; moins d'idéologies que d'indices de performance* » (Cotta, 1984). Le changement apparaît cependant plus sémantique que réel. Le corporatisme continue à subsister dans les consciences mais sous une forme atténuée. Il se découvre également de nouveaux soutiens.

C- La technocratie et le planisme

Le corporatisme s'accompagne d'autres tendances qui le renforcent ou qu'il renforce : planisme et technocratie (Kuisel, 1981). Elles ont pour but de préserver le système libéral mais en l'aménageant et en réduisant les tensions sociales qu'il génère. Ces thèmes sont très présents durant toutes les années trente. Un zeste de dirigisme économique est insufflé au système productif. Il s'agit de remplacer l'incompétence des héritiers par le savoir-faire des gestionnaires, problématique classique des gestionnaires et des économistes depuis les travaux de Bearl et Means en 1932 aux Etats-Unis.

La technocratie se manifeste d'abord dans le désir exprimé par certains intellectuels de mettre en place un secteur plané, qui participerait à la bonne régulation de l'économie (Coutrot, 1936). La direction de ce secteur serait alors confiée à un « *corps d'hommes réglant l'allure de l'économie sans avoir aucun intérêt personnel dans aucune des entreprises, mais seulement par un esprit d'équipe à l'égard de leurs administrés* ». Cette planification permettrait dans l'esprit de ses concepteurs d'établir de « *justes prix* », d'utiliser avec précision les moyens de production et de réaliser « *la distribution de l'abondance* » (Ibid.). Il faut, nous dit Coutrot, reprenant ainsi une citation célèbre, « *substituer au gouvernement des hommes l'administration des choses* ». Le contrôle budgétaire participe à ce mouvement, comme nous le verrons plus loin, dans la mesure où il rend « objectif » les jugements que l'on peut porter sur les hommes au travail. Cette gestion de la société par des techniciens compétents s'appuie également sur une doctrine économique intitulé planisme (Amoyal, 1974) qui se transforme peu à peu en une véritable planification, notamment sous Vichy (Kuisel, 1977). C'est, selon Kuisel, (1981) « *la première étape, purement spéculative encore, sur la voie d'une prise de conscience économique nationale* ». Les plans des années trente visaient à lutter contre la dépression plutôt que d'encourager la croissance, comme cela sera le cas après 1945. Il ne s'agit pas non plus d'un succédané de la planification soviétique qui trouve assez

peu de supporteurs en France. Il s'agit surtout d'instituer « *la liberté dans l'ordre* » et de remplacer « *le profit individuel* » par la notion de « *service social* » et la « *joie de créer* ». (Kuisel, 1981). Selon le même auteur, il est possible de distinguer deux types de planisme : le néo-libéral et le socialiste. C'est surtout le premier qui nous intéresse dans la mesure où « *il attirait surtout des dirigeants de l'économie, des ingénieurs, des hauts fonctionnaires* ». Rejoignant en cela les corporatistes, les planistes percevaient que l'individualisme devait être abandonné au profit de logiques plus collectives qu'il est possible de maîtriser dans le cadre de plans prévisionnels. Leurs motivations sont d'ordre social comme nous le rappelle Kuisel (1981). La lutte contre le chômage, trop souvent considéré comme une variable d'ajustement de l'économie, les gaspillages et de la misère, l'inhumanité réificatrice de nombreux libéraux, incitent certains à proposer des méthodes d'intervention plus directes sur l'économie. La libre concurrence, moyen de régulation du marché, se voit complétée par une planification accrue dans certains domaines, notamment celui des grandes entreprises. Selon les termes de Branger, cités par Kuisel (1981), « *le planisme implique aussi la croyance en la possibilité de forcer l'histoire. (...) Bref, c'est une attitude qui ne croit plus au laisser-faire, qui ne croit plus que l'histoire se fait toute seule mais que l'histoire se laissera faire* ». Parmi les planistes, il est possible de citer les noms de MM. Detoef, Coutrot, Ullmo, Sauvy ou des groupes de réflexion tel X-Crise (Kuisel, 1981).

Le développement de la technocratie et du planisme dans les années trente trouvent leur prolongement après la guerre avec la planification à la française. Cotta (1984) y voit la poursuite des idées corporatistes, dévêtues du voile vichyssois : « *qu'est-ce [que la planification] sinon la coordination des grandes corporations - qu'il s'agisse de professions toutes entières ou de grandes entreprises, publiques et privées, ou de grandes administrations - par une puissance publique représentée, en l'occurrence, par le Commissariat général* ». Jean Monnet s'est d'ailleurs largement inspiré des travaux de Vichy, et notamment de « *La Tranche* » pour construire son premier plan (Kuisel, 1981). L'idée de la planification est de permettre l'utilisation des maigres ressources de la France de la façon la plus efficace possible afin d'accroître le bien-être national. Au dirigisme traditionnel du corporatisme, Jean Monnet préfère la persuasion, le dialogue, la concertation avec les principaux acteurs économiques en charge de participer à l'effort de croissance du pays (Kuisel, 1981). Il a acquis ces méthodes durant la guerre, où il avait pu observer les efforts de planification des américains et des britanniques. Les commissions de modernisation peuvent certes être vues comme les restes d'une ancienne politique corporatiste, mais la méthode de concertation est nouvelle et emprunte fortement aux anglo-saxons. Toujours selon l'interprétation de Kuisel, l'esprit

du plan est également nouveau. Plus qu'une simple allocation de ressources, ce qu'étaient le planisme d'avant-guerre et celui de Vichy, le plan de Monnet est volontariste et expansionniste. Il rompt avec un éventuel malthusianisme économique. Le plan apparaît à bien des égards comme le reflet (ou comme le précurseur) des changements de mentalités de la société française.

Le planisme et la technocratie imposent des experts pour diriger la chose économique. Le corporatisme implique une liberté dirigée. Quoi de mieux dans les entreprises que le contrôle budgétaire et ses serviteurs qui planifient, contrôlent, corrigent et créent des équipes autonomes ?

D- Les relations humaines : l'importation du management américain

La période qui commence après la Deuxième Guerre mondiale est marquée par une américanisation importante des représentations sociales des différents acteurs. C'est au niveau des modes de contrôle social et du règlement des conflits sociaux que les apports américains aux entreprises françaises sont les plus nets. Cela se traduit par l'importation de « *technologies sociales* », dont l'extension du contrôle budgétaire peut apparaître comme un sous-produit. Ce sont tous les schèmes de pensée du patronat traditionnel qui sont ainsi remis en cause, ainsi que la formation du personnel intermédiaire (Boltanski, 1982). Les nouvelles technologies sociales ne font plus tant appel aux méthodes de rationalisation d'avant-guerre qu'aux sciences humaines. La finalité reste toutefois inchangée. On cherche à obtenir une coopération accrue entre employeurs et salariés. Il s'agit, selon les mots de Boltanski (1982), « *de réaliser ce que le corporatisme n'a pas réussi à faire, mais par d'autres moyens* ».

Les technologies sociales nécessaires sont ramenées des Etats-Unis, à la suite de très nombreuses missions de productivité. Celles-ci constatent que si l'Europe, en général, et la France en particulier, accuse un retard par rapport aux Etats-Unis, ce n'est pas tant en matière technique que dans le domaine social et organisationnel. Les missionnaires constatent ainsi « *l'attitude constructive dont font preuve les ouvriers* » aux Etats-Unis. Ils reprochent aux dirigeants français de « *s'opposer à tout changement constructif, de ne pas établir leurs plans en fonction de l'avenir, de ne pas laisser une responsabilité et une autorité suffisantes à leurs subordonnés, de ne pas accorder assez d'importance aux facteurs humains et au respect de la dignité des travailleurs* » (Boltanski, 1982). La confiance, l'optimisme, la communication, les rapports humains et la participation des

salariés sont les nouvelles expressions à la mode d'une nouvelle catégorie de salariés : les managers. Les mots d'ordre sont ensuite, durant les années soixante, véhiculés, *institutionnalisés*, par les écoles de gestion, la presse (l'Expansion, l'Express, etc.), les cabinets de formation (Cégos, CNOF, ANDCP¹, etc.) et les cabinets de consultants. Ces derniers ne se contentent souvent plus d'une simple rationalisation technique lors de leurs interventions. Ils assument des tâches de sélection, de socialisation, de formation... C'est une deuxième « *troisième voie* », pour reprendre encore Boltanski, qui emmène la société française du corporatisme au « *New Deal* ». On assiste à la montée d'un ordre social où l'opposition entre patronat et prolétariat se trouve dépassée et plus simplement médiatisée. Cela est d'autant plus facile à réaliser que les dirigeants ne sont plus forcément les détenteurs du capital. Le mythe du chef, fondé sur le modèle militaire et sur son charisme, disparaît peu à peu. Le chef en tant qu'élément d'un réseau de relations remplace peu à peu l'ancien modèle. Cela permet d'ajuster des contraintes jusqu'ici contradictoires. L'efficacité, la discipline et la rationalisation deviennent compatibles avec l'initiative, la souplesse et l'imagination. La gestion déléguée, le contrôle budgétaire participe sans nul doute à ce mouvement. Autant les ouvriers avaient pu être asservis, autoritairement nous dit Boltanski, par les pratiques issues du taylorisme, autant les niveaux intermédiaires doivent être respectés pour produire plus efficacement. Les nouveaux modes de contrôle social ont alors pour objectif d'accroître leur satisfaction, nouveau moyen de les assujettir. Boltanski va jusqu'à parler « *d'instruments psychologiques de rééducation de la bourgeoisie* ». Les agents au travail doivent reconnaître la légitimité des dirigeants. Celle-ci s'appuie alors sur le respect de critères explicites et reconnus ainsi que sur la participation aux prises de décision, même si elles ne sont que de pure forme. L'ancien mode de contrôle social, paternaliste, qui mélangeait « *les dimensions professionnelles, économiques, familiales et sociales de la production et de la reproduction des individus* » disparaît peu à peu (Boltanski, 1982).

C'est la société Bat'a qui représente le mieux ces différents courants de pensée dans les entreprises. Elle donne aux contemporains un exemple et constitue un véritable laboratoire social où certains intellectuels vont puiser leurs idées.

¹ Association nationale des directeurs et chefs de personnel.

E- Bat'a, le mythe fondateur

Parmi les entreprises étudiées, un exemple illustre particulièrement bien comment l'idéologie peut construire une pratique d'entreprise. Bat'a¹, l'entreprise tchèque de fabrication de chaussures, est sans doute l'exemple le plus admiré, sinon le plus cité, dans les années trente comme modèle d'organisation. L'entreprise réunit un certain nombre d'éléments nécessaires à la mise en place d'un contrôle budgétaire. Il faut donc s'y arrêter.

Selon Landauer (1933), l'apport de Thomas Bat'a, le fondateur de l'entreprise, est double. Il met d'abord l'accent sur la vente et les techniques associées afin de s'assurer le plus grand volume d'activité possible. Il développe ensuite l'organisation en définissant des centres homogènes de responsabilités. Ces deux réalisations ne peuvent être considérées isolément des préoccupations sociales du chef d'entreprise. Bat'a souhaite assurer la subsistance matérielle de ses ouvriers. Ayant lui-même commencé sa carrière comme ouvrier, il est très sensible à leurs conditions de vie. Il développe donc des œuvres que l'on pourrait qualifier dans un premier temps de paternaliste (création d'hôpitaux, d'école, aide à l'accession à la propriété...). Mais la motivation de Bat'a va plus loin. Son « *idée maîtresse est d'agir sur la mentalité ouvrière de manière à la faire passer d'une mentalité de salarié à une mentalité d'entrepreneur* » (Landauer, 1933). A la tête de chaque atelier, il place un chef responsable, qui travaille pour l'entreprise mais forme, avec ses ouvriers, une équipe autonome. Les différents ateliers communiquent entre eux par un système de prix de cession interne. Le but est de rendre le plus autonome possible les salariés et de les mettre dans « *la peau du patron* », reprenant la méthode développée en France avec succès par Lucien Rosengart et connue sous le nom de la « *méthode des petits patrons* ». Cela permet également, dans une perspective qui plaît aux français, d'appliquer des principes cartésiens aux problèmes de l'entreprise et de réduire ainsi la complexité à laquelle chacun doit faire face (Dubreuil, 1937). Si le travail avait déjà été décomposé pour les ouvriers, la conception et l'organisation étaient encore centralisées. Or les principes de Bat'a consistent justement à donner plus de responsabilités aux acteurs de l'entreprise.

Si un groupe fait face à des difficultés ou à des pertes, alors la direction agit, soit en changeant le chef responsable, soit en intervenant directement. Les ouvriers n'ont qu'une influence limitée sur le rythme de production qui est imposé par les plans établis

¹ Ou Bata, est à prononcer selon les contemporains, Batja.

par la direction générale. L'ensemble des groupes a un accès libre à la comptabilité de la société, ce qui est assez rare pour l'époque (Dubreuil, 1937, Landauer, 1933). La programmation de l'activité est une partie importante de l'organisation. Même si l'on sait encore peu de chose sur les modalités de contrôle de ce planning, on peut y voir une ébauche de contrôle budgétaire. On retrouve un vocabulaire assez classique d'engagement de responsabilité (Dubreuil, 1937). Sur la description qu'il donne de l'organisation des usines Bat'a, nouvellement nationalisées, Dubreuil parle explicitement de contrôle budgétaire. L'entreprise est divisée en sections autonomes qui peuvent se définir comme un groupe d'ouvriers ou d'employés qui pourrait être isolé du reste de l'entreprise sans que cela n'entraîne de perturbations majeures. Au total, à Zlin, la ville des industries Bat'a en Tchécoslovaquie, il y a 1 400 sections autonomes allant de 4 à 20 employés pour les sections commerciales et financières, et de 80 à 120 ouvriers et agents de maîtrise pour les chaînes de fabrication. Ces sections fonctionnent comme des quasi-marchés qui règlent leurs relations entre elles par des contrats. « *Tout le système précédent est donc basé sur des prévisions budgétaires qui doivent être suivies d'un contrôle budgétaire serré* » (Flaissier, 1947). Dubreuil décrit, ensuite, le système de prévisions hebdomadaires mis en place, assorti d'un contrôle de fréquence identique. Notons que ce contrôle budgétaire nécessite l'utilisation de prix standards.

Ces différentes actions visent à établir une stricte discipline, afin que règne dans l'entreprise un esprit très démocratique. Bat'a a su faire de ses ouvriers des producteurs. Ce faisant, Bat'a dépasse le cadre du simple paternalisme. Il refuse l'individualisme, source de grands progrès, mais en même temps, frein important à toute évolution positive. Le but à atteindre est le bien-être de la Nation et la « *prospérité du pays* » (Dubreuil, 1937). Il cherche à établir des règles *via* le système organisationnel de l'entreprise qui puissent créer un climat de justice sociale et d'équité. Il crée un système corporatiste où les individus s'identifient à leur groupe de travail, puis à leur entreprise qu'ils défendent contre l'agitation ouvrière du reste du pays. Bat'a attend de ses collaborateurs qu'ils soient capables de « *s'immoler, lorsque l'intérêt de l'œuvre commune le demande, risquer sa vie même* » (Dubreuil, 1937). Cet exemple est assez caractéristique d'une forme particulière d'idéologie managériale. Le contrôle budgétaire trouve, dans ce cadre, un terrain d'application propice car il est l'outil permettant la maîtrise de la structure ainsi créée.

Le cas Bat'a trouve un écho très fort durant toutes les années trente. Contrairement aux autres exemples d'entreprises étudiées dans cette thèse, ce n'est pas tant pour ses qualités techniques que pour sa pertinence idéologique qu'il est souvent cité. Ainsi,

Rimailho (1936) et Satet (1947) ont-ils retenu l'importance des groupes autonomes dans la saine gestion de Bat'a. Dans le cas du premier, le concept de groupe autonome ne peut manquer de faire penser aux sections homogènes, même si les deux notions ne sont sans doute pas équivalentes. En juin 1937, Maurice Ponthière, auteur d'un article intitulé « *la fonction de conscience dans l'entreprise* », montre que le contrôle budgétaire est un moyen de faire prendre conscience aux salariés de leur place dans l'entreprise. Il s'agit donc d'un article plus préoccupé de problèmes sociaux que de technique. L'outil de gestion est alors mis au service de buts politiques. Il cite également le système Bat'a en référence. Mareuse (1938) s'intéresse aux principes d'organisation de l'entreprise qui, selon lui, guident l'application du contrôle budgétaire et préconise le principe de l'unité de commandement qui autorise la création de centres de responsabilité décentralisés. Il fait alors explicitement référence aux méthodes de Thomas Bat'a « *dans ses usines de Zlin (elles-mêmes inspirées de la méthode des petits patrons de L. Rosengart)* ». L'idée est d'améliorer les « *rappports sociaux entre ouvriers et patrons* ». Le danger de la décentralisation est un cloisonnement trop important. Il faut donc, selon l'auteur, coordonner l'ensemble des unités autonomes. L'exemple de Bat'a inspire également Coutrot (1936) qui l'utilise comme exemple pour illustrer son projet politique d'*Humanisme économique*. Lui aussi insiste sur la création de groupes autonomes qui sont gérés « *grâce à une comptabilité très précise, chaque atelier est doté d'un budget spécial de recettes et de dépenses* ». Cette organisation permet d'instituer un type d'entreprise « *efficace et humain* » qui « *au lieu de l'immense empire absolu ou même aujourd'hui constitutionnel d'un Louis Renault¹ [permet d'arriver] à une fédération de petites unités, à l'échelle humaine, où chaque chef d'unité connaît personnellement ses collaborateurs et est connu d'eux, peut être même plus ou moins choisi par eux si le travail est organisé sous forme de commandite ou de coopérative* ». Une telle organisation de l'entreprise lui semble particulièrement représentative d'un *Humanisme économique*.

§4- L'influence de l'idéologie sur le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire se construit, d'abord par référence aux idéologies corporatistes, planistes et technocratiques des années trente. Mais au même titre que ces idéologies, il demeure limité à un petit cercle d'initiés. Le renouveau de l'influence américaine après

¹ Il a noter qu'à la même époque Renault et Lehideux réfléchissent à la manière de décentraliser l'entreprise (Fridenson, 1972) et s'appêtent à suivre une voie assez proche de celle de Bat'a.

la Deuxième Guerre mondiale fournit le second socle du développement idéologique sur lequel s'appuie le contrôle budgétaire. Ce mouvement touchant un plus grand nombre d'entreprises, on comprend alors que le contrôle budgétaire, en tant que technologie sociale, se trouve être plus répandu. Nous pouvons distinguer deux voies de diffusion des nouvelles idéologies dans les entreprises. La première fait la part belle aux différents réseaux de relation et de communication qui se mettent en place autour des entreprises. Des organismes, comme le CNOF, la CGPF ou encore les missions de productivité, sont autant d'occasions pour les praticiens d'entendre « la bonne parole ». Ayant déjà traité de ces groupes, nous allons voir maintenant leur influence et les discours qu'ils véhiculent lorsqu'ils sont associés au contrôle budgétaire. Dans les entreprises, un certain nombre de cadres et de consultants servent de relais à ces idéaux. Nous allons alors tenter d'examiner le discours de justification qu'ils développent en interne, même si les sources sont très limitées dans ce domaine. Nous retiendrons donc seulement les plus significatives pour tenter de mettre à jour l'état d'esprit des personnes participant à son développement. Enfin, le lecteur intéressé par une étude plus approfondie de l'influence de ces idéologies sur les milieux économiques et notamment le rôle d'organismes ou de groupes de réflexion tels que X-crise, le CNOF, le COST¹, etc. peut se reporter aux ouvrages de Kuisel (1981), Margairaz (1991), Moutet (1992) ou encore Meuleau (1992). L'objectif n'est pas de reprendre ici l'étude exhaustive de ces différents courants, très largement traités par ailleurs. Seuls leurs liens avec le contrôle budgétaire nous préoccupent.

A- Les discours politiques autour du contrôle budgétaire

Comme précédemment, nous pouvons examiner les discours sur le contrôle budgétaire en les rattachant à chacune des idéologies que nous étudions. Il importe de distinguer la logique corporatiste et technocratique, d'une part, et la logique des relations humaines (*l'humanisme économique*), d'autre part.

1/ La logique corporatiste et technocratique

Les organismes traitant de contrôle budgétaire, les livres, articles et conférences où l'on explique comment le mettre en place, intègrent de nombreuses réflexions politiques et

¹ Centre national d'Organisation Scientifique du Travail.

idéologiques. L'ensemble renseigne sur l'état d'esprit des personnes cherchant à développer la nouvelle technique de gestion.

Louis Renault tient en 1927, dans le cadre de la CGPF, une conférence sur les « *meilleures méthodes susceptibles de diminuer les prix de revient* » qui offre une bonne illustration de l'interpénétration des préoccupations pragmatiques et des idéaux sociaux. Au lieu d'un discours technique, le ton de ce grand patron est assez politique. Il intègre les solutions opérationnelles dans le cadre de propos sur la prospérité et le bien-être général. Les premières sont utiles, dans la mesure où elles peuvent avoir un rôle didactique pour toutes les classes sociales sur la manière de se comporter, d'éviter les gaspillages, de mieux utiliser la main d'œuvre et ainsi de participer à l'amélioration des conditions de vie de la Nation. L'articulation du discours est intéressante, même si l'on ne peut rattacher, de façon simple, Renault à la mouvance corporatiste. La réalité est, en effet, plus complexe comme le rapporte Fridenson (1972) en rappelant comment Renault affirmait être opposé, au moins en principe, aux ententes et cartels. Renault se trouve à l'interface de plusieurs conceptions idéologiques, qui ne reprennent pas exactement les catégories précédemment définies. Il n'en reste pas moins un bon exemple de l'amalgame qui existe entre la technique et des conceptions politiques. De la même façon, Detoef (1929) semble à la recherche d'une solution pour dépasser le cadre du libéralisme. Il s'inquiète du retard pris par la France depuis la guerre de 14-18 et prône le recours aux nouvelles techniques de gestion comme moyen d'accroître la solidarité qu'un effort irréfléchi de rationalisation peut mettre à mal. Son objectif est réellement patriotique et vise à accroître les exportations, à rendre la France indépendante et à renforcer la sécurité nationale. Mais comme le rappelle Margairaz (1991), Detoef n'exprime qu'un point de vue minoritaire dans le patronat. On peut toutefois noter que l'audience de tels discours tend à s'accroître.

Lors de la conférence de Genève en 1930, on peut percevoir les aspirations sociales de certains intervenants. Ainsi, Musil (IIOST, 1930) dans un article intitulé « *Coopération, formation des chefs, bien-être de la Nation* » insiste sur les relations humaines dans l'industrie, les aspects psychologiques du contrôle budgétaire, le partage de l'information, la coopération. « *L'emploi de ses méthodes (celles du contrôle budgétaire) et l'acceptation de ses principes font naître l'attitude mentale nécessaire à une meilleure coopération et une meilleure coordination des efforts individuels, et en même temps incitent l'esprit à exprimer librement une plus grande individualité* ». De même, Landauer voit dans le contrôle budgétaire un moyen de parvenir à une « *solution juste et équitable au problème si controversé de la participation équitable aux bénéfices* ».

de l'entreprise ». La référence à la lutte des classes, dont ce système est censé permettre le dépassement, est évident sous sa plume. Il cite les réalisations de Bat'a et parle d'instrument de paix sociale pour qualifier le contrôle budgétaire. Ludwig (1930b) n'est, pour sa part, pas en reste. Dès les premières pages de son ouvrage, il écrit : « *l'introduction du budget dans une exploitation industrielle ne signifie pas l'adoption de méthodes draconiennes, le maintien absolu de nombres théoriques et la manie des formulaires, mais elle implique l'innovation d'un principe de direction économique nouveau, d'un principe qui s'assimile les progrès de la science économique, qui s'oppose au « laisser aller » de la bonne tradition commerciale et qui tient compte des impitoyables spéculations du marché* ». L'auteur prolonge les visées économiques de l'époque dans les entreprises grâce au contrôle budgétaire. Il propose également de comparer les chiffres d'une entreprise particulière « *aux nombres semblables de différentes maisons* », c'est-à-dire les concurrents. C'est un moyen d'accroître l'efficacité de la branche ou du secteur pour le bien être de l'ensemble de la Nation. Il s'agit bien là d'un projet corporatiste.

Certains vont jusqu'à concevoir le contrôle budgétaire comme le moyen d'établir un espéranto pour tous les membres de l'entreprise. C'est ainsi que Commesnil (Ibid.) souhaite voir apparaître un langage commun et des valeurs standardisées. La classification des comptes sur la même base dans l'entreprise devrait permettre de pouvoir comparer les différents services entre eux.

L'article de Reitell et Lugin (1936), publié dans la revue du Comité National Belge d'Organisation Scientifique (CNBOS), offre un exemple du mélange entre un discours politique et un discours sur le contrôle budgétaire. Ayant décrit tous les avantages qu'il y avait à faire du contrôle budgétaire, ces auteurs appuient leurs propos de considérations plus sociales. Ils veulent mettre chaque individu dans la position d'un patron dirigeant une affaire lui appartenant. Cela permet, selon eux, d'accroître la conscience de ses responsabilités. On trouve là un thème récurrent dans tous les articles de cette époque. Ils citent abondamment Dubreuil, ce qui confirme bien l'importance de cet auteur sur la pensée de ceux qui développent du contrôle budgétaire. Ils reprennent ses arguments selon lesquels, l'OST après avoir mécanisé l'homme, lui a accordé plus d'autonomie à travers les budgets, lui donnant ainsi une certaine indépendance. On passe dans le même temps « *de la liberté anarchique à la liberté dirigée, soutenue et contrôlée par des organes ayant les capacités et l'équipement techniques nécessaires* ». Dans leur conclusion, ils ajoutent qu'« *il est urgent de remonter une pente conduisant la très grande majorité des travailleurs à une perte des sentiments de liberté, de dignité et*

de compréhension du but final qui sont les constituants principaux de la joie au travail ». Ces considérations sont intéressantes. Elles évoquent déjà tout le courant des relations humaines mais avec le langage et les idéaux technocratiques et corporatistes des années trente. Elles posent clairement le lien entre les budgets et les idées politiques du moment. On retrouve la même idée chez Ponthière (1934). Le sous-titre de son article est éloquent : « *ce sont les hommes et les choses et non pas les comptes qu'il faut diriger* ». Il critique la brutalité de certaines décisions de licenciement insuffisamment étudiées et justifiées et qui ont pourtant été prises à l'aide des méthodes budgétaires. Selon lui, on oublie, dans les cas qu'il cite en référence, la véritable finalité des budgets. Il s'agit de créer l'harmonie dans l'entreprise et non pas simplement de réduire des coûts. Cette dernière solution est pourtant simple à réaliser. Elle est profitable à court terme mais nocive à plus long terme : quoi de plus simple que de réduire de 50% des dépenses de publicité ? A court terme, cela augmente le bénéfice net, mais à plus long terme cela peut réduire sérieusement les ventes. Il est intéressant de retrouver dès cette époque les effets pervers si souvent dénoncés par la suite. La parade pour Ponthière consiste à ne pas perdre de vue les finalités sociales du contrôle budgétaire.

Sauvy (1938), sans traiter explicitement du contrôle budgétaire, mais simplement des prévisions, rappelle comment celles-ci, établies dans le cadre de corporations, peuvent structurer l'économie et l'action collective. Cette structuration a alors des effets positifs sur le bien-être général de la Nation dans la mesure où elle limite les gaspillages et permet de mieux utiliser les ressources nationales. Sans prévision ni économie dirigée, la société est obligée d'accepter des pertes qui se manifestent sous forme de chômage dans une économie libérale. Pour éviter cela, « *une certaine coordination d'efforts aujourd'hui dispersés apparaît donc indispensable* ». Sauvy ajoute curieusement que cette coordination n'a pas besoin d'atteindre l'intérieur de l'entreprise, ce domaine demeurant de la responsabilité du chef d'entreprise. Par contre, la coordination est nécessaire entre les entreprises et peut être atteinte par bien des moyens différents : politique fiscale, formation, etc. La discussion qui s'ensuit dans le cadre du CNOF, et à laquelle prend part notamment Jean Coutrot, insiste sur la difficulté à établir des prévisions en France. C'est l'organisation entière de la société qui est à repenser pour instaurer un climat de confiance et de coopération. La similitude des thèmes traités pour justifier l'instauration du contrôle budgétaire est évidente. Un exemple concret d'une telle application avait d'ailleurs été donné dans le bulletin du CNOF quelques semaines auparavant. Chéret (1938) avait décrit comment une organisation corporatiste dans l'industrie du cinéma était à même de promouvoir le développement d'un contrôle budgétaire efficace. On ne peut alors s'empêcher de mettre cet exemple en parallèle

avec l'exemple de Kodak-Pathé qui développe à la même époque du contrôle budgétaire (Moutet, 1992).

Dans l'esprit de ses propagandistes, le contrôle budgétaire s'intègre parfaitement à des réalités politiques plus globales qu'il prolonge. Ainsi, pour Bourquin (1939), le contrôle budgétaire contribue à structurer le paysage industriel français dans une pure logique corporatiste : *« Ces mêmes prix standards, après avoir fait leurs preuves dans l'administration intérieure d'une entreprise, peuvent être comparés avec les éléments fournis par la concurrence et devenir une base solide de discussion lors de la mise sur pied d'une entente entre producteurs. La pratique montre en effet que la première mesure à prendre est d'élaborer des prix standards qui éclaireront tous les confrères d'une corporation et leur permettront de voir la situation réelle et de parler la même langue »*.

Satet et Voraz (1947) partagent l'idée que le contrôle budgétaire répond à des préoccupations sociales. Dans leur introduction, ils insistent sur la nécessité de gagner la confiance du personnel pour que celui-ci n'assimile pas le contrôle budgétaire à une *« compression »* des coûts. Satet et Voraz ne voient donc pas dans le contrôle budgétaire un simple moyen de réduire les coûts. Un patron *« juste et équitable »* parviendra à ce résultat par une franche collaboration¹. Dans leur conclusion, on lit, *« une normalisation des comptabilités devrait donc logiquement entraîner la généralisation du contrôle budgétaire et, cette généralisation même, un échange d'informations mutuel du plus haut intérêt, portant sur les pourcentages d'écart de prévisions par rapport aux réalisations et ce, poste par poste, dans le cadre de la classification unifiée. Chacun verrait alors comment il se situe, au point de vue de l'exactitude de ses prévisions, par rapport à des activités comparables. L'émulation que susciteront ces comparaisons constantes perfectionnera l'art de prévoir. L'efficience des entreprises s'accroîtra, les auteurs de cette prospérité en profiteront ; la clientèle y trouvera un meilleur service pour un moindre prix et, ainsi, une étape de plus aura été franchie sur le chemin de la paix sociale »*.

Le contrôle budgétaire n'est pas simplement une fin technique pour les entreprises. C'est une arme de politique micro-économique destinée à lutter contre l'inactivité

¹ Sur la collaboration que permet d'instaurer le contrôle budgétaire, on pourra également consulter en outre Deny (1935) qui publie dans la revue *La Comptabilité*, ainsi que Pasdermadjian (1934). Rimailho (1935) y voit même l'école de la collaboration des cadres supérieurs dans les entreprises, l'OST ayant réalisé la collaboration des cadres inférieurs.

forcée des salariés (chômage) générée par un manque de rationalisation. *Le budget, votre meilleur outil* (Comité National de la Productivité, 1952) insiste sur la régularité de la production que permet d'atteindre les budgets. Il s'agit de remplacer les ajustements qui se font au détriment des salariés par une plus grande rationalité. La coordination et la régularité des flux doivent permettre d'éviter le chômage ponctuel mais aussi les coûteuses heures supplémentaires. Si l'ouvrier travaille dans le calme et la confiance, sachant que le plein emploi est assuré, alors il augmente sa participation et contribue à améliorer la productivité. Et de rajouter, « *on ne dirige pas une entreprise avec des chiffres ; les chiffres ne sont que l'expression des choses. On la dirige avec des hommes, des collaborateurs, entre lesquels on répartit toutes les tâches d'administration, de production, de vente* ». La conclusion de la première partie est un plaidoyer pour l'insertion de l'homme au travail. Il doit appartenir à une équipe, avoir des responsabilités bien définies, être jugé de façon objective. Il doit prendre conscience de son rôle personnel et confiance en lui.

La préface de Detoef à l'ouvrage de 1937 présentant les sections homogènes de Rimailho est célèbre. Il prône notamment le rapprochement des prix de revient de différentes industries afin de réguler la concurrence. Sans traiter de contrôle budgétaire, ce texte s'inscrit dans la même mouvance idéologique, rattaché au corporatisme (Bouquin, 1995d). Il faut noter que ce texte et le projet politique sont repris par le CNPF en 1956 (Nordling, 1956) dans le cadre de la commission de l'Organisation Professionnelle et Economique. L'animateur de ce projet n'est autre que Jean Benoit¹. Il traite alors des « *méthodes modernes de contrôle de gestion* » qui sont à rattacher à la même problématique de comparaison des coûts de revient entre différentes industries. C'est encore une preuve que le projet corporatiste ne disparaît pas tout à fait avec la guerre.

L'implication politique sous-jacente au contrôle budgétaire est loin de faire l'unanimité. Ainsi Penglaou (1931) croit nécessaire d'expliquer que les budgets ne sont pas la première étape vers une socialisation des moyens de production propre à une économie dirigée telle que l'URSS. Des dérives dans l'utilisation du contrôle budgétaire sont selon lui possible mais elles ne remettent pas en cause la liberté d'entreprendre. Si l'idéologie peut être un moteur facilitant l'implantation des budgets, elle peut aussi être un frein.

¹ Il reprend le même thème dans une conférence à Rennes (Benoit, 1956).

2/ La logique humaniste

La nouvelle idéologie qui se développe après la Deuxième Guerre mondiale a, elle aussi, des répercussions très fortes sur la façon d'envisager et d'utiliser le contrôle budgétaire.

Zimmerman (1951) fait une intervention devant le CNOF sur les relations humaines et la productivité. Sans traiter de contrôle budgétaire, elle donne une illustration des conceptions nouvelles qui se font jour en matière de rapports sociaux dans l'entreprise. Il cherche tout d'abord à établir des distinctions entre les différentes formes de commandement (autoritarisme/égalitarisme). Il relie la prospérité américaine au type de commandement exercé et, ce faisant, affirme le primat de la liberté comme facteur favorable à la croissance. Il y a là un terrain propice pour le contrôle budgétaire qui peut être utilisé pour structurer la liberté accordée aux acteurs dans l'entreprise. Cette liberté se manifeste alors sous la forme d'une décentralisation accrue.

Dans sa journée d'études de 1952, la Cégos exprime également quelques unes des préoccupations sociales qui sont attachées aux budgets (Cégos, 1953). Ainsi, Jean Milhaud, le directeur général de cette institution souligne dans l'introduction du rapport qu'un certain nombre d'auteurs ont développé « *toute une philosophie du budget* », montrant ainsi comment il peut devenir « *un atout d'une bonne politique humaine* ». Un relent de corporatisme accompagne ce discours dont les termes sont empruntés aux relations humaines. Il parle encore de groupes élémentaires, d'équipes... Il s'agit là d'un bon exemple de transition entre les deux idéologies.

Les missions de productivité se font également l'écho des préoccupations sociales des dirigeants et des cadres d'entreprises. La mission sur le contrôle de gestion dans la sidérurgie américaine (Enquête en vue de l'accroissement de la productivité, 1955) envisage les coûts standards et les budgets sous leur aspect technique, par une mise en évidence de différents écarts notamment, mais également sous leur aspect psychologique. En effet, la collaboration qu'entraînent les budgets et la prise de conscience des responsabilités respectives, contrebalancent, aux yeux des missionnaires, certains aspects négatifs comme la suspicion, déjà décrite, à l'égard du contrôle et des budgets d'Etat. Ils notent également l'existence de primes collectives de rendement attribuées aux cadres et fondées sur les budgets. Elles facilitent le développement de l'esprit d'équipe et la prise de conscience des objectifs partagés entre patronat et salariés. Enfin, les participants notent le rôle important des groupements

professionnels dans la sidérurgie et dans la profession comptable. Ces organismes favorisent les échanges d'expériences. Les auteurs du rapports attribuent le développement rapide du contrôle budgétaire à l'existence de ces comités.

La mission de productivité des experts-comptables en 1952 (OECCA, 1953) décrit comme nous l'avons vu les nouveaux outils de gestion importés des USA, parmi lesquels on trouve le contrôle budgétaire et les coûts standards. Hormis l'aspect technique, le rapport fait également part des conceptions et des idéaux américains du management. Pour les auteurs du rapport, ce sont les aspects sociaux et psychologiques¹, plus que les aspects techniques ou économiques, qui expliquent le succès du modèle américain. Les thèmes abordés sont révélateurs des messages que les missionnaires cherchent à faire passer : *l'entreprise dans un ordre social nouveau, politique des hauts salaires, harmonieuse cohésion des efforts humains, citoyen plus que sujet de l'entreprise (à propos des salariés), coopération, ajustement de l'homme à son travail et du travail à l'homme, ajustement de l'homme à l'entreprise et aux autres hommes de l'équipe dans laquelle il travaille...*

Lors d'un congrès intitulé « *contrôle à l'usage de la direction* », et au cours duquel Jean Benoit représente la France (Benoit, 1954), de nombreux thèmes liés au nouvel humanisme économique sont abordés. Il est explicitement fait référence au contrôle budgétaire. Mais plutôt que de parler technique et mise en œuvre, on y évoque les espoirs qui y sont attachés. On prône « *la délégation des tâches et des responsabilités en faisant confiance aux hommes* ». Les autres thèmes font également référence à une société plus juste : « *il s'agit non seulement de donner la subsistance économique et la justice formelle, mais encore de permettre aux initiatives individuelles de s'épanouir* », « *l'homme ne vit pas seulement de pain et de salaires, mais d'aspiration et d'idéal* », « *il s'agit de faire accepter la libre entreprise comme un membre éminemment utile au corps social* », « *permettre aux hommes employés dans l'entreprise d'épanouir toutes leurs possibilités. Le chef d'entreprise ne doit pas être seulement un constructeur de produits mais aussi et peut-être surtout un constructeur d'hommes* ». On pourrait multiplier les assertions qui développent les espoirs humanistes auxquels est censé répondre le contrôle budgétaire. Il faut évidemment poser ces réflexions dans les perspectives d'après-guerre et le rejet de la violence qui l'a accompagné. Par certains aspects, on retrouve des considérations déjà présentes dans les années trente mais que d'autres idéologies tendaient à occulter et qui sont maintenant exacerbées. La

¹ On note l'importation d'un vocabulaire nouveau, plus proche des ressources humaines.

collaboration entre les membres de l'entreprise, thème cher au corporatisme d'avant-guerre, est devenu « *une collaboration sociale* » (Teillac et Rieu, 1960). On change de perspectives, on adapte le vocabulaire mais dans le fond les idéaux subsistent. De la même façon, pour Guillaume (1958) « *le contrôle budgétaire peut aussi servir de canevas à l'application généralisée des principes de relations humaines et de public relations* ». Il utilise pour cela les principes de délégation de pouvoir et de responsabilité. Il permet d'établir une communication du bas en haut et du haut en bas de la ligne hiérarchique, d'assurer la coordination et de faire prendre conscience à chacun de son rôle dans l'organisation. Benoit rédige en 1953 une note faisant suite à une mission aux Etats-Unis sur le perfectionnement des cadres dirigeants. Il y indique l'état d'esprit qui anime les dirigeants du pays. Ces derniers doivent « *développer la totalité des possibilités de chaque individu. Les chefs doivent devenir des constructeurs d'hommes* ». Jean Benoit cite Drucker : « *rendre acceptable pour des hommes libres une civilisation à forme mécanique* »¹. A nouveau, sont préconisés la décentralisation des initiatives et des responsabilités, ainsi que les efforts de formation, auxquels le contrôle budgétaire participe avec d'autres techniques nouvelles empruntées à la psychiatrie par exemple. En 1955, Benoit, avec Bosseler, rédige une note interne² sur une conférence organisée par l'IOIC³. On y retrouve la même volonté de rendre les individus responsables, de leur faire prendre conscience des coûts qu'ils engendrent et de développer leurs compétences.

En 1965, Gélilier, alors directeur général adjoint de la Cégos, livre un plaidoyer en faveur de la gestion moderne, dans laquelle le contrôle budgétaire a toute sa place. La « *bonne gestion* » lui apparaît comme le principal facteur de la richesse et « *l'un des principaux leviers du progrès humain* ». Elle passe d'abord par une préparation méthodique du travail. La richesse est alors créée non plus par l'appauvrissement de certains mais prélevée sur « *la masse des inefficacités ambiantes* ». Une saine concurrence permet de faire coexister des « *petits* » et des « *gros* » dans une société juste. Pour réussir, le management moderne doit s'accompagner d'une confiance accrue dans l'homme, lui laisser des responsabilités et lui permettre d'être jugé sur des faits objectifs et chiffrés. L'arbitraire est banni au profit des résultats.

¹ Il reprend à nouveau ces thèmes dans une conférence de 1958 : La gestion des entreprises et son évolution, archives Pechiney 001-7-30994.

² Archives Pechiney 01/10/10021. Evolution des idées en matière de gestion des entreprises, 21 novembre 1955, Benoit.

³ Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale, cf. Cas Saint-Gobain.

De nouveaux outils apparaissent (Boltanski, 1981). Ils cherchent à répondre à de nouvelles questions : qui doit diriger ? Comment recruter, former, contrôler le personnel ? etc. Pour cela sont mis en place des techniques de psychologie de groupe, des séminaires de *role playing*, de *Training Within Industry (TWI)*, des méthodes de planification de la production, comme la recherche opérationnelle, des techniques de marketing et pour ce qui nous intéresse des budgets prévisionnels, de la direction participative par objectifs (DPO), etc. Boltanski (1981) note également que « *les références explicites à l'armée, à l'église, à l'autorité du chef, aux valeurs ascétiques et viriles du meneur d'hommes (...) ont pratiquement disparu, remplacées par la célébration de l'intelligence, des diplômes, de la réussite (par opposition aux positions définitives et héritées), du dynamisme, de l'ouverture, du sens des relations humaines, de la compétence économique ou technique exercée dans un bureau futuriste ou dans un laboratoire* ». Le vocabulaire lui-même s'enrichit de nombreuses expressions : intégrer les cadres, évaluer les postes, construire des tests de personnalité, reconnaître les nouveaux besoins psychologiques des travailleurs, adapter l'homme à l'organisation, gérer les conflits, animer, inciter, communiquer, personnaliser et l'on passe sur les américanismes (Boltanski, 1982).

Le discours se démarque des périodes précédentes. On ne dirige plus de façon autoritaire comme cela pouvait être le cas avec le contrôle budgétaire des années trente, mais on se sert de l'outil de gestion pour mieux évaluer des hommes avec des responsabilités étendues. On mesure alors la nature adaptative du contrôle budgétaire. Dans ce nouveau cadre idéologique, il a sa place, même si cela ne va pas sans une certaine adaptation dans la manière de s'en servir.

Essayons de résumer en guise de conclusion les différents thèmes traités dans chacune des deux périodes :

Tableau 4 : Comparaison du vocabulaire des grandes idéologies managériales

Corporatisme, technocratie	Humanisme
équipes autonomes développer des « petits chefs » intégration à la politique micro-économique bien-être national coordination des efforts liberté dirigée langage commun	responsabilité autonomie progrès humains formation collaboration supprimer l'arbitraire socialisation développement de la personnalité

Nota : les termes ne sont pas équivalents deux à deux.

La similitude sémantique des thèmes est évidente même si le discours s'est adapté. Peut-on retrouver ces enchaînements dans les entreprises ?

B- Les exemples dans les entreprises

Saint-Gobain est un cas exemplaire de paternalisme au début de notre étude (Daviet, 1988). Les idées évoluent très progressivement, ce qui peut expliquer la lenteur avec laquelle se développe le contrôle budgétaire après de premiers échecs. Une forte réticence existe envers une technique dont on évalue mal les hypothèses sous-jacentes. Les idées corporatistes ou technocratique semblent très peu toucher les principaux cadres de l'entreprise. Il faut vraisemblablement attendre l'apparition du courant des relations humaines et l'intervention de l'IOIC dans les années cinquante pour que le terreau idéologique de la compagnie soit favorable. Ainsi, pour ne prendre qu'un exemple, de Pins (1961) (contrôleur principal à la Cie de Saint-Gobain) : « *Le chef d'entreprise doit orienter les efforts du groupe d'hommes dont il est chargé, vers les objectifs généraux qu'il s'est fixé. Ces objectifs ne peuvent plus s'exprimer exclusivement en termes économiques de coût et de profit. Ils doivent également satisfaire les aspirations humaines du personnel et répondre aux besoins de la communauté dans laquelle s'exerce l'activité de l'entreprise* ». Il préconise également la mise en place de primes basées sur les économies budgétaires réalisées. « *Le jeu budgétaire est un jeu d'équipe où l'on a besoin de joueurs actifs, enthousiastes et coopératifs* ». « *La gestion budgétaire est plus qu'une technique de gestion parmi d'autres. Elle cherche à atteindre l'homme en gagnant d'abord sa confiance puis en l'aidant à s'épanouir pour son bien et celui de l'entreprise* ».

On retrouve les mêmes mécanismes chez Pechiney. On se souvient que deux hommes jouent un rôle important dans le développement du contrôle budgétaire dans cette entreprise : Wallace Clark et Jean Benoit. Ils sont animés d'idéaux très forts qui transparaissent à plusieurs reprises dans leurs notes ou dans ce que l'on peut écrire sur eux. Parlant de Clark à l'occasion de sa mort, Thérèse Leroy (1948) écrit : « *Mais sa plus belle œuvre, ce sont les hommes qu'il a formé et sur la carrière desquels il eut une influence décisive, en leur faisant en même temps mieux comprendre ce que c'est que la vie. Comme guide et entraîneur d'hommes, Wallace Clark s'est assuré une place immortelle dans l'histoire du mouvement d'organisation scientifique* ». Nous avons déjà largement évoqué le cas de Jean Benoit. Il est très tôt membre du CNOF et ne peut ignorer les problèmes qui s'y traitent, outre le contrôle budgétaire. On retrouve dans ses écrits (voir ses conférences et ses articles) des idées qui empruntent à la fois au corporatisme, à la technocratie et plus tard aux relations humaines. Toutefois, à l'intérieur de l'entreprise, il communique peu sur ces thèmes. C'est parce qu'il écrit beaucoup à l'extérieur que nous les connaissons. Il faut enfin noter que Coutrot (1936) cite en exemple de ces propos politiques, le cas de l'entente qui existe entre les producteurs d'aluminium. Cette industrie est donc reconnue comme une bonne illustration de ces voies politiques médianes que l'on a cherché à développer dans l'entre-deux guerres.

L'Alsthom est animée par les mêmes préoccupations sociales. Bellouard¹ (1928) fait une intervention devant le CNOF sur les impressions que lui laissent un voyage aux Etats-Unis. C'est l'occasion de faire le point sur les méthodes capables d'insuffler un esprit nouveau parmi le personnel de l'entreprise. Avec les nouvelles méthodes d'organisation sont encouragés l'esprit sportif et la collaboration, mais aussi l'éducation contre le gaspillage. Ce nouvel état d'esprit se fonde sur une organisation du travail en équipe qui entraîne une émulation nouvelle. Toutefois, Bellouard ne parle pas encore explicitement de contrôle budgétaire.

Nous avons déjà évoqué les idées de Detoef. Elles sont reprises largement par son adjoint, Paul Loeb, promoteur du contrôle budgétaire dans cette société. Dès 1935, dans un article paru dans le bulletin du CNOF, Loeb (1935) voit dans le contrôle budgétaire une réponse à la crise qui secoue les économies occidentales. Il définit un état d'esprit nouveau dans les entreprises et « *transporte dans le cadre social* » des préoccupations jusqu'ici secondaires : planification, coordination, etc. Dans son ouvrage de 1956

¹ Directeur adjoint des usines Thomson-Houston.

(Loeb, 1956), il précise ses conceptions politiques : « *Il n'est pas excessif de prétendre qu'un véritable humanisme budgétaire naît, se développe et qu'il va marquer de son empreinte l'époque où nous entrons. (...) L'homme veut maîtriser les forces qui l'ont si longtemps asservi. Par le budget, il entend diriger désormais l'économie, mettre à son service toutes les ressources de la nature, et réaliser pour le profit de la collectivité l'emprise définitive de sa volonté sur les choses qui l'entourent* ». On trouve encore de nombreux indices de ses préoccupations sociales dans son intervention de 1952 devant la Cégos (Cégos, 1953). Pour lui, le contrôle budgétaire « *est inséparable de préoccupations sociales profondes. En effet, la production est faite pour l'homme et non l'homme pour la production ; l'entreprise doit s'efforcer d'assurer à son personnel une stabilité d'emploi qui l'affranchisse des soucis constants du salariat, de sa crainte de manquer de travail, lui évite après le surmenage des heures supplémentaires, le rationnement des chômages partiels. Il y va d'ailleurs en même temps du rendement qui ne s'accommode pas des pointes et s'améliore avec la continuité du travail* ». Ce souci d'éviter le chômage au plus grand nombre réapparaît encore plus loin dans son exposé. Le contrôle budgétaire permet d'apporter une solution au problème du chômage dans la mesure où une meilleure rationalisation de l'outil de production autorise une utilisation plus régulière de la main d'œuvre.

On retrouve la même constante sociale au Printemps. Kaufmann (1933) : « *nous voyons se manifester un individualisme extrême et le principe du secret des affaires au lieu d'universalité et de libre échange d'idées* ». Cet esprit nouveau, cette attitude renouvelée se retrouve aussi sous la plume de Saint-Pulgent (Cégos, 1953) : « *le contrôle budgétaire doit être un esprit et seulement après un ensemble de techniques* ». L'implication du personnel et sa collaboration sont motivées par la distribution de primes de productivité fondées sur le chiffre d'affaires de l'ensemble du groupe : « *elles ont une valeur psychologique très nette sur le personnel* ».

Les représentants de la société Le Matériel Téléphonique attribuent également des fonctions sociales au contrôle budgétaire (Cégos, 1953) : « *assurer la stabilité de la main d'œuvre dans l'entreprise en planant d'avance l'activité de la société* ». L'utilisation d'un terme issu du planisme nous renvoie directement dans ce cas aux années trente.

Hormis lorsqu'ils ont le loisir de publier sur ce qui se passe dans leur entreprise, les acteurs des différentes entreprises ne révèlent pas de débats politiques internes. La

discrétion des prosélytes est compréhensible, l'entreprise n'étant pas le lieu où doivent s'exprimer de telles idées.

C- L'opposition comptables/ingénieurs

L'opposition entre les comptables et les ingénieurs est médiatisée par le contrôle budgétaire. Nous voudrions montrer qu'au-delà de l'affrontement de deux corporations, ce sont deux idéologies qui s'affrontent. La comptabilité a rapidement été utilisée par le contrôle budgétaire. Ainsi selon Ludwig (1930b) il ne fait aucun doute que les budgets sont alimentés et fonctionnent grâce à la comptabilité. Mais l'ensemble de la littérature n'est pas aussi affirmatif. Le recours à la statistique, qui inclue bien souvent la comptabilité, semble être une alternative. Dans les entreprises, les hésitations et les oppositions des comptables, vis-à-vis du contrôle budgétaire, sont grandes.

1/ Une littérature hésitante

A priori, les comptables devraient occuper une place centrale dans la gestion du système budgétaire. Les choses ne sont pourtant pas si simples. La littérature montre des incertitudes importantes sur la place du comptable dans le développement du contrôle budgétaire. L'article de Carswell (1930) en est un bon exemple. Force est de constater que la comptabilité tient un rôle faible, voire négligeable, pour obtenir des informations sur l'état du marché, ce qui est normal, mais aussi dès qu'il s'agit d'avoir des informations sur les ventes passées. « *Pour accomplir facilement sa tâche, le représentant devra pouvoir consulter le relevé de ses propres ventes antérieures, les mercuriales, ..., disposer d'informations sur les budgets de ses principaux clients, etc.* » Il y a donc un double système d'information, celui de la comptabilité qui enregistre les ventes globales et celui du vendeur qui a enregistré ses propres ventes. Ce double système est bien sûr onéreux, mais les informations ainsi fournies par les vendeurs sont autrement plus riches que celles procurées par la seule comptabilité. Il est à noter que jamais dans son article, Carswell n'utilise le mot comptabilité.

Pulvermann (1930) est plus précis. Pour lui, les sources d'information sont les chiffres techniques d'activité, le bilan, les prix de revient comptables et les calculs de prévision. La comptabilité fait donc partie du système de contrôle budgétaire sans pour autant y être assimilée exclusivement. L'ensemble du système budgétaire ne boucle pas sur un

bilan et un compte de résultat prévisionnel. Penglaou (1934g) dans un article de *L'usine* tient des propos qui sont sans équivoque : « *Le système budgétaire est à l'ordre du jour du monde des affaires depuis quelques années. Comités nationaux et internationaux en traitent périodiquement. Le rôle qu'y joue la comptabilité me paraît particulièrement effacé. J'ai même entendu dire récemment qu'un grand magasin (N.D.A. : sans doute Le Printemps ?), en instaurant le contrôle budgétaire, avait laissé de côté cette humble et malheureuse comptabilité. Il a créé un bureau de contrôle budgétaire qui fonctionne parallèlement à la comptabilité, dont le rôle consisterait uniquement semble-t-il à calculer les résultats financiers. On ne saurait compter sur elle pour le contrôle périodique dont on attend de grandes choses* ». De tels propos n'ont sans doute pas un caractère général, mais ils sont le point de vue d'un homme bien informé. On en retiendra que la comptabilité n'occupe pas la place à laquelle les comptables la destinent.

Ce terme « statistique » qui revient dans de nombreux textes dès qu'il s'agit de décrire les sources d'information de la comptabilité est pour le moins ambigu. Que comporte exactement cette notion de statistique ? Dans un certain nombre de cas, la comptabilité est considérée comme une statistique particulière de l'entreprise. Par contre, dans d'autres circonstances, il s'agit bien de données extra-comptables, et on rejoint alors les conclusions de Penglaou. En définitive, toutes les informations utiles sont prises en compte, les informations comptables mais aussi toutes les autres.

2/ Une comptabilité insuffisante pour aider à gérer l'entreprise

Les différents cas étudiés nous donnent aussi des exemples où les comptables voient leur suprématie sur les chiffres financiers contestée, et ce sont les ingénieurs qui entrent en conflit avec eux.

Saint-Gobain a développé dès le début du siècle des procédures de calcul de ses différents prix de revient¹ pour chacune de ses deux divisions, les Glaceries et les produits chimiques. Dans les années trente, ces éléments chiffrés sont utilisés pour le contrôle *a posteriori* des activités de la société². Les prix de revient sont communiqués sur une base mensuelle aux directions générales de chacune des divisions et aux

¹ Nikitin (1992). L'auteur analyse la mise en place du système de calcul des prix de revient au siècle précédent chez Saint-Gobain.

² Archives Saint-Gobain " Organisation Héranger ". CSG 293/464.

différents directeurs d'usine du groupe. Ils sont calculés par le service comptabilité de l'administration générale, directement rattaché au conseil d'administration et au conseil des directeurs. Le classement des différentes charges se fait par nature (matières vitrifiables, combustibles, entretien, etc.). Ce calcul est fait pour chaque produit, dans l'objectif affiché d'estimer les performances par produits et par usines. Les comptables ont ainsi un rôle dans l'orientation stratégique de la firme. Outre l'information sur les prix de revient, la société édite également différentes pièces comptables, des rapports techniques décennaires ou hebdomadaires, donnant des éléments de production ou le nombre d'ouvriers, le résultat des ventes ou encore l'état des stocks. Ces informations émanent le plus souvent des services comptables de la société. Malgré ses performances, le système de gestion de Saint-Gobain ne suffit pas. Les différents responsables sont noyés sous des masses d'information, les rapports sont, soit trop détaillés, soit trop globaux. Les chiffres sont précis, mais arrivent trop tard entre les mains des responsables. Des tentatives de réforme ont eu lieu en 1933 et en 1939 pour redéfinir l'utilisation que l'on fait des chiffres de la comptabilité, mais elles ne seront pas appliquées.

En 1939, c'est presque à un « coup d'état » auquel on assiste. La direction générale des Glaceries veut en effet développer son service d'analyse des coûts¹. Alors que la fonction financière est toujours assurée à cette époque par le secrétariat général et le comité de direction, la direction générale des Glaceries souhaite disposer d'un département qu'elle nomme service de gestion administrative² dont le chef de service : *« joue le rôle de conseil du Directeur général dans les problèmes financiers. Il doit l'alerter et attirer son attention sur les particularités et les anomalies concernant les résultats, les prix de revient, la situation financière des filiales. Le service doit réunir tous les renseignements et la documentation permettant au Directeur général d'être tenu au courant de la situation des affaires : études, statistiques et rapports financiers sur la marche des affaires de la compagnie et des filiales, présentation des budgets, évolution des prix de revient... »*³. C'est donc un véritable outil de pilotage que réclame cette direction tenue par des ingénieurs. Elle propose de rapprocher des utilisateurs les chiffres de la gestion, le nouveau service doit *« intervenir dans l'action alors que les services du siège sont exclus de l'action, il intervient comme un conseil »*⁴. Les

¹ Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise - Organisation 1939 des usines et contrôle des filiales.

² Un document en annexe présente les attributions de ce service.

³ C'est déjà un niveau opérationnel dans la structure très particulière de Saint-Gobain à cette époque. Il ne se confond pas avec le siège social.

⁴ Ibid.

comptables du groupe au premier rang desquels on trouve Léon Caillet qui travaille dans le tout récent service contrôle et études créé en 1938 et rattaché au secrétariat général, réagissent vivement. Dans une note commentant les velléités de la direction générale des Glaceries, il explique que ce nouveau service ferait double usage avec ceux déjà existants Cette création va même à l'encontre des pratiques « *constitutionnelles de la société* »¹. Ce jeune service qui a proposé l'année précédente, sans succès, la généralisation du contrôle par budget, est donc très réticent à une éventuelle décentralisation des services comptables, à la fois par peur de bouleverser tous les efforts entrepris pour harmoniser les différentes procédures comptables mais également sans doute par peur de perdre du pouvoir. C'est le Président Hély d'Oissel qui tranche en faveur du *statu quo*.

La situation n'est guère différente chez Pechiney. Les comptables se voient reconnaître trois fonctions en matière de gestion : le calcul du prix de revient, la mise en évidence de l'origine des résultats et la détermination de la valeur des stocks. La compagnie Pechiney établit avant 1948 des comptes de gestion mensuels. Ces comptes sont publiés avec un à trois mois de retard. Le processus est le suivant² : ce sont les usines qui collectent l'information et la font parvenir au service comptable du siège. Les informations parviennent à la comptabilité entre 5 et 25 jours après la clôture mensuelle de l'usine. Ces informations sont ensuite triées par le service comptable qui se charge des opérations de comptabilité générale et des problèmes fiscaux. Toutes les informations concernant la gestion industrielle sont envoyées au service organisation industrielle (OI). Les comptables se chargent aussi de façon extra-comptable de la ventilation des frais généraux. Cette information est envoyée, environ un mois après, à la direction de chaque usine ainsi qu'au service organisation industrielle.

C'est ce dernier service qui calcule *in fine* les résultats par produit et par usine. Ceux-ci sont envoyés au directeur de production qui étudie essentiellement les résultats par usine. L'adjoint du directeur de production fait une nouvelle étude plus détaillée et demande des explications aux chefs de groupe³ qui éventuellement peuvent se faire, à leur tour, expliquer certains résultats par les directeurs d'usine eux-mêmes. Le directeur commercial est également destinataire de ces documents qu'il analyse vraisemblablement par produit. Il faut donc noter que chacun des directeurs de grandes

¹ Ibid.

² Archives Pechiney. Boite 00-10-10020. Mission K.B. White. document du 22 janvier 1948 et du 23 janvier 1948.

³ C'est une personne responsable de la gestion de plusieurs usines.

fonctions reçoit les comptes détaillés et fait sa propre analyse. Ce n'est pas le service d'où sont issues les données qui en répond, mais les directeurs de chaque usine qui doivent expliquer ce qui paraît anormal aux directeurs de fonction. En outre, ce n'est pas le service comptable qui produit l'intégralité des résultats, il intervient juste comme un fournisseur de chiffres. Les directeurs d'usine ne reçoivent pas les analyses les concernant. Ils ne les connaissent que s'ils sont interrogés par leur hiérarchie qui souhaite avoir des explications à leur sujet ou s'ils font l'effort de se déplacer au siège social. En aucune façon il n'est prévu d'envoyer les comptes par produits aux usines¹. Cette comptabilité est donc un instrument de contrôle de la direction générale sur les usines, plus qu'un instrument de pilotage de celles-ci.

Une partie de la rémunération des directeurs d'usine est fonction de ces résultats financiers, mais également d'autres indicateurs plus opérationnels tels que les rendements techniques, le niveau des stocks², etc. Il faut sans doute rechercher à ce niveau les outils de pilotage des usines mis à la disposition des directeurs d'usine. Mais, comme chez Saint-Gobain, ce mode de gestion est là aussi critiqué. Il coûte cher, il est lent et il fournit des informations inadéquates dont « 95% sont inutiles » sans donner pour autant d'information sur « les 5 % utiles »³. La comptabilité gère parfois l'image et non le réel. Il est aussi reproché aux comptables d'utiliser un langage ésotérique. Les ingénieurs ne sont pas du tout sensibilisés au raisonnement en terme de coût de revient. Une critique symétrique est également adressée aux ingénieurs trop enfermés dans des considérations d'ordre technique (Cailluet, 1995). Donc au total, ces entreprises ont une comptabilité de gestion appréciée mais dont les limites sont évidentes.

3/ Comptables contre ingénieurs

Ce sont essentiellement des ingénieurs qui ont l'initiative d'implanter des systèmes de contrôle budgétaire par l'intermédiaire de cabinets de consultant (ingénieurs-conseils) ou par un recrutement interne (Jean Benoit chez Pechiney). Les services comptables sont, soit absents, soit hostiles à ces initiatives.

¹ Archives Pechiney. Boîte 00-10-10019. Note de M. Jouven du 22 décembre 1947.

² Ibid.

³ Benoit Jean. *L'étude des prix de revient et la gestion des entreprises*. Archives Pechiney 001-7-30994. Date inconnue.

Dans les deux cas qui nous intéressent, l'implantation d'un système de contrôle budgétaire s'est effectuée dans le cadre de réformes plus vastes, incluant des modifications de structures importantes, des procédures opérationnelles plus affinées, notamment pour la gestion des stocks. Face à ces grands chantiers, les directions des deux entreprises ont fait appel à des spécialistes en organisation. Si les missions de ces organismes n'ont pas toujours été couronnées de succès, elles n'en n'ont pas moins modifié profondément les structures et l'état d'esprit des sociétés.

Chez Saint-Gobain, nous avons vu plus haut que les opérationnels sont à la recherche d'un outil de pilotage de la gestion courante. Le service comptabilité freine la mise en œuvre d'un outil de gestion décentralisée tout en encourageant le développement de certains outils tels les budgets prévisionnels de dépenses. La mission Héranger¹ effectuée de 1941 à 1945 a la vertu d'insister sur la décentralisation, notamment de la fonction financière. Elle réussit à imposer un adjoint-financier au niveau de chaque direction générale. C'est le service comptable qui est ensuite chargé de poursuivre après 1946 le développement des outils de contrôle interne, dont le contrôle budgétaire. Ce dernier n'a pas à proprement parlé de promoteurs internes. A tel point qu'il faut à nouveau avoir recours à un cabinet d'ingénieurs-conseils au milieu des années cinquante, l'IOIC. Cet organisme achève l'implantation du contrôle budgétaire, aidé par un jeune ingénieur M. Milochevitch. Donc, au total, Saint-Gobain qui semblait avant-guerre ressentir plus fortement le besoin d'un outil de pilotage que Pechiney, prend du retard après la guerre, en partie du fait de l'absence d'un promoteur interne suffisamment fort pour imposer le contrôle budgétaire. La résistance des comptables a eu raison des quelques velléités exprimés par des ingénieurs en 1938 et 1941. Il faut attendre 1953 pour qu'à nouveau des ingénieurs proposent et réussissent l'implantation d'un système de contrôle.

Chez Pechiney, au contraire, le promoteur de la méthode est Jean Benoit, rattaché au service de l'organisation industrielle. C'est un ingénieur de l'Ecole des Mines de Saint Etienne qui a participé durant la Deuxième Guerre mondiale à la planification des commandes entre l'Etat et Pechiney. Ce sont ces compétences qu'il développe après-guerre dans le cadre du contrôle budgétaire. Il prend l'initiative d'introduire cette technique en réaction à ce qu'il pense être une insuffisance de la comptabilité. Pour cela, il propose au Président de Vitry d'avoir recours à un consultant dont la mission serait plus large que la simple implantation du contrôle budgétaire, celui-ci n'étant qu'un

¹ Encore un ingénieur-conseil. On trouvera en annexe des publicités de ce consultant.

aspect de son travail. Les services comptables de Pechiney accepteront mal cette nouvelle technique qui nécessite souvent une décentralisation de leur service auprès des différents centres de responsabilité. La comptabilité ne peut être réformée par des profanes¹, des exigences techniques et légales devant être respectées. La comptabilité est d'ailleurs l'un des derniers services où s'applique le contrôle budgétaire.

Rares sont les entreprises où les comptables ont l'initiative de l'implantation du contrôle budgétaire. On peut proposer une interprétation à cette absence d'initiatives. Les comptables sont les garants de l'ordre ancien, c'est-à-dire du paternalisme, mis en place dans les sociétés. Ils sont « l'œil du patron » et contrôlent la productivité des salariés. Les ingénieurs, qui développent les budgets, sont au contact des réalités de terrain et se trouvent confrontés à des problèmes managériaux. Ils sont les premiers à ressentir les effets limités des anciens modes de régulation sociale. Ils doivent donc mettre en place des pratiques qui s'appuient sur de nouvelles idéologies censées être plus légitimes aux yeux des différents acteurs. Plus qu'un problème de pouvoirs entre différents groupes professionnels, cette opposition illustre l'existence de conceptions idéologiques divergentes au sein des entreprises.

¹ Ce sont des ingénieurs du cabinet White et de Pechiney qui veulent réformer la comptabilité. Le chef comptable conteste alors leurs compétences (Cailluet, 1995).

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Cette première partie a permis d'identifier les différentes étapes du développement du contrôle budgétaire, son rythme et l'ampleur réelle de sa diffusion. Ce constat n'a pas été sans surprise par rapport aux idées reçues. Nous avons également restitué ce développement dans son contexte ce qui permet de mieux le comprendre. Nous montrons ainsi que l'environnement social agit comme une contrainte qui impose le contrôle budgétaire à des acteurs recherchant une nouvelle légitimité. Le budget véhicule des idéologies à l'intérieur de l'entreprise et permet ainsi l'apparition de nouveaux modes de contrôle social.

On peut alors interpréter le retard relatif de la diffusion des budgets dans les années trente par la survivance du paternalisme et la difficulté qu'ont le corporatisme et la technocratie à s'imposer. Le paternalisme demande, en effet, des outils de contrôle différents du corporatisme. Le contrôle budgétaire, adapté à ce dernier, se développe lentement. Avec l'avènement et le succès des « relations humaines » après la guerre, idéologie encore teintée de corporatisme, les budgets trouvent leur légitimité après d'un plus grand nombre.

Nous pensons, en travaillant dans cette voie, avoir contribué à affiner les hypothèses de Chandler et Daems (1979) et de Quail (1997). Leur interprétation de la lenteur du développement du contrôle budgétaire s'insère maintenant dans le cadre de l'étude des idéologies. Cette hypothèse, en outre, s'appuie sur la théorie des institutions.

En résumé, l'étude de la diffusion du contrôle budgétaire en France, permet de conclure sur certains points :

- Le contrôle budgétaire apparaît dans les années trente.
- Il se développe lentement, à l'instar des autres pays européens.
- Les budgets se justifient par rapport à un environnement idéologique dans lequel ils puisent leurs racines.
- Ils véhiculent ces idéologies à l'intérieur de l'entreprise pour légitimer de nouveaux modes de contrôle social.
- Ils permettent de donner un sens à l'opposition entre les comptables et les ingénieurs.

Mais les idéologies contribuent aussi à façonner l'environnement économique des entreprises. Le corporatisme entraîne souvent des ententes. Le planisme et la technocratie débouchent sur la planification à la française, sur la création d'instituts de statistiques ou encore sur des nationalisations. D'autres phénomènes concurrents contribuent également à façonner l'environnement que rencontre chaque entreprise (taux de croissance, degré de concurrence, etc.). Nous voudrions montrer maintenant que l'environnement ainsi créé a été particulièrement favorable au contrôle budgétaire car il a permis de réaliser plus facilement des prévisions. Le contrôle budgétaire semble alors être l'outil de contrôle d'un environnement routinier.

DEUXIÈME PARTIE
LE CONTRÔLE BUDGETAIRE, OUTIL D'UN
ENVIRONNEMENT ROUTINIER

La première partie nous a permis d'appréhender le contrôle budgétaire comme le produit de son histoire et de son contexte politique. Une explication de l'apparition des budgets en termes institutionnels n'est toutefois pas suffisante. Une entreprise cherche, au moins en partie, à satisfaire des besoins qui lui sont extérieurs, exprimés par des clients, des usagers, l'Etat, etc. Ses possibilités d'action sont guidées par son environnement qui pose des contraintes sur la nature du produit, son coût et sa qualité. Nous voudrions donc montrer qu'une société n'est pas entièrement libre d'utiliser les outils de gestion qu'elle souhaite. Certains se révèlent à l'usage plus performants que d'autres dans des environnements donnés.

Toutes les entreprises ne rencontrent pas le même type d'environnement économique. Or le contrôle budgétaire s'alimente de données externes pour réaliser des prévisions. L'environnement peut donc être considéré comme un élément déterminant de la physionomie des budgets. Il faut aussi rappeler que cette nouvelle variable, l'environnement, n'est pas indépendante de celle examinée précédemment. En effet, l'idéologie contribue à façonner l'environnement comme nous l'avons indiqué dans l'introduction de cette thèse. Si toutes les entreprises développant des budgets se rattachent à un seul type d'environnement, on peut alors en déduire une nouvelle fonction pour le contrôle budgétaire. Il semble bien, dans ce cadre, que la gestion budgétaire soit le moyen de contrôle approprié d'un environnement peu turbulent. Au lieu d'identifier une relation probabiliste entre environnement et contrôle budgétaire, nous voulons nous attacher à comprendre le mode d'action de l'environnement sur cet outil de gestion. Une approche historique se révèle alors particulièrement pertinente pour saisir la complexité des effets d'une variable sur l'autre.

Cette démarche est proche des études de la théorie de la contingence menées depuis plusieurs années maintenant. Leur prolongement au travers du contrôle de gestion a donné lieu à de nombreuses publications et ne semble pas encore tari (Hayes, 1977, Chapman, 1997). Ces études ne sont toutefois pas exemptes de critiques (Otley in Scapens, Otley et Lister, 1984b) mais apparaissent encore pertinentes pour mieux comprendre les fonctions et les usages du contrôle budgétaire.

Trois chapitres doivent nous permettre de montrer pourquoi et comment le contrôle budgétaire peut être envisagé comme performant dans un environnement peu turbulent. Le premier chapitre doit aider à poser le problème en développant plusieurs points. Nous rappellerons d'abord la difficulté à réaliser des prévisions, puis nous nous interrogerons

ensuite sur le concept même d'environnement pour montrer qu'il recouvre différentes acceptions. Nous passerons ensuite en revue la littérature reliant contrôle budgétaire et environnement afin de montrer les hésitations de la théorie sur cette liaison. Dans un second chapitre, nous examinerons les conditions économiques générales ayant prévalu au moment où les entreprises ont mis en place du contrôle budgétaire avant de nous attarder sur un examen de chacun de nos cas. L'objectif est de montrer les modes d'influence de l'environnement économique sur le contrôle budgétaire. Nous chercherons à comprendre les enchaînements ayant permis de réaliser du contrôle budgétaire. Enfin, le troisième chapitre permettra de montrer sous un jour plus conceptuel et théorique comment le contrôle budgétaire est adapté à un environnement peu turbulent dans la mesure où il permet d'optimiser le prévisible et de simplifier le complexe.

CHAPITRE TROIS
LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET
L'ENVIRONNEMENT : UNE RELATION AMBIGUË

Les conditions économiques, auxquelles doivent faire face les entreprises, peuvent façonner leur système de gestion. Aussi, est-il légitime de se demander si le contrôle budgétaire ne s'est pas développé dans un environnement économique particulier. Cela ferait de lui un outil de contrôle contingent. Si les conditions initiales, liées à son développement, viennent à changer, sa pertinence peut être remise en cause ce qui expliquerait, au moins en partie les critiques qu'il suscite aujourd'hui. Or, il semble que le contrôle budgétaire soit apparu dans un environnement prévisible. Les entreprises pionnières ont réussi d'une manière ou d'une autre à diminuer l'incertitude à laquelle elles étaient confrontées. C'est du moins ce qui semble ressortir d'un certain nombre d'études. Comme d'une part, il est difficile d'établir des prévisions, et que d'autre part, l'époque d'apparition (1920-1930) et de développement (1950-1960) du contrôle budgétaire est assez spécifique, nous verrons que les budgets semblent adaptés à des environnements non turbulents.

Un grand nombre d'études porte sur les relations entre environnement et gestion de l'entreprise ou environnement et système de contrôle. Ce thème est récurrent dans la littérature scientifique de gestion. A tel point que l'environnement et les éléments qui le caractérisent ont reçu des définitions multiples et variées. Il apparaît donc nécessaire au préalable de clarifier les concepts utilisés. Ces études appartiennent à différents courants de la théorie des organisations. L'apport des auteurs de la contingence est évidemment prépondérant. Une caractéristique importante de l'environnement se distingue, il s'agit de l'incertitude. Elle occupe une place de premier plan dans la littérature sur l'environnement. Il importe donc d'étudier la contingence de l'environnement sur le contrôle budgétaire, et encore plus précisément l'impact de l'incertitude.

Une fois ce point étudié, il est possible de passer en revue le thème de l'environnement dans la littérature scientifique sur le contrôle. Cela permet de mettre en évidence certaines interrogations et contradictions. Plusieurs catégories d'études doivent être distinguées. Un certain nombre de travaux portent sur les relations existant entre le système de contrôle (ou d'information) et l'environnement. Les résultats sont très divers et n'apportent pas de réponse définitive sur ce point. C'est le plus souvent le *design* du système de contrôle qui est objet de l'étude. On cherche en vain un travail similaire à

celui de Nikitin¹ (1992) faisant dépendre l'apparition d'une technique de gestion, ici le contrôle budgétaire, d'un changement dans les conditions de l'environnement de l'entreprise. Une autre catégorie d'études s'intéresse à l'environnement comme élément structurant des entreprises et agissant, par ce biais, sur les modes de contrôle.

§1- L'environnement, facteur de contingence

Le contrôle budgétaire est avant tout une prévision servant de norme de référence aux activités de l'entreprise. *A priori*, la qualité d'une prévision devrait dépendre en grande partie de la turbulence de l'environnement. Les effets de l'environnement sur le contrôle budgétaire peuvent être appréhendés de plusieurs façons. Tout d'abord, un environnement prévisible permet de prévoir plus facilement. Cet aspect a surtout été relevé par ceux qui critiquent la planification stratégique, notamment Mintzberg (1994). Ensuite un certain nombre de relevés historiques confirment l'importance de la stabilité au regard de l'existence d'un système de contrôle budgétaire. D'où l'idée que le contrôle budgétaire puisse être un outil de gestion datant d'une autre époque ou correspondant à des conditions économiques différentes de celles qui prévalent depuis plus de vingt ans.

A- La difficulté à prévoir

Le contrôle budgétaire consiste essentiellement à rapprocher et comparer périodiquement des prévisions de la réalisation d'un fait économique. La première opération dans une phase de contrôle budgétaire consiste donc à faire une prévision de l'activité et à traduire cette prévision dans les budgets. L'entreprise qui souhaite faire du contrôle budgétaire doit donc être capable de prévoir. Or cela est souvent assez difficile. Les contemporains du développement du contrôle budgétaire avaient déjà entrevu cette difficulté majeure. C'est ainsi l'une des interrogations les plus courantes du Congrès de Genève en 1930. On trouve également des références sur ce point chez Ludwig (1930b) ou encore dans le compte-rendu de la mission de productivité des experts-comptables de 1951 (OECCA, 1952).

¹ Dans sa thèse, Marc Nikitin a montré comment les entreprises du XIX^e siècle ont modifié leur calcul économique en réaction à une intensification de la concurrence à laquelle elles étaient confrontées.

Mintzberg (1994), dans « *Grandeur et de la décadence de la planification stratégique* », traite lui aussi largement de cette difficulté. Son approche est d'autant plus intéressante qu'il associe le contrôle budgétaire et la planification, allant parfois jusqu'à identifier l'un à l'autre : « *dans la mesure où la planification est reliée au processus budgétaire, ou devient synonyme de ce dernier, l'attention des managers situés plus bas dans l'organisation se rive sur le court terme* ». Le contrôle budgétaire est alors la phase de court terme (l'année) d'un processus plus global de planification stratégique. Il en est de même pour Kalika (1988) pour qui « *planification et contrôle sont cependant inséparables, le plan définissant le cadre et les références des procédures de contrôle. Cette indissociabilité apparaît notamment pour les budgets. Ils ne peuvent constituer des éléments de contrôle que s'ils ont été préalablement définis dans le cadre d'une planification* ». Ce qui différencie les plans et les budgets, ce sont les horizons temporels et le degré de précision de chacun. On retrouve le lien existant entre la stratégie et le contrôle de gestion (Bouquin, 1997). L'une des idées développée par Mintzberg est que la planification stratégique est d'autant plus efficace qu'elle se développe dans un environnement stable, certain et non perturbé. Commentant la planification militaire, il affirme que « *tout comme pour la planification formelle, ceci paraît plus adapté aux périodes de temps de paix qu'aux périodes perturbées de guerre, et tout particulièrement de guerre non prévue* ». La planification, c'est-à-dire la déclinaison des objectifs, « *fonctionne mieux quand les directions d'ensemble d'une stratégie sont déjà en place, pas quand des changements stratégiques majeurs sont requis* ». Qualifiant la planification, il reprend la formule de Jouvenel, « *le fatalisme moderne* », pour indiquer que le « *futur est essentiellement une conséquence linéaire du présent* ». Selon Mintzberg, les entreprises ne sont pas capables, la plupart du temps, de prévoir les grands bouleversements auxquels elles vont avoir à faire face. Leurs prévisions pour le futur se limitent à une extrapolation du présent. Tant que cette projection relativement simple fonctionne bien, c'est-à-dire tant que le futur se déduit plus ou moins du présent, alors les entreprises parviennent à faire fonctionner les systèmes de planification correctement. On imagine sans peine les problèmes de planification engendrés par des visées à cinq ans. Dans une moindre mesure, des plans à un an peuvent également être difficiles à mettre en place. Que deviennent les budgets et comment s'en sert-on dès qu'un marché s'écroule, que des concurrents nouveaux apparaissent ou que les ventes grimpent en flèche ? Mintzberg en conclue que « *la planification paraît plus appropriée pour soutenir dans la durée des opérations stables qui ont pour objectif l'efficience* ».

La stabilité pour Mintzberg n'est pas forcément un monde immobile. C'est un univers qui évolue de façon prévisible : « *si le monde se tient tranquille, ou au moins s'il continue à changer exactement comme dans le passé, alors la prévision peut fonctionner correctement* ». Un taux de croissance régulier de 10% dans une économie est moins problématique pour une entreprise que des variations erratiques, éventuellement accompagnées de changement de signe. Les années soixante apparaissent alors comme la période idéale pour le développement de la planification stratégique car « *les tendances étaient plus stables, ou à tout le moins plus favorables au monde de l'entreprise* ». Une étude historique du contrôle budgétaire prend alors tous son sens. En introduisant une perspective dynamique de longue période, cela permet d'appréhender les modifications subies par les entreprises dans leur environnement.

Remarquant la nécessaire précision de la prévision, Mintzberg affirme qu'il est souvent impossible de contrôler l'environnement. Si l'environnement est peu turbulent, une prévision par extrapolation ne sensibilise pas au problème de la pertinence de la prévision car celle-ci a de fortes chances d'être juste. L'erreur contenue dans l'acte de prévision n'est alors que potentielle. S'appuyant sur des études théoriques, il affirme que la prévision à plus de deux ans est notoirement inexacte. Un risque est donc associé à la prévision de court terme, même si celle-ci a de plus grandes chances d'être juste. Les meilleurs techniques de prévision seraient d'ailleurs les plus simples... ou les plus chanceuses. Les modèles complexes seraient bien souvent inefficaces. Cette approche de la prévision, pour aussi pertinente qu'elle puisse être, ne traite sans doute pas l'ensemble des variables caractéristiques. Le panorama global de Mintzberg masque, par exemple, les différences entre entreprises. Peut-on comparer dans leur capacité à établir des prévisions, l'industrie textile et l'industrie électrique ? Les différences dans les longueurs de cycles d'investissement (la construction d'une centrale électrique se programme sur plusieurs décennies) devraient sans doute conduire à un jugement plus nuancé. Il y a, par ailleurs, des secteurs où les prévisions sont plus faciles à réaliser que dans d'autres. Que l'on pense aux différences pouvant exister entre l'industrie de biens intermédiaires, vendant à d'autres entreprises, et l'industrie de consommation. La nature de la clientèle a son importance.

A l'intérieur d'une entreprise, les contraintes de l'environnement s'expriment aussi sans doute de manière différente selon les activités. Dans une entreprise pétrolière, par exemple, les activités d'extraction du pétrole sont confrontées à des contraintes, comme la régularité du pompage et l'irrégularité des découvertes de nouveaux gisements,

radicalement différentes de celles qui prévalent dans la distribution de produits raffinés, telles l'irrégularité de la demande ou le grand nombre de sites dispersés. Il faudrait aussi distinguer les types de concurrence auxquelles sont confrontés les entreprises avant d'affirmer, comme le fait Mintzberg, qu'une entreprise ne peut pas agir sur son environnement. Dans un monopole, ou dans un marché ayant une structure oligopolistique ou monopolistique, une entreprise peut agir plus facilement sur son environnement, s'entendre avec la concurrence, créer des marchés captifs, etc. Ce sont autant d'éléments qui devraient être pris en compte. Malgré cela, l'apport critique de Mintzberg donne de précieuses informations sur l'incidence concrète de l'environnement quant à la fixation des objectifs.

B- L'environnement mis en perspective : un point de vue historique

Le développement des outils de gestion et des entreprises aux Etats-Unis fournit également un point de repère pour notre propre analyse. Ainsi, Chandler (1977) montre-t-il comment les entreprises ferroviaires à la fin du XIX^e siècle sont dans l'obligation de collaborer entre elles pour construire un réseau national. Cela permet la mise au point de « *procédures et d'équipements normalisés* » mais n'empêche pas une guerre des tarifs, des campagnes de promotion et de publicité pour attirer les passagers d'autres sociétés afin de régulariser le trafic propre d'une compagnie. Dans le cadre de ces accords, l'intérêt des compagnies est d'avoir le maximum d'activité afin de rentabiliser leurs investissements. Les variations d'activité sont très mal vécues car elles introduisent de l'incertitude et font courir un risque de faillite. Les entreprises sont donc à la recherche d'un niveau d'activité garantie. « *Pour canaliser cette concurrence effrénée, les dirigeants des différents réseaux recoururent à la coopération. Afin d'obtenir le volume de trafic, le plus régulier possible, ils passèrent des accords officieux avec les réseaux concurrents qui leur étaient raccordés. Quand la pression de la concurrence pour le trafic de transit se fit plus intense et menaça ces alliances, les dirigeants donnèrent à ces dernières un caractère plus officiel, créant ainsi les cartels les plus grands et les plus perfectionnés que l'économie des Etats-Unis ait jamais connus ou presque* ». Une autre méthode pour garantir un trafic est de passer des accords avec certains clients réguliers en échange de conditions tarifaires avantageuses. Les accords de coopération des compagnies de chemins de fer avec les entreprises de messagerie visaient à assurer un volume plus régulier de trafic. Pour Chandler, c'est le début de la coopération entre compagnies qui accroît le professionnalisme des cadres, et notamment des cadres moyens. Les méthodes d'organisation sont perfectionnées, sans

doute sous la pression de la coopération. La main invisible du marché pousse lentement à s'améliorer. La coopération, plus personnalisée, oblige à rendre des comptes à ses « concurrents - associés », donc accroît le formalisme des pratiques de gestion. La coopération est l'occasion de se poser des questions sur son management.

Ces coopérations qui se transforment ensuite en intégration verticale, sont l'occasion d'échanges d'informations. Les cadres, assurés de « faire un parcours dans la société » se lancent dans ces échanges d'expériences. La coordination administrative devient plus forte que la coordination par le marché. Chandler note également que les cartels fonctionnent mieux en période de croissance que de récession. Malgré les risques inhérents à une stratégie de coopération, peu d'entreprises ont eu l'initiative personnelle de développer un réseau autosuffisant. Toutefois, l'échec à terme de la politique d'alliances entraîne la constitution de firmes géantes, constituées par fusion. Chandler décrit la politique d'entente comme un stade provisoire. Les entreprises viables ont ensuite développé une politique d'intégration pour atteindre une masse critique. Cette dernière leur assurait des économies d'échelle grâce au leadership qu'elles exerçaient sur le marché. La coordination administrative permettait à l'entreprise d'avoir un flux régulier d'activité. L'intégration et le développement de la coordination administrative apparaissent donc surtout comme des moyens de défense face aux perturbations du marché.

Chandler voit dans la coopération entre les firmes ferroviaires, un élément clé de constitution des entreprises modernes. On voit ainsi apparaître une nouvelle catégorie, « les cadres moyens », dont le rôle est primordial dans le développement de la rationalité des entreprises. C'est ce groupe professionnel qui, en développant des techniques de gestion des flux dans les entreprises, a permis leur développement. Et c'est parce que l'environnement est devenu plus stable, grâce aux ententes dans un premier temps, puis à l'intégration dans un second temps, que les cadres ont pu développer des outils de rationalisation des flux. La prévisibilité de l'environnement a permis une économie de moyens grâce à de nouvelles techniques administratives.

Chandler donne ensuite un certain nombre d'exemples montrant comment s'est constitué le capitalisme américain autour de structures concurrentielles atténuées. American tobacco, par exemple, jouissait d'un monopole sur le marché du tabac après avoir absorbé ses quatre rivaux. Contrairement à l'industrie de la viande où la structure de l'oligopole dominait, les entreprises de ce secteur choisirent, comme dans les

chemins de fer, de coopérer. Cela permettait un mouvement plus régulier des marchandises.

Chandler rappelle également le type d'environnement qu'a rencontré l'entreprise Dupont de Nemours. Les ententes horizontales ayant été remplacées par des intégrations verticales, les responsables de l'entreprise ont cherché ensuite à s'assurer une activité régulière. Pour cela, ils ont refusé de devenir un monopole ce qui les aurait obligés à faire face aux fluctuations importantes du marché de la poudre. Ils ont laissé subsister des concurrents, moins efficaces, donc peu dangereux qui se sont chargés d'amortir les fluctuations du marché. Analysant le développement des outils de contrôle chez Dupont de Nemours, Johnson et Kaplan (1987) expliquent également comment cette compagnie n'a pas cherché à systématiquement éliminer ses concurrents. Convaincue qu'elle avait les coûts les plus bas du marché, elle s'est fixée un prix minimum permettant à des concurrents de survivre. Loin d'être philanthropique, cette stratégie permettait à Dupont de conserver des concurrents plus faibles, sur lesquels reposait l'absorption des variations du marché. Selon Johnson et Kaplan, cela permettait vraisemblablement à la firme de travailler quasiment à pleine capacité et de façon régulière. L'environnement sur lequel a pesé la firme aurait ainsi été un élément déterminant dans la naissance des outils de gestion de Dupont (Hopper et Armstrong, 1991). En réduisant l'instabilité du marché, la société a créé les conditions lui permettant de mettre en place des outils de gestion spécifiques.

On pourrait multiplier les exemples donnés par Chandler. Les entreprises qu'il décrit ont cette particularité, au moment où elles développent des outils de gestion rationnels, de rechercher une position dominante sur le marché. Celle-ci leur permet d'avoir des flux stables plus faciles à gérer et d'accroître le taux d'utilisation des investissements importants réalisés. Elles ont donc mis en place des procédures rationnelles de coordination des flux. Certains de ces efforts vont déboucher comme chez Dupont sur la mise en place d'un système de contrôle budgétaire. L'absence de turbulences de l'environnement semblent donc jouer comme un facteur propice au développement d'une rationalisation accrue.

Quail (1997) s'interroge également sur l'environnement que rencontrent les entreprises britanniques souhaitant développer du contrôle budgétaire. Il note « *the inception of budgetary control is the beginning of business planning, the systematic attempt to achieve relative certainty of business conditions and response which the increasing size of the new enterprises would be an increasing liability* ». Malheureusement, il ne

poursuit pas plus avant dans l'analyse de cette intuition qui, comme nous le verrons plus bas, contribue à renforcer nos propres conclusions. Certes, les entreprises recherchent des conditions d'activité plus stables, mais elles vont aussi chercher cette stabilité à l'extérieur. On pourra regretter que Quail n'aille pas plus loin dans son analyse des prévisions de chacune de entreprises qu'il étudie, car on voit mal comment le contrôle budgétaire permet à lui seul de « lisser » l'activité des sociétés. Tout au plus, les budgets permettent, selon nous, de gérer une activité prévisible, ce qui est assez différent.

C- Un outil de gestion daté

Le contrôle budgétaire peut apparaître comme un outil d'une autre époque, correspondant à des problèmes que les entreprises ne rencontrent plus. Ce thème resurgit parfois dans la littérature de gestion. Ainsi, Bunce et al. (1995) dans leur critique sur les outils traditionnels du contrôle de gestion, parmi lesquels ils incluent le contrôle budgétaire, font remarquer que le fait nouveau qui caractérise l'environnement aujourd'hui est sa turbulence. Or les outils traditionnels de gestion ont été conçus pour des environnements relativement stables, où les producteurs étaient « rois ». Le processus de budgétisation traditionnel correspondrait ainsi à une philosophie ancienne du management. Les décisions descendraient, selon ces auteurs, du haut de la hiérarchie (top-down), seraient construites sur des structures hiérarchiques cloisonnées et chercheraient surtout à contrôler les dépenses des opérationnels. L'environnement actuel pousse au contraire les managers à penser en terme de processus et non plus de fonction.

De la même façon, Hopwood (1974) s'interroge sur les conditions d'utilisation des budgets en fonction de l'état de l'environnement. Il arrive à un paradoxe : « *for if the organisation is comparatively stable and unchanging, it really requires little effort to set down a budget which is likely to be achieved. But in such circumstances where management is so easy, the budget may be very pleasing from a technical point of view, but in what way will it help the management of the organisation ? (...) A budget is really needed when its foundations are complex, unstable and changing ; when, in other words, intuition and previous experiences are no longer sufficient to fully comprehend the situation* ». Hopwood remarque donc que les budgets, faciles à réaliser dans des environnements stables et facilement prévisibles, auraient une grande utilité dans des environnements instables où le besoin de contrôle est fort. Plus les budgets seraient

utiles, moins ils seraient faciles à réaliser et donc peut-être moins fiables et moins pertinents. A quoi servent donc les budgets ?

Les historiens du contrôle et de la gestion dans le monde anglo-saxon ont souligné à plusieurs reprises l'importance de l'environnement dans le développement des outils comptables. Johnson et Kaplan (1987) font des modifications de l'environnement, l'une des six raisons explicatives des problèmes actuels de la gestion par le ROI¹. Les changements dans l'environnement concurrentiel, dans l'environnement macro-économique et dans le développement mondial des nouvelles technologies sont quelques unes des variables explicatives du manque de pertinence parfois perçu des outils de gestion actuels. Les conditions ayant changé de façon importante depuis que ces outils ont été développés, ils ne seraient plus pertinents aujourd'hui.

Sans être un historien de la comptabilité, Mévellec (1994) a également souligné l'importance de l'environnement dans la crise des outils de gestion actuels. Pour lui, « *les problèmes viennent bien plus de la difficulté à remodeler l'environnement (structure des marchés et déterminants de la valeur)* » que d'une incapacité de la comptabilité à s'adapter. Le passage d'une économie de l'offre à une économie de la demande a profondément bouleversé la pertinence des traditions comptables. Les problèmes de la modélisation comptable traditionnelle doivent donc être cherchés ailleurs que dans la technique comptable elle-même.

D- L'incertitude apparaît très tôt comme un problème

Très tôt, l'incertitude de l'environnement apparaît comme un facteur empêchant d'établir des prévisions et par la même de faire du contrôle budgétaire. On en trouve de nombreux exemples dans les écrits à différentes époques.

Déjà pour Ludwig (1930b), l'application du contrôle budgétaire est devenue possible car « *la production d'une série d'industries de premier ordre s'est stabilisée ; les marchés sont mieux connus et les prix déterminés par des conventions* » et de rajouter « *le degré d'exactitude [du contrôle budgétaire] est donné par la plus ou moins grande régularité de l'entreprise* ». Le reste de son livre est d'ailleurs assez proche d'un cours de marketing. Il consacre en effet beaucoup de temps à expliquer aux lecteurs comment

¹ Return On Investment. Voir aussi Kaplan (1984).

faire des prévisions d'activité, autrement dit une étude de marché. La conférence de Genève traduit les mêmes préoccupations. Les questions à l'issue de chaque intervention font souvent remarquer qu'il est difficile d'établir des prévisions fiables et donc de faire du contrôle budgétaire. Pour la France, Penglaou (1935c) plaide pour le développement de statistiques au niveau national et donne l'exemple américain et allemand en référence. Il cherche aussi à valoriser toutes les études d'économistes qui portent sur l'analyse des *trends* économiques, des cycles et de la prévision.

De même, pour Satet (1947), le contrôle budgétaire oblige à définir un plan d'action. Mais pour que le contrôle budgétaire fonctionne, il faut que les prix ne subissent « aucune modification en dehors de celles considérées comme normales dans une économie soumise à la libre concurrence ». Cela ne semble pas encore réalisé à cette date selon Satet. Il faut donc adapter le contrôle budgétaire à ces conditions particulières en définissant par exemple, « les variables susceptibles de variation et les autres ». Satet précise également que « les budgets se déterminent les uns, les autres dans un certain ordre. Cet ordre n'est pas toujours le même ; il est dépendant de la situation économique, des moyens de l'entreprise, de l'état du marché, etc. Ainsi dans une période de pénurie généralisée comme celle que nous connaissons, il ne saurait être question d'établir en premier lieu un budget des ventes en fonction de la capacité d'absorption du marché, d'en déduire le budget des fabrications à réaliser, puis de tirer de ce dernier le budget des approvisionnements. Ce n'est que dans la limite des maigres quantités allouées que nous pourrions fabriquer, puis vendre. Si au contraire, le matériel de production ne pouvait même pas être porté au point nécessaire pour absorber les matières allouées, c'est par le budget des investissements qu'il faudrait commencer. C'est donc le degré d'étranglement de leur goulot respectif qui déterminera l'ordre d'étude des budgets, ce que l'on a exprimé sous la forme suivante : les budgets doivent être établis dans l'ordre croissant des possibilités qu'ils offrent, c'est-à-dire en commençant par le plus faible pour terminer par le plus fort ». En période économique normale, on commence toutefois par les ventes. Concernant « l'avenir », Satet rajoute « l'incertitude économique tend à disparaître et il va redevenir possible de prévoir, d'abord sur de courtes périodes, puis sur de plus longues ».

Marot (1942) essayant de mettre en place du contrôle budgétaire chez Kodak constate les mêmes problèmes. Pour lui, le budget c'est la fixation de « quantités forfaitaires fixes ou variables avec l'activité ». Les allocations peuvent être faites en quantité ou en valeur. « Le système des budgets exprimés en valeur a l'avantage de mieux faire

ressortir l'importance relative des économies à réaliser et permet d'apprécier par la comparaison unique de deux chiffres : celui des dépenses normales et celui des dépenses réelles, l'efficacité de la gestion de tels ou tels budgets. Malheureusement, le système des budgets en valeur comporte le grave défaut de refléter fatalement les fluctuations des prix, de rendre incomparables entre elles les dépenses effectuées à une ou plusieurs années d'intervalle. Si pour remédier à ces inconvénients, on adopte une valeur constante pour chaque article en utilisant, par exemple, un tarif permanent, on répond à l'objection précédente, mais on fait état de valeurs qui risquent de n'avoir plus aucune commune mesure avec les prix des marchandises à l'époque considérée ».

Il apparaît donc très clairement que Kodak n'arrive pas à traiter les variations de prix et que cela lui pose problème. Il semble même que certains budgets étaient exprimés en quantité, notamment pour les fournitures des produits principaux. Ces budgets étaient ensuite multipliés par les cours connus pendant la période de référence. Pour les fournitures diverses, un budget de base était directement établi en valeur, au regard des dépenses des années antérieures, corrigées par un indice approprié à la fluctuation des cours.

On pourrait multiplier les exemples. Ceux ci-dessus suffisent déjà à montrer l'inquiétude des praticiens. Ayant pris conscience de l'importance de l'environnement et de ses caractéristiques, il est maintenant nécessaire, avant d'aller plus loin, de mieux le définir.

§2- L'environnement, définitions d'un concept à plusieurs facettes

L'environnement est un concept populaire, utilisé dans de nombreuses études. Il a eu des définitions différentes selon les auteurs. Avant d'en retenir une, il est nécessaire de passer en revue celles qui ont été proposées lors de travaux antérieurs. Nous distinguerons les auteurs du courant dit de la contingence¹, de ceux ayant traité directement des rapports entre contrôle et environnement.

¹ Les théories dites de la contingence structurelle analysent les modifications des principales configurations structurelles de l'entreprise à la lumière d'un certain nombre de paramètres internes (âge, taille de l'entreprise...) et externes (environnement).

A- Les apports des auteurs de la contingence.

L'environnement d'une organisation est un concept facile à saisir de façon intuitive mais ses définitions sont multiples dès qu'il faut le rendre opérationnel. Les études célèbres, qui décrivent l'importance de l'environnement, ne manquent pas (Rojot et Bergmann, 1989, Bernoux, 1985). Pour Burns et Stalker (1966), l'environnement de l'entreprise est composé de deux variables essentielles : la technologie scientifique et le marché du produit. A partir de ces deux caractéristiques de l'environnement, les auteurs ont cherché à montrer comment s'adaptait l'organisation interne. Ils définissent deux catégories de structures répondant à deux types d'environnement différents. La structure mécaniste est complexe, formalisée et centralisée. Elle est bien adaptée pour répondre à des environnements stables avec peu de cas exceptionnels. La structure organique est flexible et adaptable. Elle correspond à des environnements dynamiques et changeants.

Emery et Trist (1963) définissent l'environnement à partir de plusieurs dimensions. Sont retenus les réseaux de distribution, la croissance économique et la complexité des produits présentés aux consommateurs. Ils en déduisent quatre types d'environnement.

Lawrence et Lorsch (1967) ont présenté l'une des études les plus célèbres prenant en compte l'environnement. De façon très générale, l'environnement y est défini par « *les hommes et les choses qui constituent son environnement externe* ». Plus concrètement ce sont, par exemple, le taux de croissance du marché de l'entreprise et le nombre de produits nouveaux. L'incertitude est mesurée à partir de trois éléments : le taux de changement dans les conditions de l'environnement, le degré de certitude de l'information acquise et le temps nécessaire pour connaître le résultat des décisions. Leur questionnaire sur l'environnement laisse apparaître ces préoccupations et aborde des sujets précis. Il concerne en premier lieu la concurrence. Il s'intéresse au degré de certitude des acteurs de l'entreprise sur les informations dont ils disposent. Les auteurs analysent ensuite les entreprises en terme de différenciation/intégration selon le type d'environnement rencontré. Plus un environnement est turbulent, plus une entreprise doit différencier ses composants (et notamment sa structure) afin de tenir compte de l'incertitude rencontrée. Des mécanismes d'intégration sont ensuite nécessaires pour assurer une cohérence d'ensemble à l'organisation.

L'environnement est caractérisé chez Thompson (1967) par quatre éléments : les clients, les fournisseurs (de matières, de travail et de capital), les concurrents à la fois sur les marchés des débouchés et des ressources et enfin les groupes de régulation,

comme le gouvernement ou les syndicats¹. Fort de cette constatation, l'auteur cherche à caractériser les environnements rencontrés par les entreprises. Il distingue deux dimensions : l'environnement est-il homogène ou hétérogène, est-il stable ou dynamique ? Il croise ces deux dimensions afin d'obtenir quatre types d'environnement différents. Il en déduit une structuration différente de l'entreprise selon les cas. Plus l'environnement est hétérogène, plus l'entreprise est différenciée. Plus il est stable, plus elle fait usage de règles pour sa coordination. Dans un marché changeant, l'entreprise se décentralise pour tenir compte de l'incertitude. Ses résultats vont globalement dans le sens de ceux de Lawrence et Lorsch. Il introduit toutefois la variable technologique en plus.

Duncan (1972) critique les spécifications de l'environnement retenues dans les approches précédentes. Il définit quant à lui l'environnement à partir de deux dimensions : le nombre de facteurs physiques et sociaux à prendre en compte dans une décision et leur degré de changement. Certains de ces éléments sont à l'intérieur des frontières de l'organisation alors que d'autres sont à l'extérieur. Ils définissent respectivement l'environnement interne et externe de l'entreprise. Duncan donne ensuite une liste des éléments constituant ces deux types d'environnement. Il retient deux dimensions le caractérisant : simple ou complexe et statique ou dynamique. En croisant ces dimensions, il définit quatre états différents ce qui lui permet de vérifier trois hypothèses. Dans le cas simple/statique, il est possible d'évaluer les résultats d'une décision. Cela n'est pas vrai dans un environnement complexe/dynamique correspondant à une grande incertitude. Enfin le cas simple/dynamique a une incertitude plus forte qu'un environnement complexe/statique car l'information est alors plus difficile à obtenir.

Un apport significatif à l'étude de l'environnement est le travail de Weick (1969). Celui-ci distingue l'environnement objectif auquel sont confrontés les individus et l'environnement subjectif, celui perçu par les acteurs et auquel ils réagissent. C'est ce dernier qui semble le plus important et qui est implicitement ou explicitement, selon les cas, pris en compte par les différents auteurs cités précédemment.

¹ Cette définition n'est d'ailleurs pas de lui, mais de Dill.

B- L'environnement dans les études sur le contrôle

A côté de ces études générales et très connues, un certain nombre d'auteurs se sont penchés sur les relations existant entre contrôle et environnement. Ils reprennent le plus souvent les définitions de l'environnement ayant été données par les auteurs cités ci-dessus, mais certaines études sont plus originales.

Reprenant la définition d'Ackoff et Emery (1972), Ewusi-Mensah (1981) définit l'environnement comme « *a set of elements (factors) and their relevant properties, which elements are not part of the system (organization), but a change of any of which can cause or produce a change in the state of the system (organization)* ». Il en tire trois environnements caractéristiques :

- L'environnement contrôlable, assez homogène et bien compris par les organisations qui peuvent ainsi prédire l'état futur des variables qui le caractérisent.
- L'environnement partiellement contrôlable, à la fois homogène et hétérogène. Certaines de ses caractéristiques évoluant d'une période à l'autre, des prévisions adéquates sont plus délicates.
- L'environnement incontrôlable voit ses caractéristiques évoluer sans cesse et son état futur dépend d'évolutions statistiquement aléatoires. Les prévisions y sont donc quasiment impossibles.

Pour Khandwalla (1972), l'environnement est caractérisé par le système concurrentiel de l'entreprise. Trois types de compétition entre entreprises existent : par les prix, par la distribution et le marketing et par les produits. Le contrôle est alors influencé par le type de concurrence rencontrée. Il peut aussi dépendre du taux de changement technologique, du caractère plus ou moins oligopolistique du marché et de phénomènes internes (degré de décentralisation, taille de la firme...). Mais, selon Khandwalla, la concurrence a les effets les plus forts. Il en conclut que la compétition accroît le besoin de recourir à des outils sophistiqués pour maintenir un bon niveau de contrôle dans la société. C'est la compétition par l'innovation sur les produits qui engendre les effets les plus forts sur le système de contrôle, alors que le marketing a un effet plus faible et la concurrence par les prix a un effet nul.

Chenhall et Morris (1986) font de l'incertitude de l'environnement l'une des variables façonnant les systèmes de contrôle (à côté de la décentralisation et de l'interdépendance

organisationnelle). Pour définir ce concept, ils se servent largement des études des auteurs de la contingence. Aussi, n'est il pas nécessaire de discuter plus avant leur définition de l'environnement et de ses caractéristiques. Il en est de même pour les études de Gordon et Narayanan (1984), Govindarajan (1984) et Hayes (1977).

Au total comme le rappelle Mintzberg (1982), l'environnement peut être stable ou dynamique, complexe ou simple et hostile ou accueillant. Les relations ne sont pas univoques, les autres facteurs de la contingence devant être pris en compte.

C- L'environnement dans cette étude

L'environnement est donc une variable importante pour l'étude des phénomènes organisationnels. Il a surtout été étudié par l'incertitude qu'il génère et le degré de complexité qui le caractérise. Ces dimensions vont être reprises dans cette étude. Les définitions de l'environnement, ses caractéristiques et les typologies sont assez diverses et varient selon les auteurs. Toutefois, une définition en termes de composants et d'attributs, telle celles de Thompson et de Lawrence et Lorsch, pour reprendre les plus célèbres, semble la plus opérationnelle. Comme Lawrence et Lorsch, mais en s'adaptant à la spécificité de la méthodologie de recueil des données retenue, l'environnement est considéré sous différents aspects dans notre étude. Le degré de concurrence entre les acteurs, le type de concurrence qu'ils exercent (par les prix, par l'innovation...), le taux de croissance du secteur, la certitude des individus vis-à-vis des informations qu'ils collectent sont autant d'éléments systématiquement examinés pour définir l'environnement de chacune des entreprises étudiées. L'absence de commentaires sur un aspect traduira le manque d'informations livrées par les données publiques, les interviews et les archives.

La variabilité de l'environnement est considérée de façon classique (selon Child, cité par Kalika, 1988) par plusieurs dimensions :

- la fréquence des changements des différents aspects de l'environnement,
- l'importance des modifications intervenant à chaque changement,
- l'irrégularité du changement, la variabilité du changement.

Un environnement instable subira de fortes modifications, irrégulières et imprévisibles. Ainsi une économie ayant régulièrement un taux de croissance annuelle de 10% n'est pas forcément une économie instable. Cette modification peut aisément être prévue.

Mintzberg (1982) remarque également que « *notre intérêt se porte sur l'environnement réel de l'organisation, pas sur les perceptions de cet environnement, pas par exemple sur la description que peut en faire le PDG en cochant ses réponses au questionnaire qu'on lui a envoyé par courrier* ». Il rejette donc la proposition de Weick de prendre en compte la perception des acteurs. C'est plutôt l'environnement réel, exerçant une contrainte, qui est pertinent. L'environnement pris en compte dans cette thèse n'est donc pas celui perçu par les différents acteurs de l'entreprise lors de la mise en place du contrôle budgétaire. Il est reconstruit à partir de documents n'ayant pas pour vocation principale la définition de l'environnement. Des rapports commerciaux traitent certes de l'environnement, mais de façon indirecte. L'étude des ententes, des cartels et de la conjoncture économique échappe tout à fait aux discours auto-justificateurs des parties prenantes à l'organisation¹. Il est également caractérisé par des témoins ayant vécu l'expérience de différents environnements sur de longues périodes. On peut donc faire l'hypothèse que l'environnement est « objectivisé ». Certes les décideurs réagissent à un environnement perçu comme plus ou moins instable. Mais l'environnement leur donne une liberté et une latitude différentes selon qu'il est plus ou moins stable, plus ou moins complexe. La perception de l'état de l'environnement est à inclure dans la fonction de préférence des dirigeants, même s'il ne suffit pas à expliquer leurs comportements.

La définition de l'incertitude est empruntée à Govindarajan (1984). Elle représente l'imprévisibilité des actions des clients, des fournisseurs, des concurrents et de groupes de régulation qui appartiennent à l'environnement externe de l'entreprise.

§3- Les influences de l'environnement sur le contrôle budgétaire

Quelques études ont envisagé les liens existant entre le contrôle (pas seulement budgétaire) et son environnement. Elles se donnent généralement pour mission de choisir les outils de contrôle appropriés à chaque type de contexte. Ces travaux ne permettent pas de conclure sur la façon dont est utilisé le contrôle budgétaire. Excepté

¹ La subjectivité de l'auteur est alors le problème essentiel. Elle est traitée grâce aux méthodes historiques en recoupant les sources et en saturant notre exigence de preuves.

avec Chandler, aucune perspective dynamique n'est mise en avant. Ce sont toujours des instantanés qui nous sont proposés. Quelques travaux théoriques relient la nature de l'environnement directement au système de contrôle. D'autres la relient au système organisationnel, structures et interdépendances, qui agit en retour sur le type de contrôle.

A- L'influence directe de l'environnement sur le contrôle

Quelques études traitent directement de la relation existant entre l'environnement et le contrôle. Il n'y en a qu'une sur les liens entre environnement et utilisation du contrôle budgétaire. Ces études et leurs résultats peuvent être regroupées dans le tableau ci-dessous :

Tableau 5 : Résultats des études sur le lien environnement/contrôle

Auteurs	Résultats de l'étude
Merchant (1984)	Rejette l'hypothèse suivante : quand une entreprise est en position de force sur le marché, elle aura largement recours à un contrôle budgétaire formalisé. Par contre, l'utilisation d'une technologie routinière est associée au contrôle budgétaire. Idem pour une entreprise dont les produits sont en fin de cycle de vie. Le contrôle budgétaire est plus utilisé par les entreprises de grande taille et diversifiées.
Khandwalla (1972)	L'environnement de l'entreprise est réduit à la concurrence qu'elle rencontre. Entre autres résultats, il trouve que : selon le type de concurrence (par les prix, le marketing ou les nouveaux produits), le type de contrôle est différent. plus la concurrence est grande, plus les budgets et la qualité sont utilisés comme moyens de contrôle.
Hayes (1977)	Les variables internes permettent d'expliquer la performance des unités de production. Les variables d'interdépendance et l'environnement permettent d'expliquer la performance des départements de R&D. Les variables d'environnement et d'interdépendance (effet moindre que prévu) permettent d'expliquer la performance des départements marketing.
Govindarajan (1984)	L'incertitude de l'environnement exige une évaluation fondée sur des critères subjectifs. Un environnement stable permet de mettre en place des procédures d'évaluation mécanique telles que les budgets.

L'une de ces études mérite une analyse toute particulière, dans la mesure où elle recouvre largement la problématique traitée par cette thèse. Le travail de Govindarajan (1984) part de la contradiction existant apparemment entre les études de Hopwood (1972 et 1974) et Otley (1978). Hopwood a défini trois styles de contrôle :

- Le management sous contrainte du budget (*budget constrained style of evaluation*), où l'évaluation se fait de façon mécanique, « *formula-based* ».
- Le management à long terme du profit (*profit conscious style of evaluation*), avec une évaluation à la fois subjective et mécanique.
- Le management sans la comptabilité (*nonaccounting style of evaluation*), où la subjectivité du manager tient lieu de critère d'évaluation.

Il en tire ensuite des conclusions quant aux comportements des managers, à l'efficacité respective de chacun de ces styles et à l'apparition d'éventuels effets pervers. Après avoir refait l'étude, Otley (1978) parvient à des résultats parfois opposés à ceux d'Hopwood. Govindarajan pose alors comme hypothèse qu'une variable essentielle a été oubliée : l'environnement. Ce dernier, en effet, peut nécessiter un ajustement (le *fit*) de l'organisation. Il cherche alors à tester son hypothèse, et ses résultats vérifient deux propositions selon lesquelles :

- Avec une incertitude importante, les supérieurs hiérarchiques utilisent un mode d'évaluation fondé sur des critères subjectifs, alors qu'un environnement prévisible permet d'utiliser des critères de mesure mécanique tels que les budgets.
- Il relie ensuite chaque type de management à l'efficacité de l'entreprise et prévoit une amélioration des résultats si les critères d'évaluation correspondent à l'incertitude de l'environnement.

L'environnement apparaît alors comme un élément influant fortement sur le système de contrôle. Dans un environnement incertain, les budgets n'ont pas leur place. Ils sont particulièrement bien adaptés à des environnements stables dans lesquels les managers préféreront utiliser des critères mécaniques d'évaluation pour une plus grande justice sociale.

Outre ce travail, les autres analyses apportent peu sur les relations qu'entretient le contrôle budgétaire avec son environnement. Le design du système de contrôle, la différenciation selon le type d'activité (production/vente/recherche) ne permettent pas de dégager des conclusions toujours très claires. Il est donc nécessaire d'envisager d'autres travaux, mettant cette fois-ci en relation le triplet environnement/structure/contrôle.

B- La structure, médiateur de la relation environnement/contrôle

Dans les études sur les relations environnement/contrôle, il faut faire une place à part pour celles traitant des systèmes de contrôle et de leurs liens avec la structure, elle-même fonction de l'environnement.

Au titre de telles recherches, on trouve celle de Gordon et Narayanan (1984). Partant de la typologie établie par Burns et Stalker (1966), ces deux auteurs montrent que les structures organiques sont associées à un environnement perçu comme incertain. Cette incertitude entraîne alors un besoin accru d'informations externes, de nature non financière, destinées à diminuer l'incertitude de l'environnement. Cela voudrait donc dire que les budgets, outil de gestion essentiellement tournés vers l'intérieur de l'entreprise, sauf pour les prévisions, et de nature financière ne sont pas appropriés pour des environnements turbulents. Sans que l'étude le montre, on peut supposer qu'ils conviendraient mieux à des environnements stables et prévisibles.

Cunningham (1992), dans une étude sur les relations entre stratégie et contrôle, évoque l'importance de l'environnement et de la stabilité dans l'utilisation des budgets : *« controller executives in all three companies stated that traditional output controls are effective for operating costs because the processes by which costs are incurred are certain and cost relations are known and predictable, at least over the short run »*. L'auteur ne précise pas davantage comment est permise cette stabilité, ni de quelle manière concrète elle agit sur le processus budgétaire. Dans les activités de distribution, les budgets ne lui semblent pas être utilisés comme moyen d'évaluation, compte tenu de la difficulté à imputer la responsabilité de tout écart. En effet, celui-ci dépend-il du manager ou d'événements extérieurs ? Les budgets sont donc juste utilisés comme des indicateurs de performance. L'auteur remarque également que les entreprises recherchent une structure centralisée lorsqu'il s'agit de faire face à un environnement incertain.

De la même façon, Macintosh et Daft (1987) montrent indirectement que des entreprises ayant des environnements incertains ont davantage recours à des modes d'appréciation subjective de la performance. En effet, des interdépendances réciproques augmentent l'incertitude des managers. Dans ce cas, les modes de contrôle reposent essentiellement sur des rapports statistiques, sujets à interprétation. Par contre, des entreprises dans des environnements plus prévisibles, gérées par des interdépendances en série, ont recours à des méthodes d'évaluation plus mécaniques, tels que les budgets. Cela suggère donc

que l'incertitude n'est pas liée à l'utilisation des budgets. Du mode de structuration des activités dépend l'incertitude ressentie par les managers et le type de contrôle utilisé.

Child, dans une étude citée par Kalika (1988), conclut que les entreprises décentralisées sont plus efficaces dans des environnements stables, alors que les entreprises centralisées peuvent plus facilement faire face à un environnement turbulent. Cette idée va à l'encontre des résultats de travaux déjà cités. Mais il ne dit pas si le budget sert à gérer des entreprises décentralisées dans des environnements stables.

D'autres auteurs ont des conclusions opposées et trouvent une relation entre budgets et incertitude de l'environnement. Ainsi, Waterhouse et Tiessen (1978) ont perçu le rôle d'intermédiaire joué par la structure dans les relations environnement - contrôle. Ils cherchent ainsi à montrer que la structure d'une organisation dépend de son contexte et à différentes structures vont correspondre des outils de contrôle différents. Deux variables contextuelles sont retenues : la technologie et de l'environnement. S'appuyant sur les travaux de Crozier (1963) et Thompson (1967), ils notent que le pouvoir dans une organisation dépend de la maîtrise d'un certain nombre d'incertitudes de l'environnement et de la technologie. Une incertitude accrue devrait conduire à une décentralisation plus importante. Ils posent alors l'hypothèse qu'un environnement stable et une technologie bien maîtrisée permettent une centralisation accrue du pouvoir. Un contrôle de type procédural est alors parfaitement adapté : les auteurs citent l'exemple des coûts standards. Quand l'environnement devient incertain, alors le contrôle repose sur la sélection, la socialisation et la professionnalisation. L'un des outils utilisable dans ce cas devient le budget. Il est parfaitement adapté à un environnement instable pour une entreprise ayant une structure décentralisée. Notons que cette étude est une revue de la littérature sans validation empirique.

Kalika (1988) dans son important travail sur les structures des entreprises françaises s'intéresse aux liens existants entre environnement et structure. Il trouve qu'à un environnement complexe et variable d'un point de vue technologique correspond une entreprise différenciée, standardisée, planifiée, contrôlée et décentralisée. Cette différenciation requiert une plus grande intégration. C'est à ce type d'environnement que correspond le contrôle budgétaire. Le budget est donc l'outil de gestion d'un environnement turbulent et complexe. Khandwalla dans deux études citées par Kalika (1988) montre que dans un environnement incertain, les entreprises les plus performantes sont celles ayant réussi à « *développer les organes capables de traiter cette incertitude, de se différencier et de s'intégrer en conséquence* », ce qui nécessite

sans doute de recourir aux budgets. Des structures organiques sont alors plus adaptées à des environnements turbulents dynamiques et changeants. Ces résultats sont conformes à l'étude menée par Khandwalla en 1972.

Enfin, si l'on considère le contrôle budgétaire comme un attribut de la structure, il est alors possible de rattacher l'apport des historiens des affaires à cette analyse. Ainsi, Chandler (1962) développe-t-il l'idée selon laquelle l'environnement agit sur la stratégie qui, à son tour, conditionne la structure. C'est alors la complexité et l'incertitude des marchés qui incitent les managers à adopter des structures divisionnelles, contrôlées par les budgets et le ROI. Un environnement complexe et incertain surcharge la direction générale de travail et l'oblige à mettre en place de nouveaux outils de contrôle, permettant une délégation accrue. Pour Franko (1974), l'environnement moins concurrentiel qui prévalait en Europe, comparé aux Etats-Unis, peut expliquer pourquoi les entreprises du vieux continent ont pris du retard dans le développement de certains outils de gestion¹. C'est d'ailleurs dans cette logique que Desmeurax (1992) analyse l'apport de Williamson. Ce dernier décrit l'existence des hiérarchies comme une réponse efficace aux déficiences du marché. Ces dernières ne permettant plus l'allocation et la coordination efficaces des ressources, du fait de l'incertitude et des problèmes d'asymétrie d'information, ce sont alors des mécanismes organisationnels qui prennent le relais. Le contrôle budgétaire permet ainsi de diminuer les coûts de transaction.

Les relations entre l'environnement et le contrôle ne sont donc pas toujours clairement établies même si la majorité des études semblent montrer une utilisation des budgets dans des environnements prévisibles et stables. Aucune de ces études ne montrent clairement pourquoi les budgets sont utilisés dans des environnements stables. L'étude de la relation environnement - contrôle n'a donc pas été poussée à son terme.

¹ Il donne notamment l'exemple de la chimie française dans l'entre-deux guerres. Nous verrons plus loin, au travers du cas de Saint-Gobain, pourquoi il s'agit d'un mauvais exemple. Sans rejeter pour autant certaines des conclusions de Franko, il y aurait aussi beaucoup à dire sur son analyse du marché de la glace et de l'aluminium quant aux conséquences sur la structure des entreprises étudiées.

CHAPITRE QUATRE
CONJONCTURE ET MISE EN PLACE DU
CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Le contrôle budgétaire nécessite de faire des prévisions, tâche compliquée comme nous l'avons montré dans le chapitre précédent. Comment les premières entreprises ayant réalisé du contrôle budgétaire ont-elles surmonté cette difficulté ? Pour répondre à cette question, nous allons tout d'abord dresser un récapitulatif des conditions économiques de la première moitié de ce siècle. Un examen attentif des cas sera ensuite entrepris pour comprendre le type d'environnement auquel étaient confrontées les entreprises ayant développé du contrôle budgétaire. Il apparaît à la lumière de cette investigation qu'elles étaient toutes dans un système peu turbulent, où la faible incertitude autorisait une délégation des responsabilités à moindre risque pour la direction. C'est à ce contexte que le contrôle budgétaire paraît adapté. Nous verrons, par la même occasion, les processus ayant permis, dans un grand nombre de cas, un développement plus aisé du contrôle budgétaire. Souvent bâtis en situation de crise, les budgets fonctionnent pourtant paradoxalement à partir du moment où l'environnement devient routinier et prévisible. Loin d'être une solution universelle, ce type de contrôle nécessite des conditions favorables qui ne sont peut-être plus réunies aujourd'hui. Il correspond alors à une solution temporaire permettant de faire face à des problèmes, certes variés, mais bien délimités.

Si le contrôle budgétaire semble se développer dans des environnements « objectivement » prévisibles, les cas de figure rencontrés sont assez différents selon les sociétés. Les situations auxquelles sont confrontées les entreprises peuvent se résumer dans le tableau suivant :

Tableau 6 : Résumé de la situation des principales entreprises sur leur marché et état de développement du contrôle budgétaire

Sociétés	Etat de l'environnement	Développement du contrôle budgétaire
Saint-Gobain verre et Glace (avant 1940)	Marché très perturbé dans les années trente. Les cartels étant assez faibles et peu stables, leur régulation ne permet pas de prévisions	Tentative d'implantation. Le contrôle budgétaire ne fonctionne pas.
Saint-Gobain verre et Glace (1940-1953)	Economie dirigée de guerre. Puis marchés très perturbés jusqu'en 1953, concurrence exacerbée, les services n'arrivent plus à prévoir.	Mise en place de prévisions et de contrôle budgétaire par Héranger (parfois simple développement de l'existant). Abandon du contrôle budgétaire en 1946. Limité au frais de siège jusqu'en 1953.
Saint-Gobain à partir de 1953 verre et Glace	Très forte croissance de la demande saturant les capacités de production. Cartels de plus en plus stables.	Développement important du contrôle budgétaire.
Saint-Gobain chimie (1940-1947)	La chimie est laissée pour compte. Economie dirigée de guerre, puis marchés très perturbés jusqu'en 1949, les prix et les conditions de production varient beaucoup, les services n'arrivent plus à prévoir.	Pas de contrôle budgétaire avant-guerre, ni de tentatives d'implantation. Mise en place de prévisions et de contrôle budgétaire par Héranger. Abandon du contrôle budgétaire en 1946.
Saint-Gobain à partir de 1949 chimie	Les conditions d'exploitation plus régulières, développement des cartels et des ententes entraînent un recours aux prévisions.	Développement de prévisions financières précises dès 1949. Passage au contrôle budgétaire très rapidement à partir de 1956.
Pechiney avant-guerre	Forte croissance des marchés, promotion systématique de l'aluminium, des cartels répartissent la production entre entreprises.	Mise en place d'un contrôle budgétaire à partir de 1933.
Pechiney après-guerre	Dès que les conditions des marchés se stabilisent ; retour au système d'avant-guerre : forte demande et régulation par des cartels.	Remise en place du contrôle budgétaire dès 1948.
EDF-GDF	Situation de monopole, avec une très forte demande et un marché non totalement satisfait jusqu'en 1950 (coupures) nécessité d'équilibrer le réseau (offre=demande) sinon problème technique	Mise en place de prévisions et de budgets dès 1947.
Total distribution. à partir de 1956	Développement du réseau national de Total en France et large développement à l'étranger de la distribution. Pas d'accords entre distributeurs + nombreux distributeurs indépendants + les principaux concurrents sont américains ou anglais.	Mise en place d'un contrôle budgétaire des réseaux de distribution à partir du milieu des années 50.
Le Printemps	Peu d'information : prévisions de conjoncture puis « sentiment » des chefs de rayon	Développement dans les années trente.

Alsthom	Gros matériel électrique : commandes à long terme, plan de charges. Petit matériel : peu d'information, production « pour le stock ».	Développement dans les années trente.
PLM	Pour les marchandises : prévisions facilitées car réservation à l'avance du trafic. Pour les voyageurs : estimation grossière à l'aide de l'état de la conjoncture.	Développement dans les années trente

Pour Saint-Gobain, par exemple, dès que les prévisions deviennent impossibles ou peu fiables, suite à une turbulence de l'environnement, la compagnie arrête de faire du contrôle car cela ne lui semble plus pertinent. La maîtrise du marché et la capacité à établir des prévisions peuvent être réalisées de plusieurs manières. La concurrence peut être régulée par un cartel, par l'Etat ou par une offre inférieure à la demande. Ces situations vont alors agir sur le comportement des entreprises. Leur fonctionnement interne s'en trouve ainsi modifié. Le contrôle budgétaire est introduit dans une situation de crise et se développe dans un contexte de concurrence amoindrie qui permet d'établir plus facilement les prévisions. Il acquiert ainsi son autorité, ce qui aurait été plus difficile, voire impossible, dans une situation instable. Mais *quid* de Total et du Printemps, par exemple, pour lesquelles, des conclusions similaires ne peuvent être tirées ?

Les ententes et la sous-capacité du marché peuvent être les premiers facteurs rendant possible le développement du contrôle budgétaire. En facilitant les prévisions, parfois en les cantonnant à l'activité de production, ces deux éléments permettent d'établir et de contrôler plus facilement des programmes de fabrication. Ils agissent en premier lieu sur le volume de la production et contribuent à le stabiliser. C'est l'effet le plus important pour le développement du contrôle budgétaire. En second lieu, le contrôle des prix, soit du fait d'un gouvernement dirigiste, soit encore du fait des cartels, permet également une plus grande stabilité du volume d'affaires. En valeur, si les prix sont stables ou prévisibles, le montant du chiffre d'affaires est seulement influencé par les quantités. Un prix de vente maîtrisé renforce également la stabilité des quantités écoulées sur le marché, en évitant des effets-volume (via des effets-prix et des effets-revenus). Des facteurs comme l'existence d'un monopole ou le travail à façon dans le cadre de projets facilitent également l'établissement de prévisions. Enfin, la stabilité de la conjoncture autorise des prévisions par défaut, consistant à actualiser à la marge les réalisations antérieures.

§1- Une conjoncture favorable

Avant d'envisager, l'environnement de chacune de nos entreprises, il est nécessaire d'adopter un point de vue général sur l'ensemble de la période. Cela permet de juger du caractère plus ou moins exceptionnel de chaque situation particulière. Plusieurs éléments peuvent faciliter les prévisions et modifier la structure des marchés. Toutefois, une étude générale des conditions économiques de l'environnement ne peut suffire à établir des liens de causalité entre une variable quelconque et le contrôle budgétaire. Le lien serait alors trop fragile, si ce n'est purement hypothétique. C'est au niveau des entreprises qu'il s'agit de vérifier l'influence de tel ou tel élément. Toutefois, l'étude des éléments pouvant avoir un sens dans le développement du contrôle budgétaire est nécessaire pour éclairer nos propos ultérieurs.

A- L'état des marchés

La conjoncture étant un élément déterminant de l'environnement des entreprises, les différents états de croissance du pays sont révélateurs des conditions que rencontrent les acteurs économiques. La fameuse étude de Carré, Dubois, Malinvaud (1972) offre un aperçu assez complet de la croissance française jusqu'aux années soixante. Les phases de cette croissance, envisagées sur longue période peuvent être décrites ainsi :

1820-1870 : Expansion rapide correspondant à l'industrialisation de la France.

1870-1896 : Période de ralentissement suite à des crises agricoles.

1896-1929 : Reprise de la croissance. La production industrielle augmentant de 2,5% par an et la PIB d'environ 1,8% (Production Intérieure Brute). La production globale par habitant progresse plus vite que dans les autres grands pays, les Etats-Unis mis à part. La part de la population active employée dans l'agriculture diminue, celle de l'industrie augmente. Un mouvement de concentration s'opère aussi bien dans l'industrie que dans l'agriculture. Si la croissance de l'industrie et de la PIB sont retenues comme indicateur de croissance, on a :

Tableau 7 : Croissance de l'économie française (1896-1963)

Périodes	Taux de croissance annuel l'industrie	Taux de croissance annuel de la PIB
1896-1913	2,4	1,9
1913-1929	2,6	1,7
1929-1938	-1,1	-0,4
1938-1949	0,8	0,9
1949-1963	5,3	5,0

(Carré, Dubois, Malinvaud, 1972)

Deux phénomènes sont donc particulièrement remarquables. Il s'agit d'abord de la croissance négative due à la crise des années trente, et ensuite de la très forte période de croissance de l'après-guerre. Les taux de croissance les plus élevés sont observables pour le raffinage et la distribution de pétrole et de gaz (10,1%), pour la production et la distribution d'électricité (9,5%), pour la chimie (8%), pour les minerais et métaux non ferreux (aluminium) (7,9%). La croissance est par contre faible dans les charbonnages, le textile, l'habillement et le cuir. Concernant les activités de service, le commerce a une croissance négative uniquement pendant la guerre. C'est une activité qui est moins touchée que les autres par la récession des années trente. Les transports et les télécommunications présentent un taux de croissance assez important, mais subissent fortement la crise des années trente. On observe que les entreprises de secteurs en déclin sont moins souvent cités en exemple pour le contrôle budgétaire. Au contraire, la métallurgie, le pétrole, la chimie, le transport et le commerce fournissent, entre autres, de nombreux exemples d'innovations budgétaires.

B- La structure des marchés français : l'influence des cartels et ententes

Les marchés français sont, durant le XX^e siècle, structurés en partie par des ententes. Celles-ci prennent des formes très diverses selon les époques et les produits concernés. Leur influence est alors très variable. Certains secteurs sont régulés par des cartels qui définissent les liens entre les entreprises et leurs rapports aux marchés. Pour d'autres, les ententes sont plus une source de perturbation. Les accords y fonctionnent assez mal et créent parfois un climat délétère entre acteurs économiques. Aux ententes nationales, s'ajoutent parfois des accords internationaux. L'Etat a une attitude ambiguë vis-à-vis des ententes, les encourageant parfois, les combattant à d'autres époques. Au total, ces

accords interentreprises contribuent à façonner la concurrence entre les sociétés et influent sur les modes de gestion des entreprises.

Caron et Bouvier, en s'appuyant sur l'étude de J. Houssiaux, (1979 et 1980 in Braudel et Labrousse) brossent un panorama de l'évolution des ententes en France. La collusion entre firmes, ou entre groupes, explique la nature relativement dispersée de l'industrie française durant la première moitié du siècle. Les ententes suppléent en quelque sorte les opérations de concentration qui auraient permis un accroissement de la taille des entreprises. Deux vagues de cartellisation sont perceptibles. La première prend place à la fin du XIX^e et au début de ce siècle. La jurisprudence d'abord réticente, se fait peu à peu à l'idée d'une collusion entre acteurs économiques. « *Les juges considèrent de plus en plus fréquemment que la concurrence naturelle et libre peut être incohérente et avoir des effets redoutables* ». Un arrêt de la Cour d'appel d'Aix en 1912 établit une distinction entre les bonnes et les mauvaises ententes, pérennisant et légitimant la collusion. La crise de 1929 porta un coup très dur aux ententes fondées sur la confiance entre entreprises. Toutefois selon nos auteurs, leur reconstitution fût souvent « *la seule parade possible* » aux crises. Les ententes deviennent un élément habituel de l'industrie française. Ainsi Detoef (cité par Caron et Bouvier) note que « *l'entente est nécessaire parce qu'elle diminue le rôle destructeur de la concentration financière, sauvegarde l'existence des petites et moyennes entreprises, qui préservent de la démesure les relations économiques et sociales* ». A cette époque, l'Etat intervient parfois pour rendre ces ententes obligatoires afin de mieux structurer le capitalisme français (projet de loi Flandin et Marchandau du 10 janvier 1935). L'idée des gouvernements successifs est de faire jouer aux ententes un rôle structurant pour une branche : organisation de services communs d'achat et de vente, mise en commun de la recherche scientifique (Margairaz, 1991).

Cet état de fait continue pendant la Deuxième Guerre mondiale au travers des Comités d'Organisation (CO). Après la victoire de 1945, les mêmes hommes et les mêmes structures continuent à organiser l'appareil industriel français. Les changements opérés n'ont été que « nominaux ». Selon Caron et Bouvier, « *l'économie française est au terme de cette évolution (en 1950), enserrée dans un carcan étroit d'ententes, favorisées par une législation qui, non seulement les tolère, mais leur fournit les armes de la loi* ». L'adoption du traité de Rome, et l'apologie de la libre concurrence qui en découle, atténue cet état de fait. Mais bien souvent les ententes continuent à perdurer bien au-delà, parfois sous des formes moins ostentatoires. En 1953 est mise en place une « Commission technique des ententes et des positions dominantes » ayant pour mission

d'émettre des avis sur les « *affaires d'ententes et de positions dominantes contraires à la Loi* » (Carré, Dubois, Malinvaud, 1972). En 1959, le rapport Armand-Rueff note la faible efficacité de cette Commission puisqu'elle ne lance pas de poursuite pénale et que les résultats ne sont publiés au JO qu'à partir de 1959. Le système économique français ne devient réellement concurrentiel qu'à partir de la décennie soixante (Carré et al., 1972), la forte croissance encourageant alors sans doute des attitudes moins frileuses.

Les ententes prennent des formes très variées, dont la structuration peut être assez différente, comme l'illustrera l'examen des firmes de notre échantillon. Essayons de dresser un portrait rapide des principales configurations. Les accords peuvent tout d'abord définir des zones préférentielles de vente comme ce fût le cas dans les houillères. Les ententes peuvent fixer le volume d'exportation de chaque entreprise et laisser libre la production nationale, ce qui est une variante de la répartition géographique. C'était, par exemple, le cas pour l'acier. L'entente pouvait être limitée à la fixation en commun des prix, pour l'azote par exemple ou encore pour le verre et la Glace. Les ententes peuvent fixer de façon définitive le volume de production et le répartir entre les différents acteurs, comme pour l'aluminium. La limitation des surcapacités est aussi un but affiché. L'industrie textile en est un bon exemple, allant jusqu'à détruire des entreprises précédemment rachetées par le Comité des lainages. De la même façon, « *le 18 février 1936, une entente, conclue à l'initiative des pouvoirs publics, fut signée par 80% des professionnels de la chaussure, à l'exclusion de la firme Bata, en pleine expansion. L'engagement était pris de ne pas créer de nouvelles installations* » (Braudel et Labrousse, 1980). De fait, sans le préciser explicitement, les ententes peuvent dans certains secteurs répartir la production par catégories de produits entre les entreprises. Ainsi, dans la chimie, les entreprises françaises semblent tacitement arriver dans les années trente à une situation, où la concurrence est « évitée », chaque entreprise ayant son domaine réservé. Cela sera illustré plus bas par le cas de Saint-Gobain.

Ces réseaux d'ententes, en définissant une structuration particulière du paysage économique français, ont un effet non négligeable sur les pratiques de gestion (Dyas et Thanheiser, 1976). Ils contribuent notamment à renforcer la stabilité et la prévisibilité de l'activité économique. Les cas d'entreprises à venir sont le moyen d'envisager la façon dont les entreprises tirent parti, au quotidien, de cette stratégie de développement. Il ne faudrait toutefois pas imaginer un monde d'ententes idylliques. Les accords sont nombreux entre les entreprises, très éparpillés, difficiles à faire respecter, et dans ce

cadre, ils ne fonctionnent pas toujours très bien (Lévy-Leboyer, 1974). Ils ne peuvent donc être assimilés à des forces structurantes que dans certains cas.

C- La fixation des prix

Elément fondamental d'un système concurrentiel, le prix d'un produit, normalement fixé par la confrontation d'une offre et d'une demande, a parfois été en France déterminé soit par des cartels, soit par l'Etat. Les variations du niveau de prix se trouve alors réduite, accentuant ainsi la prévisibilité des conditions économiques. Jusqu'en 1936, le prix sont régulés par le marché et par des cartels lorsque ceux-ci existent. Dans ce dernier cas, les prix sont définis de façon conjointe par les différents intervenants sur un marché. Nous ne développons pas davantage ce point déjà étudié. Fait nouveau à partir du 19 août 1936, l'Etat commence à instaurer un contrôle des prix, avec la création d'un Comité national de surveillance des prix. D'abord impuissant, ce Comité voit son rôle renforcé par une loi de 1937 contre la hausse injustifiée des prix. Loin d'être provisoire, cette politique n'a été abandonnée que récemment. Le contrôle de l'Etat s'exerce sur le prix des produits mais aussi sur le montant du salaire qui n'est jamais que le prix du facteur travail. Après la guerre, afin de lutter contre l'inflation, l'ordonnance du 30 juin 1945 a défini quatre régimes de prix : « *la liberté totale qui devait être exceptionnelle, la liberté surveillée, dans laquelle, le producteur n'a - à l'égard de l'administration - qu'un devoir d'information, la liberté contrôle (...), l'Etat disposant d'un délai de quinze jours pour refuser un prix proposé ; et enfin le régime du blocage, dans lequel le niveau des prix est bloqué de façon autoritaire* » (Braudel et Labrousse, 1979). Les salaires quant à eux furent administrés officiellement jusqu'en 1950, date du retour des négociations syndicats/patronats, et dans les faits, au moins, jusqu'à la fin des années cinquante. Sans préjugé de l'efficacité de ces mesures et du poids réel de l'Etat, il reste tout de même une rigidité des ajustements par les prix qui influe sans doute sur la perception de leur environnement par les acteurs économiques. Nul doute que l'imprévisibilité n'est pas de mise. Il ne faut pas toutefois surestimer cet effet. Ainsi son impact apparaît moins clairement dans les entreprises étudiées que les facteurs cités précédemment, à savoir la conjoncture et la structuration de l'industrie, mais il méritait d'être cité.

D- La planification à la française

La planification « à la française » et plus largement l'interventionnisme de l'Etat ne date pas de la Deuxième Guerre mondiale (Kuisel, 1981). Là encore, on se trouve face à des mécanismes qui permettent une meilleure prévisibilité de l'industrie.

Déjà au début du siècle, l'intervention de l'Etat dans les chemins de fer s'est traduite par l'établissement de prévisions (Braudel et Labrousse, 1979), ce que les compagnies s'étaient refusées à faire jusqu'ici, afin de maintenir un degré de concurrence élevé entre leurs fournisseurs. Plus tard, dans les années trente, lorsque l'Etat devient responsable de la situation financière des entreprises ferroviaires, en bute à la crise économique et à la concurrence de l'automobile, une politique de coordination est mise en place (Braudel et Labrousse). Celle-ci « *aboutissait à limiter la liberté d'initiative des transporteurs routiers et fluviaux par un système de contingentements et à favoriser la conclusion d'accords de partage de trafic entre eux et les Compagnies. Cette politique (...) visait davantage la coexistence de monopoles partiels que l'adaptation des tarifications aux conditions de la concurrence* ». On ne peut être étonné alors de voir le PLM (Paris-Lyon-Méditerranée) être parmi les premières entreprises à développer des prévisions budgétaires.

La Première Guerre mondiale, l'influence de Thomas et de Clémentel sont autant de points de départ pour la planification. La crise des années trente et l'incapacité à en sortir, les idéaux de l'époque (corporatisme, planisme) incitent à une solution technocratique. « *La raison, les contrôles, la prévision allaient remplacer (...) les mécanismes naturels ou automatiques qui selon la philosophie économique du marché, devaient échapper à l'intervention humaine* » (Kuisel, 1981). Des groupes comme X-crise recherchent une solution à la faillite du système libéral. L'Etat apparaît comme une solution. Detoeuf va jusqu'à prôner un plan d'investissement de l'Etat pour sortir de la crise (Margairaz, 1991). La guerre et les Comités d'Organisation ne font que renforcer ces tendances à la planification.

La redéfinition du rôle de l'Etat après 1945 marque un tournant essentiel de l'implication publique dans le secteur privé. L'Etat s'octroie un rôle de chef d'orchestre de l'économie veillant à ce que celle-ci fonctionne au maximum de ses capacités. « *Pour remplir ce rôle (...), l'Etat devait informer et être informé afin de disposer des moyens de prévoir et créer les organismes de concertation destinés à fixer les buts et moyens de la mobilisation des efforts. Ainsi devaient naître les instruments de*

l'observation économique et ceux de la gestion prévisionnelle de l'économie » (Braudel et Labrousse, 1979). Alors que la planification de Vichy était dirigiste, celle qui se développe ensuite s'appuie beaucoup plus sur la concertation. Elle cherche à séduire (Kuisel, 1981). Ce plan avait aussi pour vocation selon Kuisel (1977) d'être « *un moyen de contrôle des fluctuations conjoncturelles. Il régularisait le cycle des affaires en développant et restreignant tour à tour les projets d'équipement* ». La planification a donc des objectifs contra-cycliques de maintien de la croissance. Par son aspect volontariste, le plan fournissait aux industriels, surtout pour les productions intermédiaires, une perspective de développement à terme. Ce sont là autant d'éléments propres à rassurer les industriels et à leur donner un guide pour l'avenir. La prévision budgétaire en est d'autant facilitée.

La planification a-t-elle eu un effet sur la conduite des entreprises ? Nous sommes amenés à le penser si l'on suit Carré, Dubois, Malinvaud (1972). Le Plan est établi en collaboration avec les diverses administrations compétentes et les représentants des entreprises. Des « *études de marchés généralisées* » sont réalisées, qui conduisent « *à définir des images possibles et cohérentes de l'avenir économique* ». Si l'on parle d'objectifs à atteindre, les projections ont toutefois plutôt eu le caractère de prévisions. « *Ainsi des projections de débouchés et de production par produits, faites dans un grand détail (plusieurs centaines de produits) au niveau des groupes de travail du Plan par les Professions elles-mêmes en liaison avec l'administration, ont fourni des batteries cohérentes d'indicateurs susceptibles de servir de guide aux décisions des entreprises concernant leurs programmes de production et de modernisation. La planification a pu ainsi contribuer à la croissance de deux façons : comme instrument de la création d'un climat d'expansion et comme instrument de cohérence des décisions engageants l'avenir à moyen terme* ». Les auteurs soulignent aussi le rôle d'« *instrument de cohérence* » que représente le Plan en permettant de bien calibrer les investissements et les programmes d'équipement, ce que « *le jeu du marché n'éclaire que confusément* ». L'impact du Plan, soulignent les auteurs, dépend des réponses à un ensemble de trois questions :

1. Les prévisions du Plan étaient-elles de qualité ? La réponse semble être affirmative. Les auteurs ont entre autres relevé un coefficient de corrélation entre les prévisions et les réalisations de 0,82. Les plus grands écarts s'expliquent par l'influence des phénomènes politiques sur de l'établissement des prévisions, notamment pour l'électricité et la sidérurgie.

2. Les perspectives du Plan étaient-elles connues ? Là encore, la réponse semble être affirmative, bien que cela varie beaucoup selon la taille de l'entreprise. Mille à mille cinq cent personnes seulement étaient associées au Plan, mais ses résultats étaient largement diffusés. Une enquête de 1967 de l'INSEE auprès de 2000 entreprises permet de confirmer ce point.
3. Les perspectives du Plan étaient-elles utilisées pour les décisions ? La réponse est plus mitigée. En effet, les données sont parfois trop agrégées pour pouvoir être réellement et concrètement utilisées. Les auteurs font l'hypothèse que les entreprises les plus à même d'utiliser ces résultats sont celles ayant recours aux méthodes modernes de gestion prévisionnelle. Cela est donc lié à la relation que nous cherchons à construire, selon laquelle, la disponibilité d'informations prévisionnelles aurait permis aux entreprises de développer leurs propres prévisions. Or une étude de Houssiaux, réalisée en 1967, dans le cadre du Commissariat au Plan, indique que seules 50 grandes entreprises françaises « *auraient une organisation et une gestion centrées autour d'un plan d'entreprise* ». Paradoxalement, l'étude de l'INSEE de la même année obtient des résultats différents, montrant une diffusion plus importante du contrôle de gestion. Mais celle-ci est sujette à caution.

Carré, Dubois, Malinvaud concluent qu'« *en définitive, la proportion des entreprises armées pour utiliser correctement les prévisions du Plan n'est sans doute pas très importante* ». De même, pour Mc Arthur et Scott (1970), si le Plan semble avoir eu quelques effets positifs sur la gestion des investissements des entreprises (localisation des usines, par exemple), il semble que cet effet ait été faible pour les prévisions d'exploitation et le montant des investissements. Le rôle de synthèse des prévisions de producteurs et de consommateurs n'a pas bien fonctionné. Toutefois, ces auteurs remarquent que, dans un marché vendeur, « *où toutes les entreprises gagneraient à élever le niveau de la production* », le Plan pourrait permettre de créer un processus efficace de coordination entre entreprises. C'était le cas au sortir de la guerre, ce qui explique le mythe d'un Plan efficace. Mais dans le cadre d'un marché acheteur, où les producteurs sont en concurrence, personne n'a intérêt à dévoiler ses propres perspectives. Les prévisions du Plan sont alors inutiles. Cette situation correspondrait à celle des années soixante. Si le raisonnement tient, on peut tout de même être étonné du qualificatif de marché acheteur pour la France des années soixante. Bien au contraire nos propres observations tendent à montrer des entreprises ayant du mal à satisfaire à une demande vive. La première partie du raisonnement pourrait donc s'y appliquer.

Une corrélation entre gestion prévisionnelle et utilisation des données du Plan semble exister, ce qui va dans le sens de notre propre hypothèse. Le recours aux données du Plan est toutefois loin d'être systématique. D'ailleurs, on ne trouve, dans les archives d'entreprises, aucune référence à une éventuelle liaison entre Plans et budgets. On doit donc prudemment conclure que si l'influence existe, elle n'a été qu'indirecte. Si le Plan a joué un rôle, il a été limité.

E- La naissance de la statistique

Le développement d'un outil d'information économique fiable est aussi à mettre en rapport avec le développement du contrôle budgétaire. Les prévisions d'activité économique, s'appuyant sur l'extrapolation de tendances passées et la production massive d'information standardisée (Volle, 1977), fournissent des indications précieuses sur l'état de l'économie. L'outil statistique apparaît de nature à favoriser le développement des budgets. Jusqu'à la veille de la Deuxième Guerre mondiale, l'outil statistique à caractère économique est peu fiable. Pourtant, la crise économique de 1929 crée un énorme besoin d'information, auquel la Statistique Générale de France (SGF) ne peut répondre. La célèbre enquête de 1931 de recensement industriel, beaucoup trop partielle, montre l'insuffisance de cette information. Selon Volle, en 1930, seuls quelques secteurs font connaître régulièrement des données concernant leur activité tels les secteurs miniers, les forges et les aciéries. Outre l'esprit d'ouverture dont font preuve ces industriels, il faut sans doute y voir également un résumé de leur capacité en matière de système d'information.

C'est sous l'impulsion, notamment, d'Alfred Sauvy que se développe un embryon de statistique en novembre 1938 grâce à la création de l'Institut de conjoncture. En 1939, l'obligation de répondre aux questionnaires est imposée aux entreprises ce qui rend plus crédible l'information recueillie. En 1940, la SGF est en partie remplacée par un secrétariat d'Etat à la production industrielle et par les Comités d'organisation. Elle devient en 1941, le Service National de la Statistique.

Avec la fin des hostilités arrive la mise en place du premier plan. Celui-ci est avide d'information économique. Le Service National de la Statistique devient plus structuré et intègre les concepts de l'analyse économique. On commence à penser la statistique dans le cadre de la Comptabilité Nationale. Une nouvelle structure particulière est alors créée pour développer l'information économique : il s'agit de l'INSEE. En 1951, la loi

impose à nouveau l'obligation de réponse des industriels et leur garantit le secret. Une nouvelle organisation est mise en place pour une meilleure coordination de la collecte de l'information et l'élimination des doublons. La confiance se développe et les statistiques deviennent plus fiables. « *Au début des années cinquante, une dynamique est engagée. Des instruments fondamentaux sont en place* » (Volle, 1977), une base de données d'envergure est à la disposition des entreprises. Cette structuration de l'information économique disponible permet sans doute aux entreprises une gestion plus rationnelle, utilisant des prévisions plus assurées. Toutefois, aucun de nos cas ne nous montre clairement le lien entre des organismes d'information nationaux et les budgets. Nous en sommes donc réduits, comme pour la Planification, à faire des suppositions.

§2- Les entreprises et la réduction de l'incertitude

Après ces perspectives générales, nous pouvons passer à un examen de chaque entreprise et déterminer l'environnement qui caractérise le développement du contrôle budgétaire.

A- Saint-Gobain et la conjoncture

C'est au travers des hésitations de Saint-Gobain dans l'implantation des budgets que la relation environnement/contrôle budgétaire apparaît le plus clairement et de façon explicite pour les acteurs de l'époque. Certaines des tentatives d'implantation du contrôle budgétaire ont avorté parce que l'environnement ne s'y prêtait pas. Ainsi, la guerre rend toute prévision impossible. La tentative menée en 1938 et les turbulences d'après-guerre contribuent à enterrer les résultats de la mission Héranger en matière de contrôle budgétaire. Il faut attendre 1953-1954 pour que les conditions économiques redeviennent satisfaisantes et permettent ainsi de réaliser des prévisions et partant de la gestion budgétaire.

Il importe de distinguer les deux directions générales de Saint-Gobain, les Glaces et la chimie. L'intervention du cabinet Héranger de 1941 à 1945 laisse un « embryon » de contrôle budgétaire en place. Celui-ci se développe dans chacune des deux directions à partir de 1953-1955 avec l'IOIC¹. Toutefois, des tentatives pour développer du contrôle

¹ Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale.

budgétaire avaient vu le jour avant la guerre. Après avoir exposé les conditions économiques et la structuration du marché qui prévalent avant et après-guerre, nous essayerons de montrer que le contrôle budgétaire se développe lorsque un certain nombre de conditions sont réunies : stabilité des prix, capacité à prévoir la demande, du fait d'un cartel fort ou d'un marché relativement stable. Quand ces conditions ne sont pas réunies, comme avant la guerre pour certains produits et de 1948 à 1953, alors le contrôle budgétaire ne peut se développer, personne n'y souscrit. La comparaison des Glaceries et de la chimie est particulièrement intéressante après-guerre. Les modes de gestion adoptés par ces directions respectives sont très différents et cela semble tenir aux conditions spécifiques de leurs marchés.

1/ La division des Glaceries

L'influence de la conjoncture y est très sensible. La croissance de la production de la division Glace de Saint-Gobain est très forte après 1945. Suivre l'évolution des marchés de l'entreprise consiste alors à s'intéresser à plusieurs produits : la Glace, le verre à vitres, la Glace coulée et le verre creux. C'est au travers de l'évolution économique de ces produits que nous allons chercher à expliquer le développement du contrôle budgétaire. De façon globale, ces produits sont vendus sur des marchés assez instables jusqu'en 1953. A partir de cette date, la croissance devient très forte, elle est ininterrompue et sature les capacités de production de la compagnie.

Par souci de synthèse, voyons globalement les différents marchés. Deux séries de documents sont utiles dans ce cadre pour juger de l'état des marchés. Tout d'abord, les rapports généraux sur les ventes, établis par le Comptoir Français d'Exportation des Glaces (CFEG)¹, donnent des informations intéressantes sur l'écoulement des produits essentiellement à l'étranger mais aussi en France. Les rapports d'activité² destinés aux conseils puis à la « Haute direction » sont également pertinents pour saisir le volume d'activité qui est traité par Saint-Gobain.

Les années trente ont été une mauvaise période pour les activités de la compagnie qui baissent de façon importante durant toute la décennie. L'entreprise ne bénéficie pas de

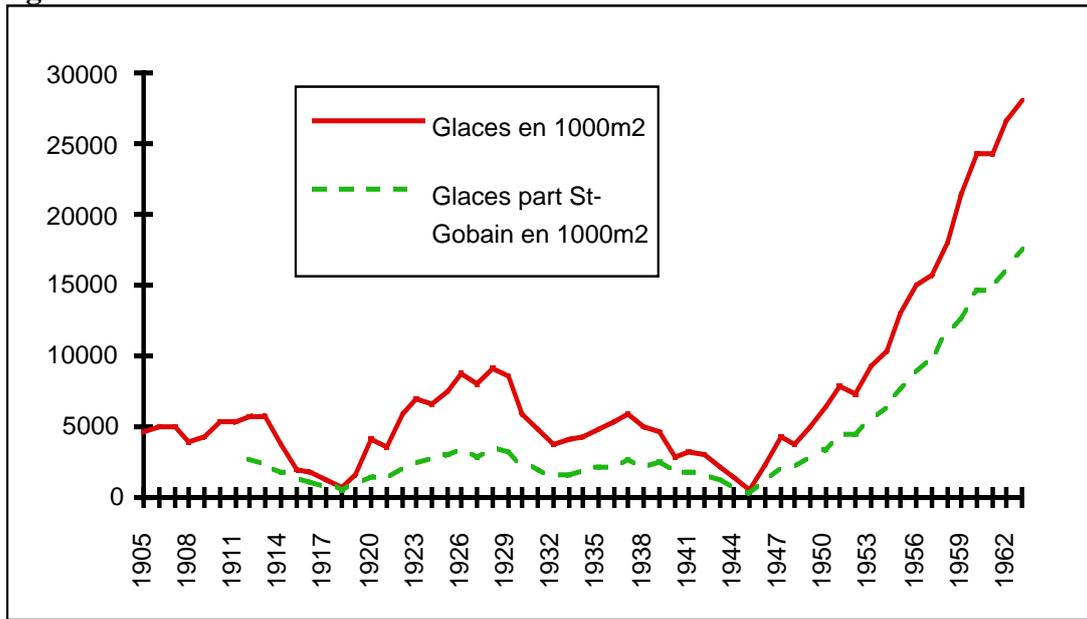
¹ Archives Saint-Gobain. SGV Hist 1/48. Rapports généraux sur les ventes 1931 à 1943. SGV Hist 1/49. Rapports généraux sur les ventes 1946 à 1952. SGV Hist 1/50. Rapports mensuels CFEG 1953 à 1961.

² Archives Saint-Gobain. SGV Hist 1/55. Notes pour le rapport du Conseil 1936 à 1944. SGV Hist 1/56 à SGV Hist 1/67. Rapports d'activité 1946 à 1958.

la reprise liée au réarmement, le verre n'est pas une production prioritaire. La conjoncture est donc très déprimée. La demande repart toutefois très fort avec la fin des hostilités et la période de reconstruction. L'année 1948 est celle des records de production liés aux besoins d'après-guerre. Dès 1949, la situation se détériore, les ventes de verre coulé accusent une chute de 20%, celles de verre creux de 18% en quantité. En moyenne, les marchés baissent de 10%. La concurrence est exacerbée et de nouveaux acteurs apparaissent. On assiste à « *un renversement de conjoncture* » et à un « *ralentissement sérieux* » conduisant à « *une saturation progressive des marchés tant intérieurs qu'extérieurs* ». L'année est donc caractérisée par la recherche de conditions d'exploitation plus économiques, adaptées à un rythme moins intense de la production. Le rapport d'activité de 1949 souligne que la production ayant plus facilement fait face à la demande cette année, les efforts ont pu porter sur l'amélioration de la qualité des produits et la baisse des prix de revient. L'année 1950 se caractérise par une reprise (sauf pour le verre coulé) qui a permis de saturer les capacités de production. Par contre, 1951 et 1952 sont des années en demi-teintes, la production reste soutenue grâce au lancement de nouveaux produits. A partir de 1953, le verre plat connaît une situation exceptionnelle avec l'utilisation au maximum des capacités de production. Le verre creux (flaconnerie), qui connaît une situation plus mitigée sans être mauvaise, semble être confronté à des variations d'activité et à une concurrence sévère. Pour ce qui concerne les ventes de Glaces en 1954, Saint-Gobain ne parvient pas à satisfaire la demande, les carnets de commande étant pleins. Les commerciaux n'acceptent des commandes qu'en proposant des délais de livraison importants. Les usines ne parviennent pas, malgré tout, à fournir le marché. Si le carnet de commandes se dégarnit parfois, c'est parce que Saint-Gobain propose des délais de livraison trop longs et mécontente ainsi ses clients. Mais les commerciaux sont à peine sollicités que les commandes reprennent. A partir de 1955, il faut souvent calmer leur ardeur et refuser des commandes. En 1954, la direction commerciale commence à réaliser ses premières études de marché. En 1955, elle en rédige 20. A partir de 1956, elle effectue aussi des modélisations de fonctions de consommation au regard de certains indicateurs macro-économiques. La demande reste très soutenue.

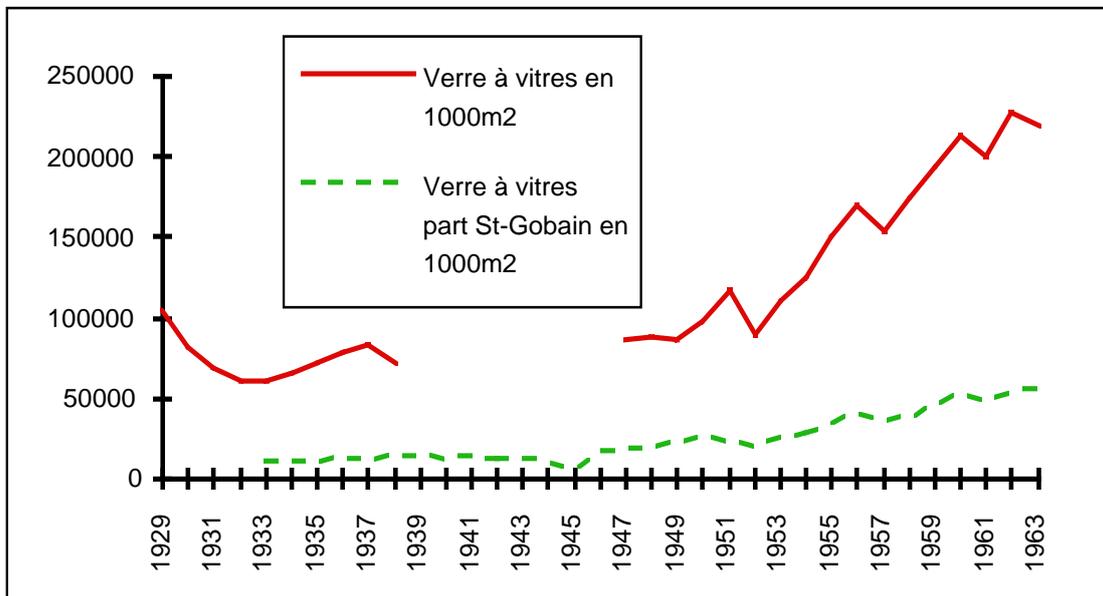
Les trois schémas ci-dessous nous indiquent, pour l'ensemble de la période, les ventes totales réalisées par la Convention Internationale des Glaceries, avec sur chaque graphique la part revenant à Saint-Gobain.

Figure 5 : Ventes totales de Glaces de la Convention Internationale des Glaceries



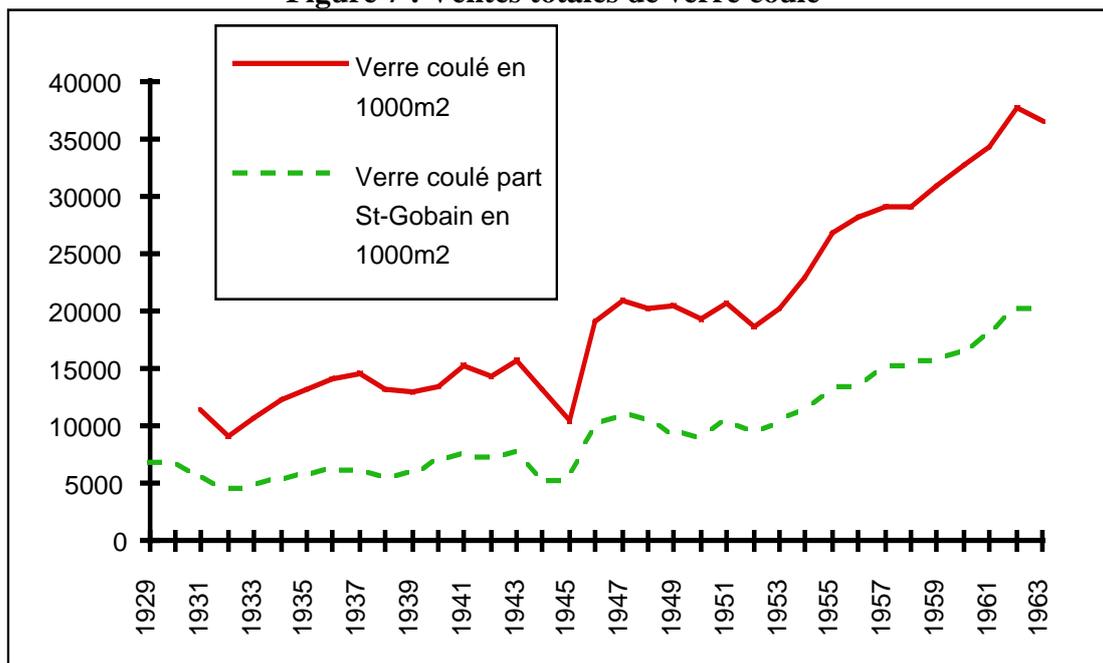
Source : Archives Saint-Gobain SGV Hist 01/07

Figure 6 : Ventes totales de verre à vitres



Source : Archives Saint-Gobain SGV Hist 01/07

Figure 7 : Ventes totales de verre coulé



Source : Archives Saint-Gobain SGV Hist 01/07

L'activité de Saint-Gobain est également régie par un cartel (Daviet, 1988). La situation est toutefois assez complexe, du fait de la variété de la production d'une part. La Glace est le premier produit fabriqué historiquement. Des accords existent entre les producteurs au travers de la Convention Internationale des Glaceries (CIG). Cette Convention, créée en 1905, regroupe les producteurs de l'Europe continentale. Des accords sont également passés avec l'Angleterre et les Etats-Unis. De nouveaux produits apparaissent par la suite, tels le verre à vitres, le verre coulé et la fibre de verre. Ceux-ci font l'objet d'accords souvent bilatéraux ou trilatéraux et globalement moins formalisés que ceux de la CIG. D'autre part, les relations sont plus complexes car les accords, portant sur les prix, fixés en commun, et sur les quantités, les « *quotes* », qui sont une répartition du marché en terme de pourcentage, sont rarement suivis, voire parfois dénoncés.

Pour écouler les ventes en France, il existe également durant les années trente un Comptoir général de vente, regroupant les principaux producteurs français (Saint-Gobain, Aniche, Boussois). Il est remplacé en février 1936, sous l'impulsion du nouveau Président de Saint-Gobain, Hély d'Oissel, par la Société Générale de Façonnage (SOFA). Ce nouvel organisme permet essentiellement à Saint-Gobain de retrouver un

contact direct avec les clients¹. Les producteurs qui en sont membres ont également la possibilité d'exporter conjointement.

Au niveau international, chaque société participant à des accords, se voient attribuer une part de marché. Si une entreprise dépasse temporairement sa *quote*, elle doit verser aux entreprises pénalisées une indemnité compensatoire. Les prix sont également fixés en commun de façon à essayer de réguler le marché. Des échanges de statistiques et de production ont lieu entre les différents producteurs. L'absence de vrais organismes fédérateurs pour l'ensemble du marché, la CIG étant le plus formalisé d'entre eux, entraîne des débordements et une suspicion généralisée. De nombreuses entorses et faits de « concurrence déloyale » ont lieu. Dès qu'un marché est passé par l'une des entreprises à des conditions qui ne sont pas celles fixées par les accords, il est dénoncé par les autres producteurs lors des différentes réunions. On en trouve des extraits dans les rapports généraux sur les ventes². Les prix sont déterminés conjointement par les différents acteurs du marché, à tels point que les explications portant sur les variations de chiffre d'affaires qui sont données par Saint-Gobain ne font intervenir que deux éléments : les quantités vendues et les variations de taux de change. Le prix n'est donc pas une variable fondamentale pour expliquer les variations de profitabilité de l'activité commerciale.

L'impossibilité de trouver un accord pour le marché des verres coulés entraîne un effondrement des prix³ en 1936. Dès cette date, des tentatives se font jour pour replacer l'ensemble des accords du secteur verre coulé par une entente globale. Les négociations n'aboutissent pas. Un accord tacite est trouvé sous l'impulsion de l'économie dirigée allemande qui, soucieuse de voir ses différents producteurs nationaux qu'elle subventionne, se livrer à une concurrence non destructive, leur impose une entente de prix, le « *richtpreis* », auquel les autres producteurs vont rapidement se rallier. Il faut alors noter que si les prix sont assez stables, ce système de partage des ventes en terme de part de marché et non en quantité absolue rend plus difficile toute tentative de programmation de la production donc tout établissement de contrôle budgétaire.

Après 1945, l'une des premières préoccupations des dirigeants de Saint-Gobain semblent être la réactivation des accords et ententes. Des zones de ventes sont

¹ Archives Saint-Gobain SGV Hist 1/55. Note pour le rapport du Conseil 1936, 1937, 1938.

² Archives Saint-Gobain SGV Hist 1/48. Rapports généraux sur les ventes.

³ Archives Saint-Gobain SGV Hist 1/48. Rapports généraux sur les ventes 1936/1937.

redéfinies. Selon les rapports sur les ventes¹ de 1946, 1947 et 1948, trois zones peuvent être identifiées. Les marchés nationaux, à savoir la France, l'Italie et la Belgique sont régis en matière de prix et de quantités par la CIG. Il en est de même pour les marchés réglementés que sont l'Espagne, le Portugal et la Suisse. Les marchés libres, comme l'empire britannique et les Etats-Unis, fonctionnent en « totale liberté ». Mais dès 1948, des accords sont passés pour harmoniser les prix sur ces différents marchés. Ce fonctionnement harmonieux est toutefois troublé par la Tchécoslovaquie, la Pologne, la Suède et la Hongrie, ce qui entraîne une lutte concurrentielle entièrement orientée sur les prix pour le verre à vitres et le verre coulé. Cette situation dure jusqu'à 1952-1953. A cette date, les prix sont fixés en commun pour les Glaces et les verres à vitres. C'est ainsi que pour ce dernier produit, une augmentation de 7% est décidée à la mi-1953 d'un commun accord entre les principaux producteurs. La situation est assez différente pour le verre coulé où la concurrence reste vive sur les prix du fait de l'agressivité des producteurs des pays de l'Est et de *Belotte*, un producteur indépendant. La relative aisance des producteurs facilite donc des accords sur les prix, ce qui rend pour les marchés internationaux l'environnement concurrentiel d'autant plus prévisible.

Sur le marché français², qui représente la part la plus importante des ventes de Saint-Gobain, la situation est encore plus simple puisque les prix de vente sont régis par la puissance publique. Chaque augmentation de prix doit être négociée. Les variations ont toutefois été chaotiques, surtout en 1947, où les prix des produits du verre ont baissé uniformément de 5% le 2 janvier, puis à nouveau de 10% le 1^{er} mars, pour remonter de 20% pour la Glace et le verre à vitres et de 5% pour le verre coulé en août et septembre, suite aux protestations des entreprises du secteur. Ces variations erratiques rendent difficiles les prévisions financières. En 1952, la libération des prix de vente n'a pas d'effet, ces derniers restent stables.

Saint-Gobain a une plus grande maîtrise des prix de revient durant deux périodes : entre 1936-1939 d'une part et 1953-1960 d'autre part. Deux périodes où l'idée de développer le contrôle budgétaire se fait jour. Le reste du temps, la situation est assez inégale selon les marchés et selon les produits. L'ébauche d'un système de contrôle budgétaire qui avait été mis en place par Héranget en 1944 semble souffrir de ces variations de prix et de niveau d'activité. Ainsi le rapport d'activité de 1946 précise-t-il, « *nous ne nous bornerons qu'à faire une analyse succincte des principaux prix de revient de 1946, une*

¹ Archives Saint-Gobain SGV Hist 1/48 et 1/49. Rapports généraux sur les ventes.

² Archives Saint-Gobain. SGV Hist 01/56 à 01/67. Rapport d'activité de 1946 à 1958.

comparaison entre ces derniers et ceux de 1945 étant impossible par suite de l'application intégrale en 1945 de la méthode d'établissement des prix de revient à l'aide des taux horaires. En effet, les prix de revient de l'année 1945 ne comprenaient pas le coût de l'inaction, ni les différences budgétaires qui se révélèrent très importantes par suite de l'instabilité des prix »¹. Outre la coïncidence de l'apparition du contrôle budgétaire chez Saint-Gobain avec des périodes de stabilité, les cadres eux-mêmes remarquent la nécessité d'un environnement prévisible. Le développement du contrôle budgétaire semble donc largement tributaire d'une certaine stabilité des prix et des conditions de production. Si celles-ci n'existent pas, le contrôle budgétaire perd en crédibilité et n'est pas adopté par les gestionnaires.

Les conséquences des différentes conjonctures économiques ne sont pas neutres sur le contrôle budgétaire. Celui-ci se développe une seconde fois à partir de 1952-1953. C'est précisément l'époque où les usines tournent à plein régime, ont du mal à satisfaire le marché et où les prix sont plus stables. Les cartels fonctionnent bien, les prix sont stables et la conjoncture est favorable. Les prévisions qui alimentent le système de contrôle budgétaire sont alors plus faciles à réaliser, les programmes de production correspondent à la capacité maximum de l'appareil productif. Il n'y a plus d'usines à fermer pour cause de mévente, ni de fours à arrêter. L'IOIC² propose même dans son rapport de 1955 sur l'usine de Saint-Gobain, d'introduire la recherche opérationnelle pour déterminer le programme, portant sur la variation des quantités de produits, de leur variété et de leur qualité, générant le profit maximum, on peut donc en conclure que les demandes exprimées par le marché ont une importance moindre. La nouvelle technique devient plus crédible, elle se développe.

Le contrôle budgétaire se développe dans la direction générale des Glaces dès que les conditions économiques rendent possibles des prévisions fiables. Il faut, pour cela, que l'évolution des prix soit connue, que la concurrence ait été assagie et que la conjoncture soit satisfaisante. C'est le cas à partir de 1954, date à laquelle se développe précisément le contrôle budgétaire. Les tentatives ayant eu lieu précédemment se sont soldées par des échecs car la turbulence de l'environnement ne permettait pas de réaliser des prévisions fiables. Il faut enfin préciser pour finir qu'à la question « Pourquoi un contrôle budgétaire à cette date chez Saint-Gobain ? », la réponse spontanée de

¹ Archives Saint-Gobain. SGV Hist 01/56. Rapport d'activité de 1946.

² Archives Saint-Gobain. CSG 293/60. IOIC.

Monsieur Dominique Perrin¹, responsable des budgets dans les années 1960 est la capacité à mettre en place des prévisions² grâce aux cartels.

2/ La division des produits chimiques

Le contrôle budgétaire ne semble pas s'être développé dans la branche chimie durant les années trente, malgré la crise qui frappe très tôt cette industrie. De 1930 à 1938, la chimie de Saint-Gobain est en crise et les résultats diminuent. Seul le redémarrage de l'activité avant la guerre permet de retrouver des profits satisfaisants. Le point culminant de la crise est atteint en 1935. A cette époque, la production représente 63% de celle de 1929. En 1938, elle n'est toujours que de 83% malgré la reprise. Selon Daviet (1988), à la crise conjoncturelle, il faut ajouter la crise structurelle de certains produits, à tel point précise-t-il « *qu'il se dégage d'une telle analyse l'impression que les années trente ont vu se précipiter le déclin de Saint-Gobain dans la chimie française* ». Des essais de contrôle budgétaire semblent avoir été réalisés dans les usines. Mais compte tenu de l'incapacité de la branche chimie à connaître son propre marché, on voit mal comment le contrôle budgétaire aurait pu fonctionner. La division des produits chimiques reçoit également pendant la guerre l'influence de la mission d'organisation menée par Héranger.

Après-guerre, la situation économique s'améliore nettement et les conditions de production paraissent plus aisées. Les rapports d'activité de 1944 à 1957 donne de précieuses informations sur les conditions de l'activité³. Ils permettent également de mettre en lumière le développement du contrôle budgétaire. L'année 1944 a été marquée par une production inférieure à la moyenne suite aux opérations militaires qui se sont déroulées sur le sol français. Les capacités de production disponibles n'ont pu suffire à satisfaire l'ensemble de la demande qui s'est exprimé. De nombreuses usines ont été endommagées par les bombardements de l'année et des travaux de reconstruction sont à prévoir. Durant l'année 1944, les efforts d'organisation entrepris dès 1943 par le cabinet

¹ Entretien avec Dominique Perrin mené par Nicolas Berland, le 18 octobre 1996. Monsieur Dominique Perrin entre pour son premier poste chez Saint-Gobain après la guerre. Son père, Tony Perrin occupe divers postes à responsabilité dans la branche des Glaceries et a été administrateur de la société. Dominique Perrin a également été responsable du développement de la gestion budgétaire chez Saint-Gobain dans les années 1960.

² Une autre explication a été également avancée par Dominique Perrin, c'est la baisse du cours de l'action de Saint-Gobain qui a lieu à la même époque.

³ Archives Saint-Gobain. CSG 293/301 à 293/307. Rapports d'activité de la branche des produits chimiques de Saint-Gobain de 1944 à 1957.

Héranger se sont poursuivis là où cela s'avérait possible. Quelques usines, comme Bayonne et Wasquehal, ont obtenu de bons résultats. Compte tenu des circonstances troublées, les usines ont dû souvent faire face seules aux problèmes d'adaptation de la méthode qui se posaient. L'arrêt ou la baisse de l'activité ont rendu très difficiles les comparaisons entre les prévisions et les résultats. La mission Héranger a également créé, auprès de la direction des usines, un bureau central des usines chargé du planning alors que les sections comptabilité étaient chargées des budgets, des prix de revient et de la comptabilité. Un bureau du Plan, établi auprès de la direction générale des produits chimiques, est chargé d'établir « *les programmes des différentes divisions* »¹. Cette même direction compte également un adjoint-financier chargé des problèmes de comptabilité et de finance. Le rapport d'activité de l'année regrette que le programme pour 1944 n'ait pu être réalisé en se basant sur le planning des ventes, compte tenu des circonstances particulières, mais sur le planning des approvisionnements.

L'implantation du système Héranger continue en 1945. Ce dernier est toutefois rendu difficile du fait de l'augmentation des prix et des salaires, de la remise en route des usines qui génèrent des retards dans les programmes, du manque de personnel comptable et des difficultés de communication. C'est à cette époque que l'on rédige le tome II de « *la comptabilité industrielle* »², manuel de procédure sur la nouvelle comptabilité et contrôle budgétaire. Mais les différences entre frais réels et frais appliqués qui n'auraient pas dû dépasser 5% atteignent parfois jusqu'à 30%. De ce fait, on décide d'abandonner temporairement la comptabilité prévisionnelle pour ne garder que la comptabilité réelle, ce qui, espèrent les auteurs du rapport d'activité 1945, devrait permettre de revenir plus facilement à des éléments prévisionnels lorsque des conditions normales seront de retour. La turbulence de l'environnement semble donc, à nouveau, être à l'origine de l'abandon dans la tentative d'implantation du contrôle budgétaire.

L'année 1946 semble avoir été marquée par des perturbations de tout ordre : restriction des approvisionnements, hausse des prix moins rapide que la hausse des prix de revient, etc. Le rapport d'activité de l'année confirme l'abandon de la méthode Héranger, et « *notamment du contrôle budgétaire* ». En effet, les circonstances trop agitées de la conjoncture et le volume trop important de documents à traiter, empêchent la méthode de bien fonctionner. Toute allusion au contrôle budgétaire a disparu du rapport d'activité 1947. L'année a été marquée par des troubles sociaux importants qui ont

¹ Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Mission Héranger.

² Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Document « Réforme de la comptabilité industrielle, motifs et idées directrices de la nouvelle méthode » suivi du manuel d'instructions détaillées.

désorganisé les productions et généré des restrictions d'énergie et des difficultés d'approvisionnement. La production a toutefois augmenté par rapport à 1946 ; elle passe de l'indice 96 en 1946 à 120 en 1947. Les productions sont toutefois, selon le rapport 1947, inférieures aux programmes établis.

La situation conjoncturelle de la chimie de Saint-Gobain commence à s'améliorer à partir de 1948. On voit alors apparaître, en 1949 une nouvelle pratique comptable qui consiste à faire des prévisions de trésorerie. L'idée de faire du contrôle budgétaire n'est pas loin mais elle ne se développe pas. « *Les prévisions mensuelles de trésorerie de notre industrie ont en 1949, du fait des circonstances, pris une importance telle qu'il est apparu indispensable d'en augmenter à la fois la précision et la rapidité d'établissement.*

Par une révision complète de l'assiette de ces prévisions, par l'utilisation de certaines « clés » tirées de nos statistiques en matière de règlement et par une recherche systématique des causes de différences entre le « prévu » et le « réel », nous sommes arrivés en liaison étroite avec les services de l'administration Centrale et ceux de notre industrie à éliminer au cours des derniers mois une grande partie des risques d'erreurs. Les prévisions dans leur état actuel peuvent être jugées satisfaisantes, du point de vue de la technique de leur établissement. Cette technique doit se trouver encore consolidée par l'utilisation des « programmes » de la direction générale, programmes qui pourront, par ailleurs permettre l'établissement de prévisions de trésorerie à longue échéance »¹.

On ne fait pas de contrôle budgétaire, mais on parvient déjà à réaliser des prévisions exactes pour la trésorerie, et ce avec l'aide des services centraux du siège. C'est la solution apportée par la direction générale de la chimie de Saint-Gobain à ses problèmes de rationalisation. N'y a-t-il pas qu'un simple rapport de degré entre cette pratique et celle qui apparaît plus tard sous le nom de contrôle budgétaire ? La chimie paraît à cet égard en avance sur les Glaceries, elle établit des programmes de production et fait des prévisions financières quand les Glaceries surveillent encore le « *prix de revient sur wagon-départ* ». Cette avancée de la chimie est possible car l'environnement est devenue moins turbulent, plus tôt, dans cette industrie que dans la Glace. L'année 1949 est également marquée par une récession sur un grand nombre de produits. La récession

¹ Archives Saint-Gobain. CSG 293/301 à 293/307. Rapports d'activité de la branche des produits chimiques de Saint-Gobain de 1944 à 1957. Rapport 1950.

dans les engrais a créé une crise de trésorerie, d'où un besoin accru de rationaliser. Ceci explique d'ailleurs sans doute le développement de prévisions de trésorerie.

Le rapport annuel sur l'activité de 1950 de la direction générale des produits chimiques indique pour cette année « *le développement de l'utilisation du renseignement financier et comptable à des fins de gestion* ». Ce renouveau de la rationalité a des origines simples : « *la stabilité de l'exercice écoulé a facilité l'épreuve et la mise au point des divers systèmes pratiqués* »¹. Les outils développés sont nombreux. Outre les prévisions concernant la trésorerie, déjà évoquées et qui nécessitent d'être améliorées, ce sont surtout les outils de gestion financière² et le contrôle budgétaire des frais généraux³ qui sont à l'honneur. Le degré de maîtrise des prévisions devient à nouveau suffisant pour permettre d'avoir confiance dans le système de contrôle, « *le fait le plus intéressant à relever dans cette activité est l'approximation très satisfaisante des prévisions budgétaires en 1950. A fin novembre, en effet, le dépassement des dépenses réelles sur les dépenses prévues n'excédait pas 2,5%* ». C'est « *la stabilité relative des conditions d'exploitation (salaires et prix) qui a caractérisé l'exercice 1950* »⁴ qui a donc permis le développement de cette technique de gestion. On ne saurait être plus clair, l'environnement pèse ici de tout son poids sur le type d'outils que l'entreprise peut développer. Les prévisions de trésorerie ne sont sans doute qu'une tentative partielle de solution à leur problème de gestion. Le futur contrôle budgétaire, développé par l'IOIC, est d'autant mieux accepté que cette direction est prête à écouter le consultant, maîtrise les outils fondamentaux et a acquis une certaine confiance dans les exercices de prévision.

Cette meilleure maîtrise des prévisions semble aussi résulter de l'existence d'ententes qui permettent de fixer un cadre relativement stable pour la production et de « *l'allure de marche des (...) usines (...) plus régulière en 1950 qu'en 1949* »⁵, du moins en ce qui concerne les produits chimiques minéraux et agricoles. Bien que les conditions de vente sur les marchés ne soient pas excellentes, un relatif sentiment de sécurité semble avoir été atteint. Le département des produits organiques (les matières plastiques) fait

¹ Archives Saint-Gobain. CSG 293/301 à 293/307. Rapports d'activité de la branche des produits chimiques de Saint-Gobain de 1944 à 1957. Rapport 1949.

² On exerce une surveillance du taux de rentabilité en ramenant le résultat aux capitaux investis et non plus au chiffre d'affaires, on ramène les réalisations aux prévisions de rentabilité calculées *ex ante*.

³ Une version très épurée de contrôle budgétaire.

⁴ Archives Saint-Gobain. CSG 293/301 à 293/307. Rapports d'activité de la branche des produits chimiques de Saint-Gobain de 1944 à 1957.

⁵ Ibid.

également face à une forte demande puisque le chiffre d'affaires augmentent de 70% entre 1949 et 1950. Toutefois, une mauvaise maîtrise des coûts entraîne une rentabilité amoindrie dans ce secteur. Les services de l'adjoint-financier notent en 1951 que l'instabilité dans les conditions de réalisation de l'exercice a obligé à peaufiner l'outil de contrôle des prévisions. Une bonne maîtrise semble ainsi avoir été atteinte. Cette satisfaction s'éclaire quelque peu à la lecture du rapport d'activité du département des produits chimiques minéraux et agricoles qui souligne tout à la fois que « *les conditions d'exploitation des (...) ateliers ont été plus régulières* » et que « *la demande a été importante même pendant le creux habituel des congés* »¹. Pour les produits organiques dont les résultats sont décevants, les possibilités de vente semblent tout de même limitées par les capacités de production. Les exportations sont contraintes par les besoins très pressants du marché français et les interdictions à l'exportation qui en découlent. Malgré une situation en « dent de scie », les prévisions continuent de 1952 à 1954, période durant laquelle l'accroissement de la production est très fort.

A partir de 1956, les services de l'adjoint-financier s'occupent du développement de la gestion budgétaire introduite cette année là par l'IOIC. Ils justifient leur activité de l'année ainsi, « *enfin, nous avons collaboré à la mise en place de la méthode de gestion budgétaire à l'intérieur de la Division et prévu les adaptations nécessaires qu'elle nécessite dans l'exécution d'un grand nombre de nos travaux. Cette méthode est d'ailleurs tout à fait dans le cadre du développement de l'esprit de prévision dans lequel nous nous efforçons, depuis plusieurs années, de travailler de plus en plus* »². Ce jugement corrobore ce que nous avons pu observer les années précédentes, c'est-à-dire une maîtrise de plus en plus grande des méthodes de prévisions. A ce titre, l'introduction de la gestion budgétaire dans la direction des produits chimiques ne rencontre pas beaucoup de résistance, n'étant que le prolongement d'un ensemble de pratiques liées à la maîtrise des prévisions de trésorerie. On comprend mieux alors le relatif succès, et la rapidité de sa mise en place à partir de 1956, sous l'impulsion de l'IOIC. Le développement semble se faire plus rapidement que dans la division des Glaceries, sans doute du fait d'une culture différente, qui privilégie depuis quelques années les prévisions. La direction générale des produits chimiques s'est habituée à travailler avec des prévisions, aidée en cela par un environnement favorable permettant de faire des projections dans le futur.

¹ Ibid.

² Archives Saint-Gobain. CSG 293/301 à 293/307. Rapports d'activité de la branche des produits chimiques de Saint-Gobain de 1944 à 1957.

La lecture du rapport de 1957 montre que la pratique du contrôle budgétaire a été intégrée par la division qui annonce produire des prévisions de chiffre d'affaires, de trésorerie, de résultats bruts, d'évolution des charges fixes et de résultats nets. L'introduction de la gestion budgétaire a, semble-t-il, plus permis de réaliser une synthèse enrichie d'un certain nombre de pratiques existantes qu'elle n'a véritablement révolutionné la division. Pour l'ensemble des activités, il s'agit encore d'une année de croissance relativement forte.

Ces commentaires de type qualitatif, peuvent être complétés pour les années allant de 1953 et 1957, avec des données plus précises¹ sur le taux d'utilisation du matériel. Le rapport production/capacité est variable selon le type de produits. En 1953, les capacités semblent être assez peu utilisées, il faut sans doute y voir les suites de la crise de 1952. Beaucoup de produits affichent des taux d'utilisation de leurs équipements inférieurs à 60%. La situation s'améliore assez nettement les années suivantes. Certains produits semblent avoir des capacités structurellement excédentaires, tels le superphosphate et l'acide sulfurique chambre. On assiste alors pour ces produits, qui représentent la part la plus importante de la production, à des désinvestissements importants entraînant une baisse des capacités de production. Tous les autres produits connaissent des taux d'utilisation satisfaisants, supérieurs à 70%. Ces éléments vont dans le même sens que les commentaires issus des rapports annuels de la direction générale des produits chimiques. Le taux d'activité semble convenable et Saint-Gobain est consciente de sa surcapacité pour certains produits².

Les cartels de la chimie jouent aussi un rôle dans le développement du contrôle budgétaire. Selon Daviet (1988), des ententes existent sur le marché des produits chimiques depuis la deuxième moitié du XIX^e siècle. Ces ententes fonctionnent relativement bien jusqu'à la première guerre mondiale. Après cette date, les liens se distendent. Les ententes plutôt que de se partager le marché, vont chercher à instaurer une division des tâches dans le secteur de la chimie. Certaines entreprises fabriquent des produits pour lesquels leurs consœurs ne leur font pas de concurrence. Quand une compétition existe, des accords sont passés. Ainsi à propos des relations entre Solvay, le principal concurrent de l'époque et la compagnie, Daviet (1988) note que « *dans une*

¹ Archives Saint-Gobain CSG 293/070. Utilisation des capacités de production de 1953 à 1957.

² Les chiffres sur lesquels s'appuie cette dernière analyse doivent être considérés avec prudence car on ne sait rien sur les méthodes utilisées pour les obtenir. Y a-t-il des possibilités de multi-utilisation d'un même équipement, quelles sont les conventions de calcul retenues ? On remarque en effet quelques aberrations, rendant les chiffres difficilement comparables d'une année sur l'autre.

certaine mesure, on pourrait parler d'alliance entre Saint-Gobain et Solvay : mais le contenu de cette notion ne rappelle en rien ce que nous avons défini comme le système des grandes alliances dans les industries du verre. On ne trouve ici ni relations amicales entre dirigeants, ni confiance vraie dans le jeu du partenaire, ni connivence, ni code d'honneur. Le parcours est parsemé d'embûches et tous les coups bas semblent permis, hormis la remise en cause de l'entente du carbonate de soude ». Et de continuer, « le régime qui suit (la guerre de 1914-1918) peut être caractérisé comme l'entente souple et limitée par produits, avec possibilité de luttes momentanées sur un produit, en un temps où la discipline subsiste simultanément sur d'autres produits ». Cette absence d'ententes parfaites et inviolables, ce partage des tâches au niveau industriel, cette stratégie d'évitement, va avoir des conséquences toutes différentes sur les modes internes de gestion. La gestion des ententes ne demande pas d'effort de programmation ou de prévision pour obtenir un accord préalable, ce qui sera le cas avec l'aluminium. La fabrication ne dispose donc, en l'absence d'un vrai service marketing¹, d'aucune information fiable pour établir des prévisions de production. Il y a donc peu de chances que se développent des pratiques planificatrices au sein des entreprises chimiques. Le contrôle budgétaire ne peut apparaître comme une solution évidente à la crise qui touche dans les années trente l'industrie chimique. Saint-Gobain ne sait d'ailleurs pas toujours à quelle entente elle participe². Les ententes qui prévalent dans ce secteur sont nombreuses (Queruel, 1994), beaucoup trop même, pour permettre une réelle maîtrise du marché. Il n'existe pas d'organisme fédérateur qui pourrait permettre de contrôler la bonne exécution des engagements de chacun.

La situation des ententes est profondément modifiée pendant la guerre. Alors que Saint-Gobain semblait s'être refusée jusqu'ici à développer les cartels, on assiste pendant les hostilités à un véritable effort de structuration et de redéfinition de celles-ci. Les structures créées à cette occasion vont fonctionner au-delà de la guerre. Si on considère les deux productions de loin les plus importantes de Saint-Gobain dans la chimie, à savoir l'acide sulfurique et les engrais, on voit clairement apparaître une situation assez différente de celle d'avant-guerre, avec la création d'instance de gestion des ententes.

¹ Dans les années trente, la chimie de Saint-Gobain ne dispose même pas d'un catalogue pour ses produits. Les revendeurs découpent des publicités dans la presse pour s'informer des nouveautés de la Compagnie. Archives Saint-Gobain. CSG 293/539. Mission de Lacoïn. Archives Saint-Gobain. CSG 418/078. Rapports de Lacoïn, ingénieur conseil.

² Archives Saint-Gobain. CSG 418/078. Rapports de Lacoïn, ingénieur conseil.

Dans une note écrite en mars 1943 et intitulée « *Engrais vu d'après-guerre* »¹, un point est fait sur la situation des ententes dans le secteur des engrais. La note rappelle qu'avant la création du Comptoir Français des Superphosphates en 1940, il existait en France une « Société Commerciale des Superphosphates » dont le but était d'assurer à chacun des producteurs une part constante de la consommation française. Cela n'empêchait pas néanmoins une concurrence larvée entre producteurs. La part de Saint-Gobain était alors pour ce marché de 40% en 1939. Le rapport plaide pour qu'après la guerre soit créé un marché mi-libéral, mi-administré. La même étude menée en 1948 souligne la très mauvaise rentabilité du secteur des engrais, malgré une demande supérieure à l'offre, elle-même fortement dirigée.

En mars 1947, est lancé le projet² de créer un office des engrais qui prendrait la place du Comptoir Français de l'Azote (CFA), du Comptoir Français des Superphosphates (CFS) et des Potasses d'Alsace (SCPA). Mais le Comptoir Français des Superphosphates continuant à fonctionner après la guerre, nous pouvons en déduire que le projet n'a pas abouti. On retrouve de nombreuses notes sur l'état du marché et la situation des différentes parties prenantes à ce cartel vis-à-vis de leurs obligations. De même, il existe une alliance pour l'acide sulfurique et, là encore, une structure centrale indique tous les mois la position de chaque société au regard de ses droits de production. Des « *situations d'avance et de retard* » sont établies pour que les sociétés puissent se surveiller mutuellement. Le marché apparaît mieux structuré après-guerre qu'il ne l'était auparavant. Des réunions régulières ont lieu, des tableaux de synthèse sont publiés, etc.

Après la guerre, comparée aux résultats des autres ententes auxquelles est liée la compagnie, Saint-Gobain semble avoir mieux résisté. Bien que nous n'en ayons évoqué que deux, beaucoup plus de produits semblent concernés par les ententes. Le fait marquant est que Saint-Gobain a des informations précises sur les chiffres de production des concurrents. La compagnie s'est donc dotée d'un outil de suivi des ententes qui lui faisait tout à fait défaut avant-guerre. Ainsi, on apprend dans le rapport d'activité de 1944 que pour chaque produit (acide sulfurique, décomposition du sel, produits chlorés...) et parfois selon les différentes qualités d'un même produit, la compagnie a un droit exprimé en pourcentage (sans doute de la production totale du secteur). Un rapide portrait de la situation des accords sur chaque produit pourrait se résumer ainsi à la lecture du rapport d'activité 1944 :

¹ Archives Saint-Gobain. CSG 293/468. Ententes dans le secteur des engrais et superphosphates.

² Ibid.

Tableau 8 : Situations des ententes dans le secteur chimique au début de 1945

Produit	Entente	Détail de l'accord
Gobanyle (matières plastiques)	En cours de réalisation pour la maîtrise des débouchés des produits plastiques avec la manufacture lyonnaise de Caoutchouc et les Câbles de Lyon (Groupe CGE).	Accord de recherche sur l'utilisation du plastique.
Autres résines et produits accessoires	Accord en cours avec la CECA pour le développement de certains produits.	
Engrais	Existe une entente : le comptoir français des superphosphates.	
Craie phosphatée	N.D.	
Amendements calcaires	N.D.	
Engrais azotés et composés	Le Groupement A des engrais composés. Le partage du marché se fait via un système de quotes.	
Acide sulfurique	Entente Saint-Gobain/Kuhlmann Entente Société Commerciale de l'Acide Sulfurique	L'entente dépend du type d'acide sulfurique.
Sulfate d'alumine	Il semble exister une entente.	
Sulfate de cuivre	Entent	
Sulfate Ferrique	N.D.	
Décomposition du sel	N.D.	
Produits chlorés	Entente des produits chlorés de première catégorie La deuxième catégorie ne semble pas rentrer sans l'entente. Il existe aussi une Société Commerciale du Chlore pour le chlore liquéfié.	Il existe un droit de production exprimé en pourcentage Possible que cela soit la même que la première
Carbonate de soude	Entente entre Saint-Gobain, Solvay et Marcheville Daguin	Les productions semblent contingentées.
Produits sulfureux	Entente entre autres avec Kuhlmann	
Acide Nitrique Industriel	Entente avec Kuhlmann	
Arsanates	N.D.	
Siliciates	Existence d'accords « route », « emplois nouveaux ».	
Lessives et produits dégraissants	N.D.	
Anhydride phtalique	N.D.	
Acide nitrique	Association en participation	

Archives Saint-Gobain. CSG 293/301 à 293/307. Rapports d'activité de la branche des produits chimiques de Saint-Gobain en 1944.

Le contrôle budgétaire dans la chimie ne semble donc pas s'être développé avant-guerre, du fait de la structuration très faible des différents marchés et de conditions conjoncturelles défavorables. Par contre, après un premier échec de développement du

contrôle budgétaire lié à l'instabilité des marchés en 1945, une demande assez soutenue, un relatif sentiment de sécurité et des prix contrôlés entraînent l'apparition de prévisions de trésorerie d'exploitation. C'est donc sans difficulté que le contrôle budgétaire est réalisé dans les usines chimiques par l'IOIC. Le développement ne prend que quelques mois et se déroule sans problème. Encore une fois, l'environnement joue un rôle important dans le développement du contrôle budgétaire. Il semble nécessaire qu'un certain nombre de conditions de stabilité soit réuni pour voir les prévisions budgétaires se mettre en place.

A l'Electricité de Strasbourg, une entente établie à partir de 1923 avec la Société Alsacienne et Lorraine d'électricité a permis, selon Kuntz (1989), de supprimer « *toute rivalité pour l'obtention de nouvelles concessions* ». Les deux sociétés harmonisent même leur politique d'achat d'énergie. Est-on en face du même phénomène ? Les données disponibles ne permettent pas d'être affirmatif. L'entreprise développe pourtant du contrôle budgétaire dès les années trente. Très en avance sur le reste de la France, la région est largement électrifiée, à tel point que les capacités de l'entreprise ne suffisent pas toujours à satisfaire la demande et nécessitent de nombreux investissements. La ressemblance est donc frappante avec les cas précédents mais faute d'information, il n'est pas possible de conclure définitivement.

B- Pechiney, l'influence des cartels

Aucune référence explicite n'existe dans les archives de Pechiney sur le lien environnement/contrôle, celui-ci doit donc être reconstruit. Pourtant il semble qu'à l'instar de Saint-Gobain, la forte croissance, et surtout les cartels, aient permis de créer un environnement prévisible.

Roland de Villelongue, Secrétaire général de Cégédur, filiale de Pechiney, explique, en 1949 dans son cours à l'Institut d'Etudes Politiques (IEP) de Paris que pour faire du contrôle budgétaire, « *encore faut-il être en mesure de prévoir* ». Plusieurs mécanismes facilitent cette prévision chez Pechiney.

L'état de la demande peut avoir des répercussions importantes sur le comportement d'une entreprise. C'est le cas de Pechiney dont l'offre ne suffit pas à satisfaire la demande à partir de 1935. Après la crise du début des années trente, la demande repart à la hausse dès 1934. En 1939, elle a doublé par rapport à 1929, alors que les

investissements ont été réduits (Pezet, 1995). La production n'a donc pas augmenté par le biais d'un simple effet de capacité de production mais plutôt du fait d'une efficacité accrue. L'un des éléments non techniques de cette plus grande efficacité est une meilleure coordination. Pour cela, des prévisions ont été établies par les usines. Ces prévisions sont facilitées par la sous-capacité de l'industrie française de l'aluminium. Il importe alors de faire tourner les usines à plein régime. A partir de 1936, les taux d'utilisation des équipements¹ devaient varier, selon des prévisions établies fin 1935, entre 83 et 90%. La production des usines françaises liées à l'Aluminium Français (AF), qui est le comptoir de vente national de AFC-Pechiney et des usines d'Ugine, ne suffise pas à satisfaire les besoins du consortium. Des importations sont donc nécessaires. Une note² du 24 mars 1936 précise également que la production de la compagnie (AFC) ne suffit plus et qu'il est nécessaire de « piocher » dans les stocks pour approvisionner le marché.

La période de réarmement qui commence en 1937 pour Pechiney ne fait qu'accroître cette sous-capacité. Les clients, au premier rang desquels la direction de l'aéronautique, sont étonnamment passifs et « *accepte(nt) toutes les conditions pourvu qu'on lui livre le métal* » (Cailluet, 1995). Pechiney est donc maître du marché. Dès 1938, les capacités de production sont utilisées à 100%.

Ainsi, à l'exception des années de guerre, la capacité de production française n'est pas suffisante pour couvrir la demande qui s'adresse à l'AF, pour le marché intérieur et l'exportation. Après la guerre, existe le mythe chez Pechiney du « *client faisant la queue sur le trottoir* » pour être approvisionné³. Les prévisions sont faciles à établir et correspondent, approximativement, aux capacités de production des usines. René Josselin, responsable des budgets chez Pechiney à partir de 1947, nous a d'ailleurs confirmé la facilité à effectuer du contrôle budgétaire dans de telles conditions. Cette situation perdure jusqu'en 1960. Ainsi, les rapports commerciaux⁴ de l'AF nous apprennent-ils qu'en avril 1955, « *l'évolution du marché français et (nos) engagements sur le marché belge (nous) obligent toujours à décliner ou à ne satisfaire que d'une manière symbolique les demandes nombreuses exprimées par (notre) clientèle étrangère* ». De même, Pechiney doit demander, en octobre 1955, à ses clients de limiter leurs commandes. En novembre, on signale toujours que l'offre est inférieure à la

¹ Archives Pechiney 00-1-20028. Programmes de fabrication 1936 du 27 septembre 1935.

² Archives Pechiney 00-1-20028. Note du 24 mars 1936.

³ Entretien avec M. Josselin le 11 juin 1996, responsable des budgets de 1947 à 1969.

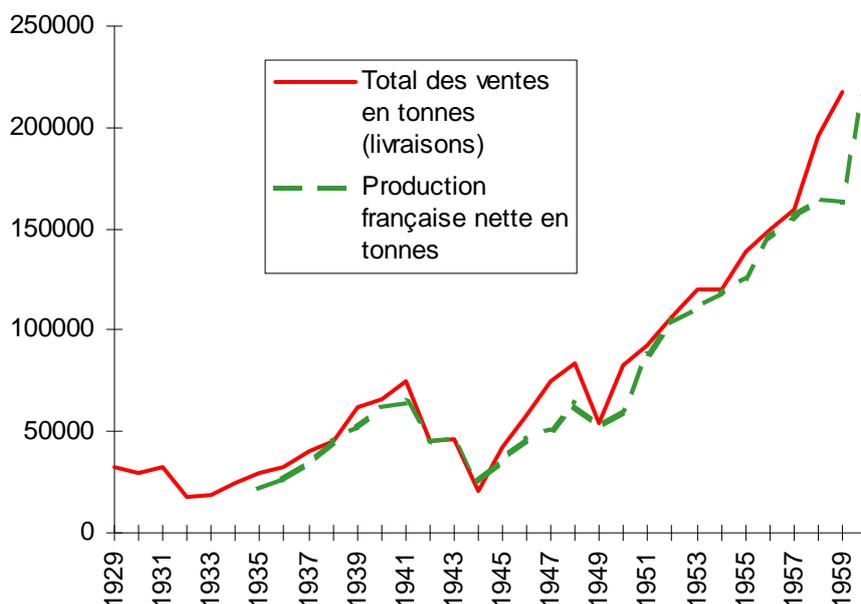
⁴ Archives Pechiney 500-2-17784. Rapports mensuels 1955/1960.

demande. Les éléments perturbant le plus le rythme de la production sont les congés d'été, les grèves des usines elles-mêmes ou des transporteurs et fournisseurs de Pechiney, les inondations, etc. Des contrats de long terme semblent être passés entre Pechiney et ses clients de façon à réguler l'offre et la demande. Ceci doit encore faciliter les prévisions, puisque même les qualités de métal sont alors spécifiées. Le rapport¹ de 1957 signale que le marché français est d'abord servi en priorité, les exportations servant d'appoint. Le graphique reprenant les statistiques de l'ensemble de la période montrent nettement que l'AF est un importateur net sur l'ensemble de la période. Les stocks n'augmentent que rarement ce qui est un signe supplémentaire que Pechiney n'a pas de problème à écouler sa production. En avril - mai 1958, lorsque les commandes baissent temporairement de 40% pour certains clients, automatiquement les marchés extérieurs prennent le relais et permettent d'écouler la production excédentaire. A la fin des années cinquante, les rapports commerciaux² signalent que les concurrents importent parfois directement du métal pour faire face aux insuffisances des producteurs français. En 1960, malgré l'ouverture des usines de Lannemezan et de Noguères, les capacités ne sont pas encore suffisantes. La production est donc largement insuffisante pour satisfaire la demande au sortir de la guerre. Même la récession des années 48-49 ne semble pas avoir généré de capacité excédentaire.

¹ Ibid.

² Ibid.

Figure 8 : Vente et production d'aluminium en France



Source : Pechiney 500-2-17779 à 500-2-17782, Etats mensuels de l'aluminium français de 1932 à 1965

Les cartels nationaux et internationaux ont eu aussi un effet important sur les prix et sur les quantités échangées. Les prix sont très prévisibles sur l'ensemble de la période. Avant 1939, les cartels participent à la fixation des tarifs, et à partir de 1936, l'Etat intervient de façon croissante dans la fixation des prix. Deux niveaux d'entente sont intéressants, l'Aluminium Français (AF) pour la France et l'Alliance Aluminium Compagnie (AAC) au niveau international. Après la Deuxième Guerre mondiale, c'est l'Etat qui, au travers de la direction générale des prix, fixe autoritairement le niveau des prix.

L'AF est créée en 1911. L'un de ses buts principaux était la fixation de prix communs. Ce syndicat agit, selon les termes de Florence Hachez-Leroy (1995), « *comme une structure commerciale commune où les affaires de chacun étaient discutées en séance* ». L'AF établit des quotas de ventes par catégories de produits et répartit les commandes entre les deux protagonistes, Alais, Froges et Camargues (AFC, ancien nom de Pechiney) et la Société d'Electro Chimie (EC). Cet effort de planification au niveau national doit forcément rejaillir sur les usines. Chacun sait par avance combien il doit produire, et grâce aux réunions et mises au point régulières et dans quelle mesure il est en avance ou en retard par rapport au plan initial. Le cartel impose donc une discipline et une planification qui déborde le cadre des ventes pour rejaillir sur la production.

En 1933 est nommé un nouvel administrateur délégué, Jean Dupin, chargé de diriger l'AF d'un point de vue commercial et industriel. Cette nomination s'accompagne d'un renforcement conséquent des forces de vente de la société. Celles-ci sont alors chargées « *d'entretenir les relations avec la clientèle, de développer des marchés d'exportation et de rechercher des clients nouveaux pour des applications connues* »¹. Les équipes de vente sont renforcées et des ingénieurs technico-commerciaux sont engagés pour suivre les gros clients. Des enquêtes sur les besoins des utilisateurs sont lancées dans le but de modéliser le comportements des acheteurs. Des fichiers clients sont mis au point. Jean Dupin résume ainsi son action en 1935 : « *Surveillance constante et systématique des débouchés existants. Dès qu'un fléchissement se produit dans une branche, on en recherche le motif (qualité, prix, etc.) et les moyens d'y remédier* » (cité dans Hachez-Leroy, 1995). On se dirige vers une maîtrise améliorée de la distribution d'aluminium en France. Le développement de services marketing au sein de l'AF renforce la connaissance du marché de Pechiney et permet sans doute de mieux prévoir les variations de l'activité économique. Cette nouvelle structure a également permis la recherche de nouveaux débouchés, contribuant ainsi à saturer la production.

Créée en 1931, l'AAC réunit les producteurs canadiens, français, allemands, suisses et anglais. Elle remplace l'Aluminium Association dont les canadiens s'étaient exclus et qui avait pratiqué une politique de dumping pour forcer les autres producteurs à s'associer. Les producteurs américains ne font pas partie de l'AAC. Son action porte sur trois points :

- La gestion des excédents de stocks qui passèrent ainsi de 18 mois de vente en 1931 à 3 mois en mars 1937.
- Le partage et le contrôle des marchés avec répartition des ventes par marché et fixation d'une politique de prix.
- La mise en place d'une politique de coopération, permettant de profiter des infrastructures des partenaires, de mettre en commun les moyens de recherche et de promotion.

Le rôle de ces cartels n'est pas neutre pour la planification économique, le marché étant réparti en valeur absolue aussi bien au niveau français qu'au niveau international. On

¹ Archives de l'AF 500-2-17777. Rapport du service commercial de juin 1934. Cité par Hachez-Leroy Florence.

trouve dès 1915-1916 des programmes de fabrication¹ répartissant la production entre les usines du groupe pour chaque mois ainsi que des chiffres qui ne sont pas encore des prévisions mais des « *supputations* ». Les programmes s'enrichissent ensuite des mêmes chiffres exprimés sur plusieurs années. A partir de 1923, ces tableaux de statistiques sont enrichis. A côté des réalisations, on trouve des prévisions de répartition qui avaient été effectuées, le tout étant exprimé en tonnes et pouvant donner lieu à des justifications si les écarts apparaissent trop importants. Cela ne correspond pas encore à du contrôle budgétaire puisque le contrôle des prévisions ne concerne que les tonnages de production et non les données financières.

Depuis 1931, ces programmes sont établis à partir de la répartition du marché effectuée par l'Alliance. Mais il n'y a pas de certitude sur le montant exact des commandes, celles-ci pouvant être inférieures aux chiffres de répartition du cartel, comme c'est le cas au début des années trente, du fait de la crise. Mais cette situation ne dure pas et le programme de fabrication de 1936 rappelle que si exceptionnellement les décisions du Conseil de l'Alliance n'ont pas été rendues, il apparaît toutefois nécessaire d'établir un programme de prévisions. Celui-ci reste incertain du fait des commandes probables du Département de la Guerre. Il est prévu que les demandes non satisfaites le seront grâce à des importations. De la même façon, le programme de fabrication de 1938, rédigé par Raoul de Vitry, alors directeur général, précise que « *depuis 1929, en effet, pour la plupart des produits, l'examen annuel des programmes de production consistait à supputer de façon aussi judicieuse que possible les ventes probables de l'année suivante et à fixer le stock optimum à atteindre en fin d'année. Les capacités de production étaient très larges, pléthoriques ; un problème d'adaptation économique se posait seul dont l'étude, reposant sur des considérations techniques et commerciales et orientées par un plan général de coordination, conduisait sans grande discussion au programme de travaux et par suite aux prévisions budgétaires de l'exercice suivant* »². Les dirigeants de Pechiney pressentent qu'ils doivent se tenir prêts à faire face à une importante augmentation de la demande. Le même document précise ainsi, « *les mesures en cours (reprise d'activité de La Saussaz et de La Praz) consistent non pas à revenir en arrière, mais à faire face à des besoins pressants par les dispositions dont l'exécution demande le moindre délai* ». Afin de faciliter les conditions de production, il est également prévu de chercher à régulariser sur l'année la fabrication afin « *d'éviter l'expédient des séries d'été dont les inconvénients ne sont plus à décrire* ». Malgré la

¹ Archives Pechiney 00-1-20028. Programmes de fabrication.

² Archives Pechiney 00-1-20028. Programmes de fabrication. Programme de fabrication 1938.

relative facilité à écouler la production, les dirigeants cherchent toujours à rationaliser. Le climat social agité de l'époque, le désir de satisfaire des commandes d'Etat tout en limitant la prise de risque que constitue un investissement excédentaire, concourent sans doute au désir de continuer cette rationalisation.

L'Etat intervient également pour déterminer les prix de vente. Cela ne concerne bien sûr que le marché français. Celui-ci représente toutefois la part la plus importante des ventes de l'AF. A partir d'août 1936, la création du Comité national de surveillance des prix donne aux fonctionnaires la possibilité de sanctionner les hausses abusives de prix. C'est là une contrainte pour les dirigeants de Pechiney qui se demandent s'il faut informer l'Etat de leur intention d'augmenter leurs tarifs¹. A partir du 1^{er} juillet 1937, toute augmentation de prix doit être négociée avec l'Etat. Ce dirigisme se poursuit jusqu'en 1970. Toute augmentation doit être justifiée par des calculs fondés sur les prix de revient (Zimnovitch, 1997). Ceci conduit à une stabilité des prix de vente. Ces derniers ne varient pas en fonction du marché, de façon erratique, mais suite à des décisions administratives plus ou moins prévisibles.

Pechiney, en développant du contrôle budgétaire au début des années trente, le fait dans un environnement maîtrisé. Plusieurs effets se conjuguent qui facilitent l'établissement de prévisions. Toutefois, ce lien entre prévisibilité de l'environnement et développement du contrôle budgétaire n'est établi qu'*a posteriori* par les témoins interrogés, il n'est pas explicite à l'époque. La puissance des cartels, le dirigisme étatique, la forte croissance des marchés de l'aluminium sont autant d'éléments contribuant à faciliter les prévisions. Ils permettent la mise en place d'outils aptes à rationaliser efficacement l'activité de l'entreprise. A titre de comparaison, le Centre de Perfectionnement à l'Administration des Affaires traite en 1941 d'un cas assez semblable par certains aspects à celui de Pechiney : la Société Métallurgique du Midi². Cette entreprise, de petite taille, a mis en place des « *programmes d'action* » assez proche d'un contrôle budgétaire. Cela a été autorisé par l'effort de réarmement du pays qui a saturé les capacités de production de l'entreprise, permettant ainsi des prévisions « à bon compte », fondées sur les capacités de production. Les auteurs rapportant ce cas se demandent d'ailleurs, si ces programmes peuvent survivre à cette période exceptionnelle.

¹ Archives Pechiney 072-11-70136. Procès verbaux du Comité de Direction 1936.

² Cas CPA. la Société Métallurgique du Midi F1543 (1941).

C- EDF, le cas du monopole

Electricité de France (EDF) institue une procédure budgétaire dès 1946. Des interrogations se posent à son sujet au milieu des années cinquante et obligent l'entreprise à peaufiner son système.

Après la nationalisation de 1946, la situation concurrentielle du producteur d'électricité¹ devient très simple puisqu'il bénéficie d'une situation de monopole (Morsel, 1996). Les prix sont en outre fixés par décret² et régis par le gouvernement qui cherche à lutter contre l'inflation.

Les quantités à produire correspondent, au moins jusqu'en 1950, aux pleines capacités d'EDF. Des coupures de courant sont fréquentes du fait de l'insuffisante capacité du réseau. Jusqu'en 1958-1960, la demande « *est l'élément moteur de la dynamique de l'industrie électrique* » (Morsel, 1996). Elle est surtout liée, durant cette décennie, à la modernisation industrielle du pays alors que la demande sera tirée par la société de consommation dans les années soixante. La demande reste soutenue durant toute la période étudiée. Elle progresse selon une courbe de croissance, qui sert de référence à l'entreprise, représentant un doublement en 10 ans³.

De part la particularité du produit, EDF devrait toujours être en surcapacité, une insuffisance de production étant à même de faire écrouler l'ensemble du réseau. L'électricité présente ainsi des spécificités importantes. On ne peut pas la stocker en grande quantité, l'offre doit toujours être au moins égale à la demande, au risque de provoquer l'effondrement du réseau. La situation contraire correspond à du gaspillage. La production d'électricité d'origine hydraulique pose également le problème de la variabilité des conditions climatiques. Donc l'offre et la demande ont l'une et l'autre des caractéristiques aléatoires. La demande des consommateurs et l'offre hydraulique peuvent varier. Mais cela n'empêche pas de pouvoir réaliser des prévisions. Les décisions à prendre sont risquées mais pas incertaines. Les théoriciens de la décision ne s'y sont pas trompés en faisant cette distinction. En effet, la distribution de probabilité de chaque événement peut être calculée. Le décideur n'est donc pas face à l'inconnu. Il

¹ Et de gaz. Mais encore une fois les informations dont nous disposons concernent surtout l'électricité. Il est vraisemblable que le raisonnement qui suit peut être transposé à GDF.

² 1382A EDF-GDF. Conseil d'administration de 1946 à 1950.

³ Selon M. Boiteux (entretien du 22 septembre 1997) cette approximation de la consommation future s'est révélée être aussi bonne que les études sophistiquées de prévisions, entreprises par ailleurs.

sait en moyenne quelle sera la quantité d'électricité demandée par le marché. La probabilité d'une demande d'électricité donnée à un instant de la journée peut être déterminée d'autant plus facilement que l'offreur est un monopole. Il en va de même pour le remplissage d'un barrage en fonction des saisons. EDF est donc dans la situation privilégiée d'une entreprise pouvant prévoir, en moyenne, son niveau d'activité futur.

C'est sans doute pourquoi des études économiques, et plus particulièrement, des recherches de corrélation sont entreprises dans les années cinquante (Morsel, 1996). On trouve des relations entre la chronique des consommations d'électricité et la chronique de l'indice de la production industrielle. De la même façon existent des indices de corrélation mensuels élevés entre la consommation d'électricité de certains secteurs industriels et l'indice INSEE de la production du secteur correspondant. (Morsel, 1996). Les prévisions vont d'ailleurs bien au-delà de ces problèmes de court terme. Elles sont autant utilisées et développées pour les plans d'investissement sur 10 ans, que sur l'année pour la construction du budget.

A partir du 15 décembre 1957, la direction des Etudes Economiques Générales¹ commence un travail sur les prévisions budgétaires, afin d'expliquer pourquoi certaines dépenses ne varient pas proportionnellement au niveau d'activité. Ces études trouvent un début d'application à partir de 1959. L'arrivée de Marcel Boiteux dans ce service en 1956 semble avoir relancé les recherches en matière de prévisions tant de long terme que de court terme, à savoir les prévisions budgétaires. On systématise des approches rigoureuses et scientifiques pour analyser l'évolution des différentes charges et dépenses.

Une note interne² du 1^{er} juin 1959 rappelle les quelques notions générales sur les formules d'analyse en matière de contrôle budgétaire. La direction des Etudes Economiques Générales, dirigé par M. Boiteux, définit quelques principes méthodologiques ayant trait aux prévisions budgétaires. L'analyse et la comparaison des prévisions et réalisations, décomposées par éléments de coût, nécessitent un certain nombre de précautions. Chaque élément de dépenses a d'abord été « *dilaté* » en fonction de la production d'énergie, c'est-à-dire du niveau d'activité, ce qui permet d'avoir une « *année de base* » comme référence. Elle est ensuite comparée aux réalisations de l'année en cours. Mais cette simple proportionnalité ne suffit pas et le rapport souligne

¹ 801072. EDF-GDF. Etudes Economiques générales.

² 801072. EDF-GDF. Etudes Economiques générales.

que « la comparaison élément par élément, permet l'identification et la connaissance des raisons qui expliquent ou sont la cause des écarts et des différences existant entre les résultats et de l'année étudiée et ceux de l'année de base »¹. Ainsi, ont été étudiés les paramètres qui expliquent pour chaque élément « l'influence et la valeur de chaque cause d'écarts ». L'application de ces études porte alors sur la production hydraulique, pour laquelle sont retenus cinq chapitres d'analyse de dépenses : les annuités d'amortissement, les charges financières, les salaires, les dépenses d'entretien et les autres dépenses dans lesquelles on a regroupé tous les éléments difficilement modélisables².

Pour chacun de ces éléments, la direction définit de façon mathématique, des lois d'évolution des dépenses. Ainsi, les charges de personnel varient en fonction d'éléments qui sont autant de paramètres à surveiller. Ceux-ci comprennent l'évolution du nombre d'agents, leur répartition entre les tâches d'état-major et d'exploitation, l'absentéisme, l'évolution du nombre d'agents nécessaires à la conduite d'une unité d'exploitation, l'évolution des prix des salaires directs, l'évolution de l'ancienneté du personnel, l'évolution de sa technicité, l'évolution du taux de charge des retraites, l'évolution du taux des charges sociales et l'évolution du taux des autres charges sociales et fiscales de personnel. La variation du montant de la masse salariale peut donc se comprendre comme l'évolution combinée de ces différents éléments. On dispose alors d'un moyen d'explication rationnelle de l'évolution des dépenses. Les charges financières dépendent quant à elles du taux de financement du marché, du degré d'autofinancement d'EDF, dont la composante amortissement dépend de l'âge des immobilisations, de l'emploi des capitaux immobilisés pour l'exploitation et de l'emploi des capitaux dans les installations en service. Chaque poste fait ainsi l'objet d'une analyse « scientifique ». Outre ces évolutions, poste par poste, des éléments font varier l'ensemble des dépenses en agissant sur le niveau d'activité, ce sont les stocks d'énergie, l'hydraulicité, les pertes d'énergie et les mises en service d'ouvrages en cours d'exercice.

Le même exercice³ avait d'abord été fait pour la production thermique le 20 février 1959. Dans ce document, on apprend que la motivation de ces travaux est « de rechercher dans quelle mesure, et d'expliquer pour quelles raisons, les dépenses de ce

¹ Ibid.

² Voir l'exemple en annexe.

³ 801072. EDF-GDF. Etudes Economiques générales.

Service s'écartent de la règle de proportionnalité par rapport aux quantités d'énergie produite annuellement ».

La longueur du cycle d'investissement dans le secteur électrique oblige à construire des prévisions à long terme de la demande future, afin de planifier une offre en adéquation. Des études économiques sont donc entreprises très tôt, dès 1955, sous l'impulsion de Marcel Boiteux, pour déterminer les lois économiques d'EDF. Il est intéressant de remarquer que la création de ce service coïncide avec la date à laquelle EDF a réussi à rattraper son retard sur la consommation et à mettre fin aux coupures intempestives. Il lui faut alors mettre en relation son offre avec la demande et des études économiques deviennent alors nécessaires.

Pour l'année 1961, le rapport sur les comptes et la gestion¹ donne encore des informations pertinentes sur les budgets fonctionnels. Il est intéressant de constater que le contrôle budgétaire ne se développe pas de la même façon dans les différents services et que la cause en est la nature de l'environnement rencontré. C'est la production thermique qui se prête le mieux au développement du contrôle budgétaire. Dans les autres domaines, les résultats sont encore peu probants. C'est sans doute parce que la production thermique est la plus prévisible et la plus stable. L'hydraulique dépend trop des conditions climatiques ; le transport et la répartition, où seul l'entretien a été pris en compte, semblent poser problème pour des raisons non précisés. La distribution pose également de grands problèmes.

Le rapport précise que *« dans le domaine de la distribution, où ces travaux s'avèrent particulièrement difficiles, et laborieux, en raison de la multiplicité et de la dispersion tant des activités du personnel que des ouvrages exploités, la méthode, des « coûts par acte d'exploitation » déterminés à partir d'informations saisies à la base même et centralisées quotidiennement à la subdivision, paraît appelée, quand elle pourra être définitivement assise et généralisée, à rendre de grands services »*². Ces propos illustrent bien les difficultés rencontrées avec la distribution, liées à la multiplicité et à la dispersion des activités. On retrouve la difficulté à mettre sous contrôle budgétaire les activités en aval du processus de production, proches de la distribution, alors que les activités amont sans doute plus stables sont les premières à développer du contrôle. Le contrôle budgétaire s'est développé plus lentement dans la distribution du fait de la

¹ 8910 L. EDF - GDF. Rapport sur les comptes et la gestion.

² Ibid.

difficulté à prévoir (Beltran et al., 1985). La défense des crédits de Distribution n'est pas aisée. En témoigne André Decelle, responsable de la distribution après la réforme de 1956 : « *Pour l'équipement et le transport, on pouvait dire aux Finances qu'étant donné les investissements en équipements qui ont été autorisés, il faut un financement adéquat et le calcul est simple à faire. Pour la distribution, la qualité du service intervient et c'est un critère très subjectif qui ne risque pas d'entraîner de coupures de courant* » (Ibid., 1985). Des prévisions annuelles sont établies, pour être ensuite découpées mensuellement. Cette période ne semble pas, à l'expérience, la plus appropriée aux auteurs de la note qui observent que les prévisions mensuelles varient en fonction de « *circonstances indépendantes de l'exploitation, comme par exemple des conditions atmosphériques ou de l'hydraulicité* »¹, les prévisions annuelles permettent la compensation d'un certain nombre d'accidents. On distingue alors les coûts fixes, sur lesquels on ne peut agir à court terme, des coûts variables que l'on peut comprimer. Nous avons là un nouveau fait montrant que le contrôle budgétaire nécessite des conditions stables et prévisibles pour se développer. Dans la même entreprise, la situation des budgets est différente selon les services car ils ne sont pas tous couplés de la même façon avec l'environnement.

EDF met donc en place des prévisions budgétaires dans un contexte de monopole et de pénurie d'électricité. Son problème est d'optimiser ses ressources limitées dans un contexte de pleine activité. Dès cette première période passée, des études économiques sont développées en s'appuyant sur les particularités économiques de ce secteur d'activité. Le contrôle budgétaire apparaît sans difficultés chez EDF et agit comme un outil de rationalisation. Le contexte dans lequel se développe cet outil apparaît encore une fois très particulier. L'environnement semble assez prévisible ce qui permet d'établir sans trop de difficultés des prévisions.

D- Le cas des contrats de long terme

Dans le cas des contrats à long terme, l'établissement systématique de devis pour la production est un élément permettant la réalisation d'un contrôle budgétaire. Chaque produit fabriqué se comprend à lui seul comme un projet, pour lequel des prévisions de dépenses et de recettes ont été réalisées. Il suffit alors de suivre au cours de la

¹ Ibid.

réalisation du contrat les flux réellement engendrés. La vente précède la réalisation, le schéma classique de fonctionnement d'une entreprise n'est pas respecté.

1/ Alsthom¹

Au sein de cette autre grande société française, les prévisions doivent être distinguées selon le type de matériel. Pour ce qui concerne le gros matériel, les membres du conseil d'administration jouent un rôle commercial important en s'engageant personnellement. Il s'agit d'une production à la commande dont « *la durée d'exécution de ces commandes s'étend généralement sur de longues périodes* ». Le plan de charge est donc étroitement surveillé. La prévision est toutefois réputée difficile du fait de l'irrégularité des commandes et de leur nombre relativement faible. Mais quand des commandes sont prises, cela donne du travail pour une période connue, et facilite ainsi sans aucun doute les prévisions au niveau des ateliers. La prévision à long et moyen terme est sans doute délicate, gageons qu'il n'en est pas de même à court terme. Pour ce qui concerne le petit matériel, « *le jeu plus effectif de la loi des grands nombres rend les prévisions beaucoup plus faciles* ». La possibilité de fabriquer pour le stock facilite la résolution du problème industriel et budgétaire. Encore faut-il que la société ne produise pas un stock trop important. Nous n'avons malheureusement pas d'information sur les modes de régulation de ce marché.

La façon d'établir des prévisions varie donc selon les matériels. Les chiffres prévisionnels de l'activité découlent des différentes études sur les possibilités de marche, l'extension ou la restriction de tel ou tel matériel, le résultat de tel ou tel effort commercial ou technique. Cela permet d'évaluer les commandes et donc d'établir la facturation en fonction des délais de livraison. Des coefficients dépendant du type de matériel à construire permettent de savoir quels frais seront engagés. Les prévisions sont révisées mensuellement, ce qui permet de tenir compte des passations de commande. Les prévisions découlent essentiellement des commandes passées : « *de la constante préoccupation de rechercher le plus loin possible les engagements contractés afin d'en déduire les éléments de l'action et par voie de conséquence les résultats* ». L'anticipation de l'activité semble donc inhérente au fonctionnement singulier de cette industrie.

¹ On trouvera des informations sur l'histoire du contrôle budgétaire à l'Alsthom dans la première partie de cette thèse, nous ne développons pas à nouveau. Cas CPA : F 1002 (1936) qui s'inspire d'ailleurs largement de Loeb (1935).

2/ Le Matériel Téléphonique

Comme l'Alsthom, la société Le Matériel Téléphonique travaille essentiellement sur commandes. Les prévisions sont établies par le service des ventes en fonction « *des ordres en main et des ordres à recevoir* »¹. Le carnet de commandes est étroitement surveillé, la société allant jusqu'à établir des prix de revient détaillés par commande. Les révisions mensuelles tiennent compte de la physionomie du carnet de commandes : « *mensuellement et d'après les délais contractuels, on a la connaissance des effectifs à utiliser. Ici on tient compte des suggestions de l'usine qui peut proposer des décalages en vue d'assurer une charge régulière. On admet également que la régularisation soit obtenue en fabriquant pour le stock* ». En fonction des commandes encore à effectuer, la taille des lots est optimisée.

Cela permet à celui qui rédige le cas d'en conclure : « *En réalité, Le Matériel Téléphonique n'a pas tellement d'incertitudes en ce qui concerne ses ventes car :*

il prend des commandes de l'Etat pour divers articles (...)

il a un réseau de clients indépendants pour ces appareils.

A la limite (...) le prix de revient (...) était connu avec moins de certitude que les ventes ».

Outre Le Matériel Téléphonique et l'Alsthom, les Hauts fourneaux, Forges et Aciéries de Pompey,² développent également leurs prévisions à partir d'un carnet de commandes. Et de la même façon, les prévisions sont réactualisées mensuellement, pour tenir compte d'une évolution des ordres d'achat. Ces entreprises ne produisent donc pas « pour le stock ». Il en va de même pour les Imprimeries Delmas³. Il s'agit d'un travail à la commande avec impossibilité de travailler pour le stock. Il faut également déterminer à l'avance le prix d'un travail qui sera réalisé ultérieurement. Les Imprimeries Delmas reçoivent de l'administration et des entreprises privées des commandes importantes susceptibles d'être reconduites tous les ans. Cette entreprise est donc incitée, par la particularité de son activité, à faire des prévisions. Elle doit ensuite s'y tenir. Son activité de production est prévisible grâce au carnet de commandes. Celui-ci est de plus récurrent d'une année sur l'autre. Elle se trouve donc dans une situation favorable à la

¹ Cas CPA. Le Matériel Téléphonique S3150 (1954).

² Cas CPA : Hauts-fourneaux, Forges et Aciéries de Pompey, I878 (1935).

³ Cas CPA. Les Imprimerie Delmas I1044 (1936).

réalisation de prévisions et à leur contrôle. La Cie Mécanique Sulzer¹ et l'AOIP² se trouvent également dans ce cas.

E- Le Paris-Lyon-Méditerranée, la tacite reconduction

Les prévisions³ s'appuient sur les chiffres de n-1, voire n-2. Elles doivent être prudentes mais non pessimistes. Les commandes, essentiellement industrielles, passées à l'avance permettent de connaître les volumes d'activité pour le transport de marchandises. La prévision des dépenses ne semble guère poser de problèmes. Des tableaux chiffrés présentent ensuite les évaluations budgétaires. Celles-ci s'appuient effectivement sur les données passées et anticipent un *trend* de croissance. Les estimations sont réalisées au million le plus près. Seules les grandes masses sont *a priori* traitées. Les investissements font également l'objet de prévisions méticuleuses, mais pas toujours justes. Les approvisionnements se font dans le cadre de contrats annuels, « *le chiffre prévu étant très approximatif* ».

Au total, ces prévisions, pour lesquelles nous avons peu d'informations, semblent essentiellement tenir compte des commandes à long terme de marchandises, et du niveau d'activité de l'économie pour le transport voyageurs : la croissance du nombre de voyageurs dépendant de la conjoncture économique. La routine semble de mise lorsqu'il s'agit d'établir des prévisions. D'autres éléments seraient nécessaires pour pouvoir juger plus avant.

Pour ce qui est de Strafor, Vachette et Chapuis⁴, les cas du CPA qui en font état insistent sur la stabilité de ces industries, qui permet ainsi de réaliser facilement des prévisions en reprenant les chiffres de l'année précédente. Comme pour le PLM, c'est la routine de l'activité qui permet vraisemblablement de faire des prévisions. Dans la même veine, Les Pianos Klein⁵ parviennent à mettre en place du contrôle budgétaire sur les quelques 700 pianos produits chaque année.

¹ Cas CPA. Cie Mécanique Sulzer F864 (1935).

² Cas CPA. AOIP S2795 (1951) et 3045 (1953).

³ Cas CPA. Le PLM : F91 (1931). Le PLM : F304 (1932). Le PLM : F665 (1932-1933). SNCF : I 1719 (1942).

⁴ Cas CPA. Strafor M883 (1936), Vachette F1406 (1939) et Chapuis S2463 (1948).

⁵ Cas CPA. Les Pianos Klein S3275 (1955).

Au final, cela permet de mieux comprendre pourquoi dans les entreprises étudiées, le contrôle budgétaire est le plus souvent appliqué en premier lieu à la production, sans toujours tenir compte du service des ventes. Les prévisions sont données par les capacités normales de l'outil de production. Par exemple, 80% des capacités maximales de production peuvent être retenues comme un indicateur d'un fonctionnement normal. Les 20% restant peuvent être interprétées, dans ce cas, non comme une surcapacité, mais plutôt comme une sécurité permettant entretien et réparation. Il est possible de faire des prévisions pour rationaliser l'activité à partir du moment où la connaissance du taux d'utilisation de l'outil de production est acquise. Cela explique également les chiffres de Ramboz (1956), pour qui seules 10% des entreprises interrogées font à cette époque des prévisions de vente. Le contrôle budgétaire peut alors être considéré comme un outil issu de la mouvance de l'OST. C'est une autre forme de *one best way*. C'est de la bonne connaissance de l'atelier que provient l'essentiel de la gestion rationnelle de l'entreprise. Certaines entreprises se contentent parfois de faire un contrôle budgétaire des frais généraux (Saint-Gobain juste après la guerre, Cepre¹). Le niveau d'activité de l'entreprise n'intervient alors plus du tout.

F- Quelques cas inexpliqués

Il y a toutefois quelques contre-exemples. Ils ne se comprennent pas en effet avec nos explications précédentes (Total, Le Printemps pour citer les plus importants). On ne retrouve pas à la Compagnie Française des Pétroles (ancien nom de Total) un environnement similaire à celui rencontré dans les autres sociétés. L'activité de Total, dans la distribution, est d'emblée plus internationale que celle des autres sociétés. Le contrôle budgétaire de la distribution s'adresse avant tout à des unités géographiquement très dispersées. Leur environnement est donc difficile à saisir de façon simple.

Le marché du Pétrole en France est dès le départ très encadré. Les importations sont sévèrement contrôlées par l'Etat. Les autorisations d'importations ont d'abord été accordées pour 20 ans, ce sont les A20, auxquelles ont succédé les A13, puis les A10. Elles s'appliquent à différentes catégories de produits. Au départ, la CFP a été autorisée « à importer un tonnage de pétrole brut correspondant à 25% de l'ensemble des

¹ Cas CPA. Cepre AS3676 (1958).

déclarations annuelles de produits finis consommés en France »¹. L'activité est donc sévèrement contrôlée par l'Etat.

L'implantation de nouvelles stations-service est également réglementée : règle de l'implantation par rapport aux stations existantes, règle du contingentement en fonction des autorisations d'importation, règle de substitution en vue de moderniser le réseau.

Il faut également souligner la lourdeur du processus industriel sous-jacent à cette industrie, *« on peut admettre que toute augmentation importante de consommation, non prévue au moins six mois à l'avance, ne pourra être satisfaite, et que toute diminution importante de consommation d'un seul produit, non prévue assez à l'avance, peut entraîner pour le raffineur de lourdes pertes, et peut-être même provoquer l'arrêt des unités. C'est là l'une des servitudes inhérentes à la profession »*². Si ce dernier point rappelle le cas d'EDF, il faut noter la concurrence importante à laquelle est confrontée Total lui qui ne bénéficie pas d'un monopole. Sur les marchés étrangers, la situation ne n'est pas connue précisément, du fait du nombre de pays considérés et de leur diversité. Il ne semble donc pas possible pour Total de faire un raisonnement similaire à celui des autres entreprises.

Il n'y a pas non plus de raisons objectives de cet ordre au développement du contrôle budgétaire au Printemps. Essayons maintenant de comprendre les fonctions que remplit le contrôle budgétaire dans un tel environnement. Son action apparaît cohérente pour aider les entreprises à maîtriser les difficultés qu'elles rencontrent.

¹ Archives Total 92AA091/72. Historique 57/72, Rapports de stages divers.

² Archives Total 92AA060/262. Historique CFR 1929-1974 et entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.

CHAPITRE CINQ
LES FONCTIONS DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE
DANS UN ENVIRONNEMENT ROUTINIER

Après avoir exposé comment les entreprises mettaient en œuvre des stratégies de réduction de l'incertitude afin de mieux rationaliser leur activité, essayons de comprendre maintenant, sous un angle théorique, les phénomènes étudiés. Nous avons vu dans le chapitre trois que les auteurs n'étaient pas toujours d'accord sur la liaison qui unit le contrôle budgétaire à l'environnement. Les résultats sont contradictoires ou montrent une liaison assez lâche. Nous voudrions d'abord montrer comment le contrôle budgétaire s'adapte à un environnement peu turbulent en nous servant d'un certain nombre d'études, et notamment de la typologie d'environnement d'Emery et Trist qui nous semble avoir des vertus interprétatives appliquées à notre cas. Le contrôle budgétaire apparaît alors comme un outil adapté à un environnement prévisible. Cela doit nous permettre de comprendre certaines des critiques qui lui sont adressées aujourd'hui.

Nous pourrions ensuite nous pencher sur les fonctions que remplissent les budgets au regard de cet environnement. A quoi cela sert-il de les développer dans un environnement peu turbulent ? La réponse est double. Tout d'abord, les entreprises cherchent à se couper de l'extérieur afin d'optimiser leur gestion interne, que ce soit pour mieux gérer la production ou pour réduire la complexité des phénomènes de négociation politique sur l'attribution des ressources (optimiser le prévisible). Dans le cadre d'un environnement prévisible, le contrôle budgétaire prend alors tout son sens. La deuxième réponse nous permet de comprendre le phénomène de la délégation qui est fonction de l'état de l'environnement : délègue-t-on parce que l'environnement est peu turbulent ou parce qu'il l'est beaucoup ? Nous voudrions montrer qu'il est plus facile de déléguer dans un environnement stable (déléguer en toute sécurité). Ce faisant, nous pouvons montrer que le contrôle budgétaire permet de gérer des ensembles plus complexes.

§1- Gouverner dans un monde prévisible

Le contrôle budgétaire est l'outil adéquat d'un environnement routinier. On peut comprendre cette routine de plusieurs manières et le contrôle budgétaire semble s'adapter à chacune d'entre elles comme le montre clairement la typologie d'Emery et Trist. On peut dès lors interpréter les critiques que le contrôle budgétaire essuie aujourd'hui par rapport à un environnement de plus en plus turbulent.

A- Le contrôle budgétaire, outil d'un environnement peu turbulent

Les auteurs de la contingence ont construit un certain nombre de typologies d'environnements. Au regard des différents résultats qu'ils obtiennent, le contrôle budgétaire peut s'interpréter au regard de l'une d'entre elles.

Emery et Trist (1963) distinguent dans leurs travaux quatre types d'environnement :

- L'environnement placide aléatoire¹, caractérisé par une incertitude faible et une répétition marquée des événements. Les situations diverses que peut rencontrer l'entreprise sont regroupées de façon aléatoire.
- L'environnement placide regroupé est également assez stable mais les situations dangereuses ou favorables ne sont plus regroupées aléatoirement. Une connaissance de l'environnement est donc nécessaire pour survivre.
- L'environnement mouvant réactif est un environnement semblable au précédent mais beaucoup plus dynamique. Il nécessite la prise en compte du comportement des autres acteurs présents sur le marché.
- L'environnement turbulent est complexe, dynamique et incertain. Toujours en mouvement, il empêche la prévision.

Le contrôle budgétaire est adapté aux deux premiers types d'environnement. Dans l'environnement placide aléatoire, il n'est pas possible de connaître, de façon précise et par des études, les états futurs de l'environnement. Dans ce cas, la fixation des objectifs est simplifiée. Les réalisations passées constituent le meilleur estimateur du futur, compte tenu de l'inertie de l'environnement, comme c'est le cas pour le PLM et EDF. L'environnement est donc simple à prédire quand il est routinier bien que cela ne puisse pas toujours être réalisé par la direction elle-même. La prévision peut alors être déléguée aux opérationnels qui doivent plus facilement parvenir à établir des prévisions car ils sont plus proches du marché. C'est le cas chez Total.

Dans l'environnement placide regroupé, la direction générale peut s'approprier la détermination des objectifs à atteindre. Elle peut mettre en place des services d'études économiques (EDF), faire confiance à des accords interentreprises (Pechiney, Saint-Gobain) ou inscrire son action dans le cadre de contrats à long terme, proches de la gestion de projet (Alstom). Dès que l'environnement devient plus turbulent, dès qu'il

¹ Les traductions sont empruntées à Rojot et Bergmann (1989).

importe de prendre en compte le comportement des autres acteurs présents sur le marché, tels que l'Etat, les concurrents, les partenaires des ententes qui ne respectent pas leurs engagements, les versatiles ou encore les fournisseurs peu fiables, la prévision devient difficile, voire impossible. Le contrôle budgétaire doit alors être abandonné. Son utilisation peut en effet déclencher des effets pervers.

Pour éviter l'incertitude, les entreprises développent donc des procédures spécifiques. La baisse de l'incertitude externe peut être obtenue par des voies assez nombreuses. Dans certains des cas traités, elle est réalisée par des actions sur l'environnement ou par opportunisme : monopole¹, cartels, forte croissance. Le contrôle budgétaire fait preuve d'une certaine plasticité pour s'adapter à ces différents cas, ce qui explique en partie pourquoi il peut être utilisé différemment selon les entreprises. Mais dans d'autres cas, comme celui de Total, c'est la décentralisation qui permet de simplifier la perception de l'environnement². L'incertitude perçue est prise en compte dans ces entreprises grâce à la décentralisation en unités autonomes, plus proches du marché, donc à même de mieux le connaître. Le contrôle budgétaire est alors un moyen de faire remonter l'information vers la direction générale et de réaliser une intégration financière (Lawrence et Lorsch, 1986). Mais cela fonctionne à la condition que l'environnement ne devienne pas trop turbulent. Les opérationnels et la direction générale doivent pouvoir définir des objectifs ayant de bonnes probabilités de réalisation. Le plus simple étant par exemple de prendre les réalisations de l'année précédente et de les augmenter de quelques points. Si cette planification sommaire et relativement sûre ne fonctionne plus, le contrôle budgétaire risque de ne pouvoir assurer son rôle de pilotage.

B- Efficacité du contrôle budgétaire

Voir se développer un nouvel outil de gestion dans un environnement aussi peu concurrentiel que dans les exemples du chapitre quatre, amène à se poser des questions sur la genèse des outils de gestion. On pourrait s'attendre à ce que la compétition entre sociétés favorise le développement de nouveaux outils de plus en plus performants, afin de minimiser le risque de faillite et d'accroître la rentabilité des capitaux investis. Or, c'est tout le contraire qui se passe lorsque nous observons nos différents cas. Les

¹ Pour la théorie économique, c'est un moyen de se prémunir contre l'incertitude que fait peser un système concurrentiel dans certains secteurs (rendements croissants...).

² Nous n'avons pu toutefois vérifier ce point à partir de nos données. Cela reste donc une simple supposition.

entreprises développent le contrôle budgétaire, outil de rationalisation (Moutet, 1992) dans un contexte de concurrence affaiblie, de marchés très imparfaits, voire de dirigisme économique dans le cas de la France d'après-guerre.

Cela voudrait donc dire qu'ils existent des innovations de gestion servant à accroître la performance des entreprises lorsqu'elles sont en relative sécurité. Elles développent des outils propres à l'environnement qu'elles rencontrent. Au moment où apparaît le contrôle budgétaire, l'environnement est peu turbulent, les entreprises peuvent donc appliquer des méthodes d'optimisation des flux, tant financiers que physiques. Par la suite, l'environnement devient plus tumultueux. La mondialisation de la concurrence et les perturbations économiques du début des années soixante-dix rendent impossibles ou difficiles toute velléité de programmation et d'optimisation. La réactivité, l'intuition et le « management des ambiguïtés » deviennent les nouveaux mots d'ordre (Peters et Waterman, 1982).

Faut-il alors souhaiter le retour à une concurrence amoindrie sous prétexte de pouvoir optimiser l'utilisation des ressources dans les entreprises ou faire confiance à la capacité d'allocation du marché ? On retrouve ici la problématique des coûts de transaction (Williamson, 1975, Joffre, 1987). Si le marché ne suffit pas à allouer correctement les ressources entre les agents économiques productifs, essentiellement du fait d'un manque d'information, alors la main visible des managers, dont le contrôle budgétaire en est le « gant » se substitue à ces mécanismes. Par contre, dès que l'information devient suffisante, le marché peut recouvrer ses droits et le contrôle budgétaire traditionnel n'est peut-être plus adapté aux nouvelles règles de la concurrence. Cela ne signifie pas néanmoins qu'il doive forcément disparaître. Il faut sans doute l'utiliser d'une autre façon. Seuls certains de ces usages peuvent être appropriés.

Mc Arthur et Scott (1970) développent une analyse assez proche en s'intéressant aux liens entre la structure de l'industrie et les systèmes de gestion. Selon eux, les accords interentreprises ont réduit la concurrence dès lors qu'ils ont figé les positions respectives. Il ne s'agissait plus alors pour les entreprises de conquérir des parts de marché, mais d'avoir les coûts les plus bas possible afin de maximiser leur marge unitaire. La seule liberté des directions générales est alors dans l'optimisation d'un système productif figé. Connaissant les débouchés, comment en retirer plus de profit : le contrôle budgétaire est l'une des solutions. C'est ce qui explique, selon Mc Arthur et Scott, l'emphase des entreprises françaises sur la production plutôt que sur le marketing. Cette tendance est renforcée pour certaines entreprises du fait de leur situation de

monopole. L'influence de la structure industrielle sur la gestion prévisionnelle apparaît alors clairement aux auteurs. Les possibilités de développements futurs étaient canalisées par les ententes autour du *trend* de croissance de l'industrie, ce qui facilitait un certain type de prévisions. Cette sécurité relative permettait aux entreprises de prendre des risques. « *Les grandes entreprises avaient tendance à être très diversifiées (...) les accords interentreprises leur permettaient de faire face à de nombreux défis (...)* ».

Ces résultats corroborent en partie nos conclusions. Les prévisions sont facilitées, par exemple, par les accords interentreprises. Mais dans le même temps, ajoutent Mc Arthur et Scott, les entreprises ne faisant pas de prévisions ne sont sanctionnées que par une rentabilité plus faible. Leur survie n'en est pas remise en cause pour autant, puisqu'elles sont protégées par le marché français. Il faut pourtant remarquer que, malgré l'organisation du marché de l'acier en cartel, les entreprises partageant un unique comptoir de vente, les budgets ne s'y sont pas développés. La prévisibilité des marchés n'est donc pas une condition suffisante pour le développement du contrôle budgétaire, il faut encore que les dirigeants en aient la volonté. Par contre, un marché routinier permet plus facilement de faire des prévisions.

Ce faisant, nous venons de voir que le contrôle budgétaire est adapté à des entreprises évoluant dans des contextes peu perturbés car il les rend plus performantes. Il nous faut maintenant mettre à jour la façon dont opère le contrôle budgétaire pour rendre ces entreprises plus efficaces. Nous allons voir qu'il permet de mieux optimiser des flux devenus prévisibles et qu'il permet de déléguer en toute sécurité.

§2- Optimiser le prévisible

L'avenir étant devenu prévisible grâce à un contexte peu perturbé, une optimisation peut être réalisée :

- en isolant d'abord l'activité de production des conditions économiques extérieures, ce qui permet de lisser son activité,
- en simplifiant ensuite les mécanismes politiques d'allocation des ressources entre les acteurs de l'entreprise.

A- Isoler la production

Thompson (1967) et Hayes (1977) apportent une contribution intéressante à l'étude de la gestion des organisations en fonction de leur environnement. Hayes (1977) a réalisé une recherche dans laquelle il montre que les performances de différents services appartenant à une même entreprise dépendent de variables différentes. Ainsi, pour le service production, ce sont surtout des variables internes et dans une moindre mesure l'interdépendance entre les différentes unités d'une entreprise qui expliquent la performance de cette activité. Au sein du service recherche et développement, c'est le niveau d'interdépendance entre les unités de recherche et l'environnement qui explique le mieux la performance de ces services. Enfin, l'environnement conditionne largement les résultats de l'activité commerciale. En cherchant à comprendre ces résultats, l'auteur se livre à quelques tentatives d'explication. Il remarque que les coûts ne sont pas de bons indicateurs de performance pour les services commerciaux ou de recherche et développement. En effet, ces services voient leur performance affectée par des variables qu'ils ne maîtrisent pas et qui se situent dans l'environnement. Contrairement aux services de production, ils n'ont pas les moyens d'agir complètement sur leurs coûts. Les services de production, au contraire, peuvent s'appuyer sur des éléments financiers pour évaluer leur performance, à condition que l'environnement ne vienne pas trop perturber la production. Hayes reprend¹ une hypothèse soutenue par Thompson (1967) selon laquelle, les entreprises développent des stratégies visant à isoler leurs activités de production de l'environnement. Elles mettent en place pour cela des stratégies de « tampon » visant à amortir les chocs extérieurs. Plusieurs solutions sont offertes aux entreprises. Elles peuvent développer des contrats à long terme, conclure des alliances ou anticiper les fluctuations du marché en mettant en place des services d'études. Une fois le cœur de l'activité de l'entreprise isolé, des procédures d'optimisation peuvent plus facilement être mises en place pour s'assurer par exemple que l'utilisation des machines est optimale. Or que se passe-t-il dans les entreprises de notre étude ?

Les directions générales d'EDF, de Saint-Gobain et de Pechiney ont mis en place des stratégies de baisse de l'incertitude ou ont profité de conditions économiques avantageuses. Elles n'ont d'ailleurs pas toujours été conscientes d'agir ainsi. Dans tous les cas, il n'a jamais été question d'agir sur l'environnement pour faciliter le développement du contrôle budgétaire. Celui-ci est apparu parce que les entreprises avaient la possibilité de le mettre en place et intérêt à l'utiliser. Le contrôle budgétaire

¹ Cette idée est également reprise par Merchant (1984).

s'est d'abord développé dans les services de production de ces entreprises. Les services commerciaux ne sont passés sous contrôle budgétaire que quelques années plus tard. Cette observation initiale amène à s'intéresser au problème des prévisions. La démarche classique voudrait que des analyses prospectives soient établies par les services commerciaux, puis communiquées aux services de production, et enfin à celui des approvisionnements. Des programmes peuvent alors être établis. Mais comment comprendre que dans nos cas l'activité de production passe souvent avant tout autre ? D'où viennent alors les prévisions ? En recherchant la façon dont les entreprises de notre étude procédaient, on découvre qu'elles cherchaient systématiquement à réduire l'incertitude. Le modèle traditionnel ne fonctionnait plus pour comprendre ces expériences de contrôle budgétaire. Il laisse la place à des pratiques plus pragmatiques. Le peu d'information publique sur les marchés, la faiblesse des systèmes d'information interne ou la naissance récente des études de marché n'auraient pas été à même de fournir suffisamment d'informations si les marchés n'avaient pas été prévisibles.

Les écrits de Hayes et de Thompson se trouvent alors mis en lumière. On voit comment les entreprises cherchent à s'isoler de l'extérieur. Cela leur permet de mettre en place de nouveaux outils, aptes à gérer cette situation. Une fois la fermeture du système réalisée, l'entreprise peut alors se consacrer entièrement à l'optimisation des flux internes qui la parcourent. Cela est d'autant plus facile que la technologie produit peu de cas exceptionnels et est routinière. Si le lien entre les moyens et les fins est bien connu, le processus sera d'autant plus facile à surveiller (Thompson, 1967). La technologie est sans doute un élément important pour le développement du contrôle budgétaire. On peut ainsi remarquer qu'un certain nombre d'entreprises étudiées, telles EDF, Saint-Gobain ou Pechiney, ont des technologies de *process* continu, ou à liens longs pour reprendre la terminologie de Thompson. La programmation de la production entraînée par ce type de technologie accentue la prévisibilité des actions des entreprises. De très rares cas pourraient être qualifiés de technologie médiatrice. Citons le cas du Printemps et de Total. Mais le manque d'informations sur ces entreprises nous conduit à ne pas développer davantage ce point.

Midler (1986) arrive à une conclusion similaire lorsqu'il étudie l'introduction des robots dans l'industrie automobile française. Par rapport au système antérieur, conçu dans les années 1950-1960 et fondé sur les temps opératoires des ouvriers, la robotisation introduit plus d'incertitude et entraîne des pertes de prévisibilité. Des conflits en résultent alors car les ouvriers ont une légitimité plus grande pour contester les objectifs théoriques fixés par le bureau des méthodes. Il s'interroge, à la suite de Dégot, pour

savoir s'il n'est pas plus intéressant d'avoir des outils d'information économique prévisionnelle fiables, et donc les outils techniques qui leur sont adaptés, plutôt que de toujours rechercher une innovation technologique qui rendrait utopiques les tentatives de prévision.

B- Réduire l'incertitude interne

Outre qu'il constitue un outil de rationalisation dans un environnement stable, le contrôle budgétaire permet également de simplifier l'attribution des ressources à situation économique constante. Cyert et March (1963) l'analysent comme un outil permettant de réduire l'incertitude à l'intérieur de l'entreprise. Mais, ils soulignent dans le même temps que les budgets ne sont pas les seuls instruments dont dispose une entreprise pour réduire l'incertitude qui l'entoure. Ainsi, selon eux, les accords interentreprises permettent aussi cette diminution. On peut alors soutenir l'idée selon laquelle les budgets créent un environnement interne négocié qui vient compléter l'environnement externe négocié. Face à des situations très complexes, le contrôle budgétaire permet, selon leurs termes, une quasi-résolution des conflits. Elle se réalise selon différentes modalités. Les entreprises ne cherchent pas à optimiser leur situation. Elles n'en sont d'ailleurs sans doute pas capables. Elles doivent arbitrer entre les objectifs des différentes coalitions composant l'organisation. Le budget fournit alors un cadre définissant l'existant et la façon dont les ressources sont réparties. D'une année sur l'autre, en reportant les objectifs définis pour chacune des coalitions, on simplifie le « casse-tête » politique de l'attribution des contributions. Cela justifie donc le report en avant des équilibres budgétaires précédemment atteints. Les ajustements se font à la marge pour tenir compte des modifications dans la situation de chaque coalition. Ces modifications sont difficiles à obtenir car elles font l'objet de jeux de pouvoir. Le contrôle budgétaire permet alors d'intégrer plus rapidement chaque coalition à l'entreprise. Avec les budgets, on peut plus facilement faire face aux différentes contraintes qui se posent. Ces contraintes ne peuvent pas toujours être envisagées d'une manière synoptique. En considérant les problèmes de manière séquentielle, les budgets permettent de les simplifier et de les résoudre. En effet, les budgets ne sont pas appréhendés de manière globale, car ils sont parfois incompatibles entre eux. Ils sont considérés séquentiellement, de façon à ne résoudre à chaque fois qu'un seul problème avant de passer au suivant. Les deux auteurs montrent enfin que les budgets, en établissant un langage commun, de nature financière, permettent de simplifier les problèmes, réduisent la complexité et ainsi l'incertitude pesant sur chaque individu. Chacun sait comment se positionner par rapport aux budgets et connaît les tâches que

l'on attend de lui. Le budget réduit donc l'incertitude au sein de l'entreprise. Mais cela n'est possible que si l'équilibre atteint durant une période n'est pas fondamentalement remis en cause par les modifications économiques de l'environnement de l'entreprise. S'il est relativement stable ou prévisible, le partage des contributions se fera sans trop de heurts, en se servant des résultats obtenus précédemment et cristallisés dans les budgets.

Les ajustements marginaux auxquels se livrent l'entreprise et la sous-optimisation contenue dans les budgets imposent qu'il existe un excédent de ressources non indispensables pour le fonctionnement de l'organisation : il s'agit du *slack* organisationnel. Son existence permet aux budgets de fonctionner et de s'ajuster aux modifications marginales de l'environnement. Dans les périodes de croissance, les opérationnels demandent plus de ressources qu'il ne leur est nécessaire. Ces ressources sont ensuite consommées dans les conjonctures difficiles ou les restructurations. Lorsque l'environnement devient imprévisible, les opérationnels, mal armés pour des prévisions compliquées, ne peuvent plus se contenter d'un ajustement à la marge du *slack* organisationnel. En période de croissance non prévue, la direction peut se sentir lésée, alors que dans le cas d'une récession, ce sont les opérationnels qui se sentent victime d'une injustice. Encore une fois, le contrôle budgétaire prolonge en interne la faible incertitude des marchés.

§3- Déléguer en toute sécurité

Ayant réduit l'incertitude, le contrôle budgétaire permet de simplifier les relations internes à l'entreprise. Il permet la gestion d'ensembles plus complexes car les résultats des actions des subordonnés sont analysables. Les logiques locales de performance sont alors synonymes de performance globale. Dans un environnement stable, le contrôle budgétaire autorise une gestion de la complexité induite par une décentralisation accrue.

A- Décentralisation versus centralisation

Un environnement stable permet plus facilement de déléguer car les contrôles sont plus faciles à réaliser. Le lien existant entre décentralisation et type d'environnement est donc mis en question. Pour Burns et Stalker (1966), un environnement stable nécessite une structure mécaniste, relativement centralisée. Pour Lawrence et Lorsch (1967), un environnement stable entraîne peu de différenciation donc peu de délégation. De même

pour Thompson, la turbulence de l'environnement nécessite une décentralisation. Or cette relation n'est pas vérifiée dans les cas étudiés. La stabilité contextuelle semble au contraire favoriser la décentralisation. Celle-ci est plus ou moins prononcée selon les entreprises. Ainsi EDF apparaît-elle plus centralisée que Total, par exemple. Cela se comprend aisément si l'on songe qu'un directeur est plus enclin à céder des parcelles de responsabilités s'il est en mesure de pouvoir contrôler plus facilement l'usage qui en est fait. S'il connaît les conditions dans lesquelles ses subordonnés vont travailler, cela facilite son contrôle. Ce point tend à montrer que la délégation d'autorité ne se réalise pas seulement si l'incertitude de l'environnement est grande. La relation semble plus compliquée. La complexité de l'environnement, la taille de l'entreprise, qui accroît elle-même la complexité, sont sans doute des variables qui entrent en jeu. L'hypothèse que pose Mintzberg (1982) est à cet égard intéressante :

Tableau 9 : Typologie de l'environnement

Environnement	Stable	Dynamique
Complexe	Décentralisé Bureaucratique (Standardisation des qualifications)	Décentralisé Organique (Ajustement mutuel)
Simple	Centralisé Bureaucratique (Standardisation des procédés de travail)	Centralisé Organique (Supervision directe)

Source : Mintzberg (1982, 258).

La décentralisation semble alors surtout fonction de la complexité de l'environnement. Sa matrice est à rapprocher de celle de Thompson (1967), même si ses conclusions sont légèrement différentes. Toutefois, on peut être étonné que la standardisation des résultats n'apparaît pas dans ce schéma. Or, il se trouve que c'est sans doute ce mécanisme de coordination qui correspond le mieux au contrôle budgétaire. Le type de technologie utilisé doit sans doute aussi être pris en compte. Kalika (1988) fait par ailleurs dépendre le degré de différenciation du type d'hostilité que rencontre l'entreprise. Dans certains cas, l'hostilité nécessite de décentraliser, dans d'autres cas, l'entreprise centralise pour survivre. Dans le premier cas, tout se passe comme si l'entreprise abandonnait la planification à des unités décentralisées et exerçait un contrôle plus fort. Dans le second cas, les risques sont tels que les dirigeants préfèrent assumer eux-mêmes le pilotage de l'entreprise.

C'est également ce que souligne Desreumaux (1992) en rapportant les travaux de Huber et al. (1980). Selon ces derniers, « *la croyance répandue selon laquelle la décentralisation s'impose en cas d'environnement turbulent et/ou d'entreprise de grande taille n'est pas aussi fondée qu'on ne l'annonce généralement* ». Notre étude montre justement qu'un environnement stable permet une décentralisation aisée, par différenciation, car l'on dispose, dans cet environnement, de l'outil capable d'intégrer les différents constituants de l'organisation : c'est le contrôle budgétaire.

B- Contrôler la diversification

La visibilité donnée par la stabilité et la prévisibilité des marchés aux entreprises leur permettait de s'étendre vers de nouvelles activités et d'accroître l'ampleur de celles existantes. Ce faisant, les cadres dirigeants se trouvaient alors débordés par la quantité d'information. Ce travail supplémentaire ne trouvait pas son origine dans une complexité accrue par la turbulence de l'environnement, mais bien dans le fait que l'éventail d'activités à surveiller était devenu plus large. Pour soulager les dirigeants, une délégation d'autorité était entreprise. Les réticences que celle-ci ne manquait pas d'entraîner sont vaincues grâce à la prévisibilité des marchés. Cette dernière permettait d'escompter un niveau d'activité, et donc un résultat, pour juger de l'effort produit par le subordonné. L'asymétrie d'information entre mandant et mandataire était alors réduite et permet une plus grande délégation. Les entreprises engagées dans des processus de plus en plus capitalistiques recherchaient alors une garantie de rentabilité. Il importait en effet d'accompagner la délégation d'un contrôle plus strict des performances. Une fois, les quantités et les prix plus ou moins assurés, il s'agissait de récupérer le maximum de profit des activités engagées. C'est ce qui explique le développement du contrôle budgétaire.

Des moyens de protection de l'activité de l'entreprise ont été mis en œuvre afin de l'isoler des « soubresauts » de la conjoncture. La production, les approvisionnements, puis les services commerciaux ont été éloignés des perturbations extérieures afin de pouvoir porter plus facilement un jugement sur le travail de ceux à qui ces activités avaient été déléguées. Les critiques qui commencent à se faire jour sur le contrôle budgétaire à la fin des années soixante et au début des années soixante-dix peuvent alors se comprendre grâce à ce schéma d'analyse. A cette époque, l'environnement devient plus perturbé et les évolutions moins prévisibles. Le contrôle budgétaire doit donc être plus difficile à utiliser. Du moins, la confiance que l'on peut lui accorder diminue. Soit

chez les dirigeants qui ne maîtrisent plus ce que devrait être l'activité de leur subordonné. Soit chez ces derniers qui se sentent de plus en plus mal à l'aise devant un outil qui leur paraît parfois injuste dans le sens où il ne rend pas fidèlement compte de leurs résultats et surtout de leurs difficultés.

Galbraith (1973) accorde également une grande place à l'incertitude comme facteur déterminant de la structuration d'une organisation : « *If the task is well understood prior to performing it, much of the activity can be preplanned* ». Sa définition de l'incertitude est fonction de la diversité des *outputs*, du nombre d'*inputs* et de la difficulté des objectifs à atteindre. Ces éléments semblent pourtant plus caractéristiques d'un niveau de complexité que d'incertitude (Chapman, 1997). Selon ce dernier, les organisations ont le choix entre la planification, quand l'incertitude est faible, et la flexibilité dans le cas contraire. Quand l'incertitude augmente, la hiérarchie est submergée d'informations car les exceptions sont alors nombreuses. Les différents moyens de coordination, telles les règles, les programmes, les procédures et la hiérarchie, ne suffisent plus. Mais, dans les cas des entreprises que nous avons étudié, l'incertitude, selon notre conception, est faible et pourtant les directions générales sont effectivement surchargées d'information. C'est alors bien plus la complexité de l'activité qui semble être la cause de ce phénomène et notamment la diversité des marchés à considérer. Cette complexité accrue est rendue possible par la faible incertitude des marchés qui augmente le champ pertinent d'activités qu'un dirigeant peut contrôler. C'est pour gérer cette complexité que le contrôle budgétaire est développé. L'attribution de ressources dans le processus budgétaire est toutefois potentiellement imparfaite, du fait de l'existence d'un *slack* organisationnel, car elle repose sur l'hypothèse qu'un responsable connaît les besoins de ses subordonnés. Cette condition n'est pas toujours vérifiée. Si l'incertitude de l'environnement est faible, l'asymétrie d'information entre le *budgeté* et son chef est mieux maîtrisé et le *slack* organisationnel est réduit. Le contrôle budgétaire n'est donc pas, dans ces conditions, un moyen onéreux de gérer la complexité. L'incertitude est un élément important car sa faiblesse permet de maîtriser la délégation d'autorité sur les ressources mais elle n'est pas la cause directe du recours au contrôle budgétaire.

CONCLUSION SUR L'ENVIRONNEMENT ET LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Nous avons vu dans cette deuxième partie, comment l'incertitude est gérée, soit par des mécanismes spécifiques, tels que le monopole, l'entente ou la décentralisation, soit par des circonstances exceptionnelles comme une forte croissance rendant plus prévisible l'environnement au regard de la direction générale. Cette dernière peut alors répondre à la question : « Quel doit être le résultat de notre activité ? ». Elle connaît soit les objectifs que les opérationnels doivent atteindre, soit ceux qu'ils se proposent d'atteindre. Un contrôle par rapport à une norme qui inspire confiance prend alors tout son sens.

Les propositions que nous pouvons tirer de cette étude de la liaison environnement/contrôle budgétaire peuvent se résumer ainsi :

- Le contrôle budgétaire se développe dans un environnement prévisible et peu turbulent.
- Les critiques qui lui sont adressées aujourd'hui peuvent se comprendre par son inadaptation à un environnement de plus en plus turbulent.
- Le contrôle budgétaire est adapté à un environnement peu turbulent car :
 - Il permet d'optimiser les flux qui parcourent les entreprises.
 - Il simplifie les mécanismes d'allocation des ressources grâce à l'existence d'un *slack*.
 - Il permet des stratégies de diversification ou de forte croissance à moindre coût. La décentralisation, nécessaire pour gérer cette complexité accrue, peut alors être gérée grâce au contrôle budgétaire.

Cela fait du contrôle budgétaire un outil contingent à l'environnement. Toutefois, nous avons vu qu'il existe différents moyens de réduire l'incertitude à laquelle les entreprises ont à faire face. Nous avons d'ailleurs commencé à montrer que le contrôle budgétaire a une certaine plasticité qui lui permet de s'adapter. Cela doit dépendre tout à la fois des contraintes économiques (donc objectives) qui s'exercent sur les entreprises et de la façon dont les dirigeants les perçoivent (contraintes subjectives). Selon les cas, nous voudrions à présent montrer que le contrôle budgétaire peut être utilisé selon trois modèles ou idéaux types différents.

TROISIÈME PARTIE
TROIS IDÉAUX-TYPES DE CONTRÔLE
BUDGÉTAIRE

L'attitude des acteurs de l'entreprise explique sans aucun doute les différences constatées dans l'utilisation du contrôle budgétaire. Les dirigeants, notamment, pèsent d'un poids particulier sur le devenir de leur société. Aussi, leurs comportements sont retenus dans cette étude comme la variable d'explication de la diversité des applications du contrôle budgétaire. Les chefs d'entreprises réagissent aux contraintes et aux difficultés, en adoptant des postures singulières dans l'utilisation des budgets. Nous avons parlé de la plasticité du contrôle budgétaire dans le chapitre précédent, elle trouve, selon nous, son origine dans le comportement des responsables. En fonction des conditions économiques qu'ils rencontrent, les dirigeants se servent du contrôle budgétaire à plusieurs fins.

La littérature scientifique de gestion s'est depuis longtemps interrogée sur les usages possibles des budgets. Des listes de fonction ont été proposées pour expliquer leur utilisation : planification, évaluation, coordination, etc. Le contrôle budgétaire se voit attribuer un ou plusieurs rôles dans chaque entreprise. Un certain nombre de ces fonctions sont pourtant incompatibles deux à deux. A trop attendre des budgets, les contrôleurs budgétaires, ou leur hiérarchie, ont peut-être fini par les livrer à la critique. Nous souhaitons donc ici réfléchir sur les usages qui leur ont été attribués à leur naissance afin d'essayer de mettre à jour des modèles d'utilisation du contrôle budgétaire.

Notre but est de dégager un petit nombre d'idéaux types concernant l'utilisation du contrôle budgétaire, chacun d'entre eux faisant appel à une fonction dominante attribuée aux budgets. Mais les discours sur les budgets dans les entreprises que nous étudions sont touffus, voire confus et contradictoires. Il est difficile d'en tirer des conclusions claires, aussi un « détour de production » nous a-t-il semblé nécessaire pour comprendre l'usage qui en est fait. Pour cela, nous allons essayer de classer les cas d'entreprises à partir de variables qui semblent pertinentes pour interpréter les usages du contrôle budgétaire. Nous nous concentrerons notamment sur les attitudes de la direction générale, quant à la détermination des objectifs de l'entreprise et de la planification d'une part, et aux types de contrôle exercé d'autre part. Or Goold et Campbell (1987) ont déjà proposé un modèle intégrant ces deux variables. Nous l'utiliserons donc afin de dégager des catégories homogènes d'entreprises susceptibles d'utiliser de façon identique le contrôle budgétaire. Trois configurations stables se dégagent alors. Dans chacune d'entre elles, un ou plusieurs rôles pourraient dominer sans engendrer de contradictions.

Appliqué à nos cas, ce modèle se révèle fructueux et nous donne une bonne lisibilité de l'usage qui est fait des budgets dans chacune des entreprises étudiées. Si nous regroupons ces dernières autour de la typologie de Goold et Campbell, nous trouvons pour chaque configuration une utilisation majeure du contrôle budgétaire semblant correspondre à une dominante. Les critiques sur les budgets et les incompatibilités entre rôles pourraient alors être expliqués par une perte de cohérence ultérieure.

CHAPITRE SIX
THÉORIE ET FONCTIONS DU CONTRÔLE
BUDGÉTAIRE

Les fonctions du contrôle budgétaire apparaissent, à la lecture de la littérature scientifique de gestion, nombreuses et variées. Déjà, Stedry, en 1960, signalait la multiplicité des rôles qu'il attribuait au contrôle budgétaire. Il en retient principalement deux : la planification et le contrôle. Une lecture approfondie de son ouvrage permet toutefois de mettre à jour d'autres rôles (coordination, etc.). Depuis, beaucoup d'articles ont été écrits concernant la diversité des rôles du contrôle budgétaire, laissant parfois un sentiment de confusion. Le contrôle budgétaire semble résoudre un grand nombre de problèmes, parmi les plus compliqués, survenant dans les organisations. Mais cela fait beaucoup de fonctions pour un seul outil. Cette diversité des rôles attribués au contrôle budgétaire est peut-être à même d'expliquer certains des reproches qui lui sont adressés. Stedry (1960), à nouveau, avait déjà noté que les attentes multiples par rapport aux budgets n'étaient pas sans poser problème : « *A question might be raised, however, as to whether the interrelationship described can, in fact, be achieved with only one set of budgeted figures - a set which would need to serve both planning and control functions in an organization* ».

Le contrôle budgétaire a de nombreuses fonctions techniques, sociales et économiques. Il ne les remplit vraisemblablement pas toutes, du moins pas simultanément. En fonction de caractéristiques à définir, certaines peuvent prédominer, d'autres ne pas être assurées. Commençons par examiner, dans cette première partie, les fonctions du contrôle budgétaire définies par la littérature.

§1 Un panorama général sur les fonctions des budgets

Nous pouvons envisager les fonctions du contrôle budgétaire sous un angle très large ou dans une perspective plus technique. L'approche organisationnelle et l'école historique ont suivi la première voie. Mais c'est la deuxième approche qui nous intéressera plus particulièrement dans cette thèse.

A- Les budgets dans l'approche organisationnelle et l'école historique

Les fonctions du contrôle budgétaire peuvent être appréhendées de façon très générale comme un moyen pour l'entreprise de parvenir à ses buts ultimes. Cette vision organisationnelle du contrôle budgétaire s'accompagne d'une analyse historique mettant

en perspective le développement des entreprises sur longue période et les stratégies de contrôle développées.

Pour Otley (1977), un système budgétaire a pour finalité d'aider au contrôle organisationnel afin de s'assurer que les buts de l'organisation sont atteints. Se servant du paradoxe de Condorcet sur la non transitivité des préférences individuelles, il montre que les individus dans une organisation peuvent avoir des objectifs contradictoires qu'il s'agit de faire converger. Les buts de l'organisation ne sont donc pas forcément ceux des individus. Le rôle du contrôle budgétaire est d'essayer d'obtenir un accord des participants à l'entreprise sur quelques objectifs. Ces derniers deviennent alors ceux de l'organisation.

Tout aussi généraux sont les buts assignés par Hofstede (1967) au contrôle budgétaire. Ces buts finals sont de deux ordres : le contrôle budgétaire doit accroître la profitabilité des actionnaires et assurer le bien-être des salariés à tous les niveaux hiérarchiques. Ils sont atteints grâce aux budgets car les managers sont motivés par la recherche d'une meilleure performance et parce que ces derniers retirent une satisfaction accrue de leur travail. La motivation dépend elle-même de la pertinence des budgets et de l'attitude du « budgété ». La satisfaction est tributaire tout à la fois du poste mais aussi de la capacité à supporter la pression.

March et Simon (1958) s'intéressent aux problèmes de coordination dans les entreprises. Selon eux, deux formes de coordination sont possibles : par méthodes et par objectifs. A mesure que la taille de l'entreprise augmente, le second mode de coordination devient plus approprié car il permet de donner une plus grande autonomie aux agents. Le contrôle budgétaire est alors l'instrument permettant de gérer la coordination par objectifs. Couplé avec une départementalisation adéquate, le contrôle budgétaire permet d'éviter les conflits entre départements, en fixant des objectifs individuels aux différents acteurs. Pour Cyert et March (1962), les budgets ont une fonction politique dans la mesure où ils représentent un moyen de négociation. Ils fixent le cadre des solutions possibles et envisageables qui ont été obtenues par une amélioration à la marge des solutions antérieures.

Ces différents points de vue montrent quelques-uns des buts généraux associés au contrôle budgétaire sans toutefois être exhaustifs. Notamment, ils n'intègrent pas de perspectives dynamiques. Il n'en va pas de même avec les approches historiques. Une thèse classique sur le rôle des budgets est défendue par l'école historique de Harvard

menée par Chandler (Chandler, 1962, Chandler, 1977, Chandler et Deams, 1979) D'autres auteurs adhèrent également à ces travaux (notamment Johnson et Kaplan, 1987). Le contrôle budgétaire permet à la direction générale de faire face à une augmentation de la taille de l'entreprise et à l'accroissement de la diversité de sa production, en réduisant la complexité. Il remplit alors les rôles de contrôle (monitoring), d'allocation des ressources et de coordination. S'appuyant, comme la présente étude, sur des monographies historiques, ces auteurs analysent la naissance d'un système de contrôle budgétaire chez Dupont de Nemours et à la General Motors entre 1910 et 1925. Plus précisément, pour Johnson et Kaplan (1987), un système de comptabilité de gestion doit remplir des fonctions de planning, de contrôle, de communication, de motivation et d'évaluation. Dans cette perspective historique, plusieurs variables conditionnent l'évolution du contrôle. Pour Chandler, la stratégie joue évidemment un rôle essentiel. C'est la diversification des compagnies qui, entraînant une complexité accrue, rend nécessaire un nouveau mode de contrôle allégeant le travail de la direction générale. Cela permet à cette dernière de recentrer son activité sur les développements stratégiques. Le contrôle budgétaire apparaît dans cette analyse comme l'outil de gestion ayant permis l'instrumentation de la croissance de la grande entreprise grâce à une gestion par exceptions et un contrôle à distance. Pour Johnson et Kaplan, d'autres variables conditionnent la bonne utilisation du contrôle budgétaire. La stratégie joue toujours un rôle essentiel, mais d'autres variables comme la technologie ou l'environnement interviennent. Ils tempèrent également la relation stratégie/structure de Chandler. Le contrôle budgétaire étant un élément de la structure de l'entreprise, ils montrent que la comptabilité de gestion s'est développée, dans certains cas, avant les changements stratégiques et a même permis ces modifications.

D'autres études présentent les fonctions du contrôle budgétaire sous un jour très opérationnel et nettement plus technique.

B- Les rôles techniques des budgets

Il existe une littérature abondante traitant des rôles techniques du contrôle budgétaire, cette abondance générant même une certaine confusion. Le contrôle budgétaire est appréhendé sous des formes diverses au travers de la littérature, se voyant alloué des fonctions classiques qui reviennent de façon récurrente chez les différents auteurs, mais aussi des fonctions plus originales pour certains d'entre eux :

Tableau 10 : les rôles du contrôle budgétaire

Etudes	Rôles du contrôle budgétaire	
Baudet (1941)	la prévision et l'établissement du programme d'activité, l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions, la recherche des causes d'écarts et la fixation des responsabilités, la coordination entre les différents services, le contrôle comptable des coûts de revient standards.	
Samuelson (1986)	Buts principaux : planning coordination feed-back control responsibility control influencing the behavior of the budgetees passive purposes	sous-but : planning determination of financial commitments performance ratings motivating financial sound decision-making financial education budgeting as a ritual budgeting as a habit or according to usage
Lyne (1988)	Selon la littérature : forecasting planning coordination communication control motivation	Ses résultats : budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver ils servent à contrôler et à expliquer les écarts ils n'exercent pas de pression sur les salariés le degré de participation n'est pas grand
Hopwood (1974)	coordination planning	délégation d'autorité motivation
Barrett et Fraser (1977)	planifier motiver évaluer	coordonner éduquer
Hofstede (1967)	Selon sa revue de la littérature authorizing planning	forecasting, measuring
Otley (1977)	les budgets comme des objectifs, ils servent alors d'instruments de motivation. les budgets comme des prévisions (la fonction planning y est associée). les usages managériaux des budgets, notamment un moyen de communiquer entre partenaires. les budgets comme standards pour évaluer la performance. la participation dans l'établissement des budgets comme moyen d'augmenter la satisfaction au travail.	
Bunce et al. (1995) CAM-I	financial forecast cash-flow management setting objectives resource planning performance appraisal transfer pricing standard costs	cost control capital expenditure communicating plans corporate direction visibility personal objectives
Bouquin (1997)	instrument de coordination et de communication outil essentiel de gestion prévisionnelle outil de délégation et de motivation	

Les fonctions du contrôle budgétaire sont donc variées et très nombreuses. Une difficulté existe toutefois pour déterminer ce qui est important et ce qui existe vraiment. La question posée est donc de savoir si tous ces rôles sont vraiment à l'œuvre dans les entreprises. Agissent-ils tous en même temps ? Certains ne prédominent-ils pas selon des variables à définir ? Mais avant de répondre, il apparaît nécessaire de s'intéresser de plus près aux réalités et aux discours recouverts par ces différentes fonctions. Nous proposons pour cela notre propre liste qui tente de synthétiser celles mises à jour ci-dessus.

§2 Un essai de classification des fonctions du budget

Les différentes fonctions entrevues ci-dessus nécessitent d'être explicitées. De nombreux chercheurs ont contribué à développer notre compréhension de chacune d'entre elles. Un regroupement en catégories homogènes a été tenté afin d'en faciliter la lecture. Il a été effectué sur la base des similitudes observées entre fonctions. Mais de par la connexité de certaines fonctions, d'autres classements seraient sans doute envisageables.

A- Le budget comme une anticipation

Le budget est perçu comme une anticipation dans le cadre d'un contrôle budgétaire ayant pour fonction l'autorisation de dépenses et la prévision.

1/ Une autorisation de dépenses

La perception du budget comme une autorisation de dépenses est rarement évoquée dans la littérature académique. Dans ce rôle, le budget cherche à limiter les dépenses à un plafond et à un emploi déterminé par avance, limites auxquelles une filiale, par exemple, ne peut déroger. Ce rôle du contrôle budgétaire emprunte beaucoup à l'administration publique, où les agents travaillent dans le cadre d'enveloppes budgétaires déterminées. Les entreprises ne fonctionnent généralement pas de cette façon. Aussi peut-il être étonnant de trouver cette fonction citée dans certains ouvrages de gestion (Hofstede, 1967). Certes, des pratiques voisines peuvent être observées dans des entreprises de notre échantillon (cf. infra EDF-GDF notamment). Mais elles restent marginales et souvent transitoires. Pour le contrôle des investissements des filiales, cette

pratique est beaucoup plus fréquente. Nous sortons alors du cadre de cette étude où sont uniquement traités les budgets d'exploitation. Il faut noter la disparition de la référence à cette fonction depuis déjà quelques années dans la littérature scientifique. La similitude avec le budget administratif n'a pas survécu.

2/ Une prévision de résultats futurs

La perception du budget comme un outil de prévision est un thème beaucoup plus commun. Il consiste à déterminer le résultat en termes financiers des actions futures. Les chiffres du budget représentent alors la performance moyenne attendue des activités de l'entreprise. Un certain nombre d'études traitant de ce thème insistent sur la difficulté inhérente à l'exercice de prévision (Lowe et Shaw ; 1968 et 1970 ; Argyris, 1952). Comme le souligne Otley (1977), même si la prévision est possible, elle peut ne pas correspondre à une espérance de résultats futurs. Notamment si les objectifs fixés dans les budgets ont, en plus de la fonction de prévision, celle d'évaluation. Les managers lors de l'établissement de leur budget peuvent avoir la tentation de manipuler les prévisions. Otley cite un certain nombre d'études montrant l'existence d'erreurs importantes dans l'établissement de prévisions. Si les objectifs servent à motiver, ils sont alors des défis que les managers doivent relever. Ce ne sont plus des prévisions. Les managers peuvent avoir intérêt à créer un « *slack* »¹ dans leur budget, c'est-à-dire un excédent de ressources par rapport à leurs besoins (Schiff et Lewin, 1970). Un jeu se forme alors pour alterner création et consommation de ce *slack* entre les bonnes et les mauvaises années afin de générer une performance moyenne. Quand l'environnement est turbulent, d'autres biais risquent d'apparaître et d'annuler l'effet de la prévision. Les biais dans les prévisions dépendent aussi des perceptions, parfois fausses, des managers (Lowe et Shaw, 1968). Ainsi, les prévisions de vente sont elles sous-estimées en période de croissance et surestimées en période de récession. De même, les managers modifient leurs prévisions en fonction de l'utilisation qui en sera faite (Cyert et al., 1961 ; Cyert et March, 1963). Ces biais sont parfois accentués par des comportements malhonnêtes entre supérieurs et subordonnés (Read, 1962). Or il n'est pas toujours possible de corriger ces biais.

Lyne (1988) signale des études sur ce thème, et menées au Royaume-Uni, (Perrin, 1958 ; Dew et Gee, 1973 cités par Lyne, 1978) selon lesquelles les entreprises anglaises

¹ Que nous pourrions traduire par du jeu au sens de souplesse.

utilisent d'abord les budgets comme un exercice de prévision. Ses propres résultats confirment ces études : 60% des personnes interrogées considèrent les budgets comme une prévision. Pour les autres, ils s'agit de simples objectifs.

B- Le budget comme un moyen d'ajustement organisationnel

Le budget est un moyen de fixer des objectifs communs à l'ensemble de l'organisation. Une harmonisation entre les objectifs individuels peut ainsi être réalisée. Cela se fait de différentes manières, via des fonctions de communication, de coordination et de planification.

1/ Un moyen de communication

Le budget et le contrôle budgétaire peuvent apparaître comme des outils de communication entre les différentes parties de l'organisation (Simon et al., 1954 ; Otley, 1977 ; Johnson et Kaplan, 1987). Ils peuvent, par exemple, servir à informer les subordonnés des objectifs de la direction. Chacun connaît alors les objectifs stratégiques de l'organisation et le rôle qu'il joue individuellement dans leur mise en œuvre. Ils peuvent également donner des informations aux responsables hiérarchiques sur les performances « réelles » de leurs subordonnés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suffisent pas à véhiculer toute l'information pertinente existant dans l'entreprise, mais il diffuse une information quantitative assez synthétique. Parker (1978) a notamment montré comment les managers pouvaient communiquer les uns avec les autres grâce à ce type d'outil.

2/ Un moyen de coordination

Le budget apparaît aussi comme un moyen permettant à chacune des parties de l'organisation de se situer les unes par rapport aux autres et d'évaluer les contraintes auxquelles les autres ont à faire face. Dans ce cadre, le budget a une fonction d'intégration organisationnelle car il permet d'avoir une meilleure compréhension des différentes activités de l'entreprise. Cette fonction est à rapprocher de celle de planification, certains auteurs allant jusqu'à les assimiler (Samuelson, 1986).

3/ Un moyen de planification

La planification est, selon Otley (1977), différente de la prévision car elle est pro-active. La prévision se contente d'évaluer ce qui sera, la planification essaye déjà de modeler et de contrôler le futur. Elle fixe aux salariés les objectifs à satisfaire afin que ceux de l'organisation soient atteints. Elle détermine par ailleurs l'action à entreprendre pour améliorer la performance. Et enfin, elle fournit un modèle grâce auquel il est possible d'évaluer les changements survenant dans les différentes activités.

C- Les budgets comme standards d'évaluation de la performance

Le budget peut représenter un standard de l'évaluation de la performance d'un salarié. Comme il définit la consommation de ressources nécessaires pour réaliser une activité, la comparaison entre les montants prévus et réalisés peut être comprise comme un écart avec la performance souhaitée. C'est sans doute l'un des rôles les plus importants du contrôle budgétaire. Les agents ayant leurs objectifs propres, il faut éviter qu'ils les poursuivent au détriment de ceux de l'organisation (Hopwood, 1974). L'un des problèmes essentiels du contrôle budgétaire tient alors aux interdépendances pouvant exister entre différentes unités de la même entreprise. La performance d'une unité peut effectivement être acquise au détriment de celle d'une autre, il devient alors difficile de conserver l'objectivité qu'apportait une mesure quantitative (Baulmer, 1971). La performance d'un manager étant compliquée à définir, surtout avec pour seul critère le budget, il est possible d'avoir recours à d'autres indicateurs permettant d'enrichir l'évaluation. Mais, mis en concurrence avec d'autres critères d'évaluation, le budget peut affaiblir la lisibilité de la performance, en donnant des résultats contradictoires (Ridgway, 1956). Argyris (1952) traite également des dysfonctionnements du contrôle budgétaire comme moyen d'évaluation. Dans cette fonction de standard, le budget sert à limiter le *slack* organisationnel, en comparant les besoins prévus aux ressources réellement consommées (Cyert et March, 1963 ; Onsi, 1973).

A travers une série d'études, Hopwood (1972, 1974) montre une utilisation contrastée des budgets aux fins de contrôle. Il distingue trois attitudes différentes en matière de management : l'utilisation des budgets comme principal outil d'évaluation, l'utilisation du profit à long terme comme critère de jugement et l'évaluation non comptable. Ses études l'amènent à conclure que le deuxième style de management fait preuve d'une plus grande efficacité. Cela tend à réduire la pertinence des budgets comme critère de

jugement. Alors qu'Hopwood ne trouve pas de liens entre le style de management adopté et l'atteinte des budgets, Otley (1978), faisant la même étude, montre que les managers qui s'appuient sur le budget comme mode de contrôle (style 1 de Hopwood), ont plus de chance de les voir parfaitement réalisés. Aucune de ces deux études ne peut toutefois conclure à l'efficacité de cette utilisation des budgets mais elles montrent les dysfonctionnements découlant des pressions exercées par le budget.

Enfin, cette utilisation des budgets, et par conséquent du contrôle budgétaire, peut se révéler défailante en fonction de la complexité et de l'instabilité du système, des changements de l'environnement, de la culture managériale ou de la personnalité des supérieurs hiérarchiques (Murray, 1970, cité par Otley, 1977). D'autres études ont également envisagé les liens existant entre le comportement face aux budgets, la structure organisationnelle et l'environnement (Bruns et Waterhouse, 1975). Les managers, dans une structure très décentralisée, semblent assez satisfaits de l'utilisation faite des budgets. Le lien contraire apparaît dans les entreprises très centralisées. Le budget est alors perçu comme ayant peu de valeur et comme limitant la flexibilité des managers.

D- La motivation et la satisfaction grâce aux objectifs

C'est l'aspect le plus fréquemment traité dans la littérature sur les budgets. Aussi notre développement n'est il pas exhaustif mais porte seulement sur la définition des objectifs propres à motiver les cadres et sur leur satisfaction au travail (participation dans l'établissement des budgets).

1/ Des objectifs motivants

Les budgets peuvent être interprétés comme des défis lancés aux décisionnaires. Ils doivent donc être suffisamment ambitieux pour pousser à un bon niveau de performance (Locke, 1968), sans pour autant être source de découragement (Stedry et Kay, 1966 ; Carroll et Tosi, 1973). En principe, plus l'effort demandé par les supérieurs est élevé, meilleur devrait être le résultat obtenu. L'effet d'un objectif précis est également beaucoup plus fort qu'une vague exhortation à mieux faire. A l'inverse, l'une des études les plus célèbres sur l'aspect motivant des budgets (Stedry, 1960) montre qu'un budget implicite, où les objectifs ne sont pas formellement exprimés, donne de meilleurs

résultats qu'un budget assez difficile à atteindre. Toutefois, un budget difficile soumis aux gestionnaires afin de leur demander leur niveau d'aspiration s'avérera plus efficace. Les managers intègrent donc les résultats attendus pour former leurs propres normes de performance.

Argyris (1952), Simon (1954) et Hofstede (1967) montrent que les budgets sont motivants à la condition que les managers les intériorisent et les identifient à leurs propres objectifs. Cette intériorisation se réalise d'autant mieux qu'existe une bonne communication autour des budgets. Enfin, des variables culturelles, organisationnelles et personnelles interviennent permettant de mieux comprendre la motivation face aux budgets.

2/ Atteindre la satisfaction grâce à une participation accrue au processus budgétaire

La participation au processus budgétaire et à la détermination des objectifs peut être une source de satisfaction pour les « budgétés ». Cette implication peut toutefois n'être qu'une pseudo-participation, c'est-à-dire un moyen d'obtenir l'accord des opérationnels sur le budget déterminé par la direction (Argyris, 1952). Cela peut être aussi un moyen de communiquer sur les objectifs à atteindre ou de réduire les distorsions existant dans le processus budgétaire.

Hofstede (1967) fait de la participation un élément déterminant de la bonne perception des budgets et de l'attitude des « budgétés » à leur égard. Ces deux éléments agissent alors sur la motivation, facteur d'une meilleure performance.

L'un des éléments limitant la participation est le risque d'avoir des objectifs faciles à atteindre. Les « budgétés » peuvent limiter d'eux-mêmes les pressions s'exerçant au travers des budgets en se fixant des objectifs aisés. De plus, la participation n'est pas toujours souhaitée par les « budgétés ». Ils l'acceptent d'autant mieux qu'ils l'ont déjà expérimentée (French et al., 1966 ; Milani, 1975).

Les relations ne sont toutefois pas univoques. Selon Stedry (1960), la participation ne génère pas forcément de meilleurs résultats qu'un budget optimal, coordonné et imposé par la direction. La fixation d'objectifs pour chaque unité n'est pas indépendante de l'activité des autres sous-groupes.

Si les différentes fonctions du contrôle budgétaire, prises individuellement, soulèvent déjà un certain nombre de problèmes, leur combinaison deux à deux révèle par ailleurs des problèmes d'incompatibilité.

§3- Des divergences à surmonter

Les critiques adressées au contrôle budgétaire se comprennent mieux si l'on prend en compte l'incompatibilité entre certaines fonctions. Cela nous amène aussitôt à réfléchir sur les justifications à donner à la diversité des fonctions du budget.

A- Ces fonctions peuvent être incompatibles deux à deux

Toutes ces fonctions ne peuvent sans doute pas être activées en même temps. Des incompatibilités existent et ont été signalées de longue date par un certain nombre d'auteurs. Est-il possible d'utiliser les budgets et le contrôle budgétaire tout à la fois pour prévoir et pour évaluer la performance ? On peut craindre des comportements adverses de la part de ceux qui établissent les prévisions. S'ils doivent être contrôlés avec ces chiffres, alors les prévisions peuvent être systématiquement biaisées. L'étude de Cyert, March et Starbuck (1961) illustre parfaitement ce dilemme. Dans cette étude, les estimations divergent selon que les résultats sont présentés comme des ventes ou comme des coûts de production. La finalité de la prévision intervient donc comme un paramètre décidant de la valeur de l'estimateur retenu. Un contrôle effectué sur ces bases peut donc être problématique. Tout en étant conscient de ces biais, les managers ne peuvent réussir à les corriger.

Les objectifs de coordination et de motivation peuvent également être en contradiction. Coordonner impose de faire des arbitrages entre différentes divisions, supposées être en interdépendance. Cela entraîne alors inévitablement des frustrations de certains managers qui voient leurs possibilités de croissance ou de profit réduites (Baulmer, 1971). La solution est peut-être, comme le signale Hopwood (1974), de tenir plusieurs budgets. Certains sont diffusés au personnel afin de les motiver alors que d'autres sont conservés par la direction générale et servent à assurer une coordination accrue.

La motivation et l'évaluation de la performance peuvent s'avérer difficilement conciliables sous certaines conditions. Si des objectifs difficiles à atteindre sont fixés à un manager pour le motiver, il peut alors être conduit à tricher pour satisfaire les critères sur lesquels il est contrôlé. Cela va à l'encontre des intérêts à long terme de l'entreprise. Si les objectifs semblent difficiles à atteindre, alors la performance est plus faible que pour des objectifs simplement ambitieux (Stedry et Kay, 1966).

La coordination implique une participation active de la direction générale à la fixation des objectifs. Elle seule a une vision suffisamment globale de la situation du groupe qu'elle gère pour proposer des arbitrages aux différentes divisions. La participation des « budgétés » à la fixation des objectifs est alors réduite à sa portion congrue. La satisfaction au travail pouvant être retirée de cette participation (à supposer qu'elle existe, Otley, 1977) entre alors en conflit avec la coordination souhaitée par la direction.

L'une des études les plus célèbres concernant les contradictions du contrôle budgétaire est sans doute celle de Barrett et Fraser (1977). Elle synthétise les conflits entre les différentes fonctions du contrôle budgétaire et tente d'apporter des solutions. Ces deux auteurs commencent par expliquer que le contrôle budgétaire peut avoir cinq fonctions : planifier, motiver, évaluer, coordonner et éduquer, les deux dernières étant les moins importantes. Ces fonctions ne peuvent toutes être exercées au même moment car cela engendre des conflits. La planification et la motivation posent problème : « *un budget opérationnel fondé sur ce qui est le plus probable court le risque de fixer des objectifs si bas que la motivation en sera affectée* »¹. Motiver s'oppose aussi à évaluer : « *le budget le plus efficace pour l'évaluation pourrait être dénommé budget ex post facto [qui en prend compte les événements imprévus] (...mais...) la motivation risque d'être diminuée par l'usage d'un standard ex post facto dans le processus d'évaluation* ». Planifier s'oppose aussi à évaluer : « *la direction devrait préparer un budget réaliste (planification) (...mais...) l'effet sur la fonction d'évaluation peut cependant être réduit car ce n'est qu'à la fin de la période budgétaire que celui-ci servira à l'évaluation* ». Les auteurs donnent d'autres exemples de contradictions qu'ils jugent plus mineures. Ils proposent également des solutions pour réduire l'intensité de ces conflits. Les remèdes consistent, entre autres, à établir plusieurs budgets ou des budgets glissants sur l'année ou encore des budgets différenciés selon les niveaux hiérarchiques, etc. Ces solutions ne permettent pas de résoudre tous les problèmes. Elles en posent également de nouveaux

¹ Les traductions françaises sont celles de Harvard L'Expansion où a été traduit l'article durant l'été 1978.

et elles sont coûteuses à mettre en place. En définitive, nous devons rapprocher leurs réflexions des critiques qui sont adressées aujourd'hui au contrôle budgétaire et aux budgets et que nous avons évoqué dans l'introduction de cette thèse. La solution aux maux du contrôle budgétaire ne passe donc pas seulement par une sophistication croissante de l'outil, mais aussi par une réflexion sur les conditions nécessaires à son utilisation.

Nous pourrions faire nôtre, à ce niveau, la devise de Texas Instrument, telle qu'elle est rapportée par Peters et Waterman (1982) : « *More than two objectives is no objectives* ». A vouloir trop bien faire, en se fixant de multiples objectifs, aucun n'est réellement rempli. Le contrôle budgétaire rencontre sans doute ce problème. Celui-ci est potentiellement riche d'un grand nombre de fonctions, mais qui ne peuvent toutefois être activées toutes en même temps, sous peine de rendre le contrôle inefficace. Mais est-il nécessaire de les utiliser toutes en même temps ?

B- Les justifications théoriques à cette diversité des fonctions du contrôle budgétaire

La première explication à cette diversité des fonctions du contrôle budgétaire peut être trouvée dans le livre de Cyert et March (1963). Ces deux auteurs remarquent que les individus dans une organisation possèdent des objectifs qui leur sont propres. L'organisation n'a pas d'objectifs intrinsèques. L'agrégation des buts individuels constitue donc ceux de l'organisation. Aussi, des conflits et des contradictions entre les buts de chaque individu ou de chaque coalition, pour reprendre leur concept, ne peuvent manquer de surgir. Ce problème de compatibilité est impossible à résoudre si l'on suppose que tous les buts sont envisagés de façon synoptique. Les individus n'optimisent pas de manière globale tous les objectifs de l'entreprise, car cela peut se révéler impossible et conduire à des blocages organisationnels. Il importe donc d'apporter une attention séquentielle aux différents objectifs des individus dans l'entreprise, objectifs qui sont satisfaits les uns après les autres dans le cadre d'une rationalité locale. Ce raisonnement peut être transposé au contrôle budgétaire. Il faut alors supposer que toutes les coalitions déterminent un ordre temporel dans lequel seront examinées les différentes fonctions des budgets. Les différentes coalitions, et en premier lieu celle ayant sans doute le plus de pouvoir, la direction générale, commencent par s'occuper de planification, puis peut-être de coordination, et enfin d'évaluation. Si cela explique l'existence de différentes fonctions, cela n'empêche pas

les contradictions d'apparaître. Si le contrôle budgétaire a initialement été conçu pour une prévision, les problèmes vont surgir dans la phase d'évaluation. D'autres explications existent pour comprendre les problèmes qui nous occupent.

Une autre tentative d'explication est proposée par Samuelson (1986). Selon cet auteur, différents rôles du contrôle budgétaire coexistent simultanément. Cela crée souvent une confusion, notamment quand les managers qui l'utilisent lui attribuent une fonction différente de celle envisagée par les « budgétés ». Samuelson retient une explication d'abord conceptuelle, puis temporelle, pour justifier les différents usages du contrôle budgétaire.

Il fait, en premier lieu, une synthèse des rôles du contrôle budgétaire tels qu'ils sont proposés par une abondante littérature. Il en retient quatre :

- planning
- contrôle des responsabilités
- influence le comportement des « budgétés »
- rôles passifs

Il définit ensuite une seconde dimension, en notant que les managers donnent au contrôle budgétaire un rôle officiel (*articulated role*), un rôle officieux (*real role*) et un rôle voulu (*intended role* qui correspondrait à leurs intentions cachées). Le premier rôle apparaît au travers des documents et des discours officiels. Le second peut être mis en évidence à partir d'une observation attentive des usages des budgets. Le troisième est le plus difficile à découvrir. Il fait référence aux intentions des managers à l'égard des budgets, ces intentions, précise Samuelson, n'étant pas forcément partagées par tous.

A chacun de ces cas (rôle officiel, officieux ou voulu) peut correspondre plusieurs fonctions (planning, contrôle, etc.). L'auteur croise alors les deux dimensions. Il en déduit que le planning apparaît surtout comme un rôle officiel tandis que les rôles officieux et voulus sont orientés vers le contrôle de la responsabilité. Cette dichotomie entre le rôle officiel et les deux autres n'est pas nouvelle. De nombreux auteurs, selon Samuelson, se sont déjà penchés sur ce problème. En outre, ces deux dimensions (planning/contrôle de responsabilité) appartiennent, selon l'auteur, à deux conceptions opposées de l'entreprise. Le rôle de planning est prépondérant dans une entreprise centralisée alors que celui de contrôle est important dans une entreprise décentralisée.

La question se pose de savoir pourquoi le planning apparaît plus souvent comme un rôle officiel. L'auteur apporte plusieurs réponses :

1. La procédure du budget est identique dans les deux types d'entreprise. Les managers ont raison de dire qu'ils planifient mais ils ne font pas que cela.
2. La pratique voudrait que de bons managers doivent d'abord planifier.
3. Il est plus difficile d'expliquer que les budgets vont servir à juger car cela entraîne des comportements défensifs.
4. L'idée d'évaluation est plutôt développée dans des entretiens en face à face.
5. L'idée de planification n'est peut-être elle aussi qu'un mythe.

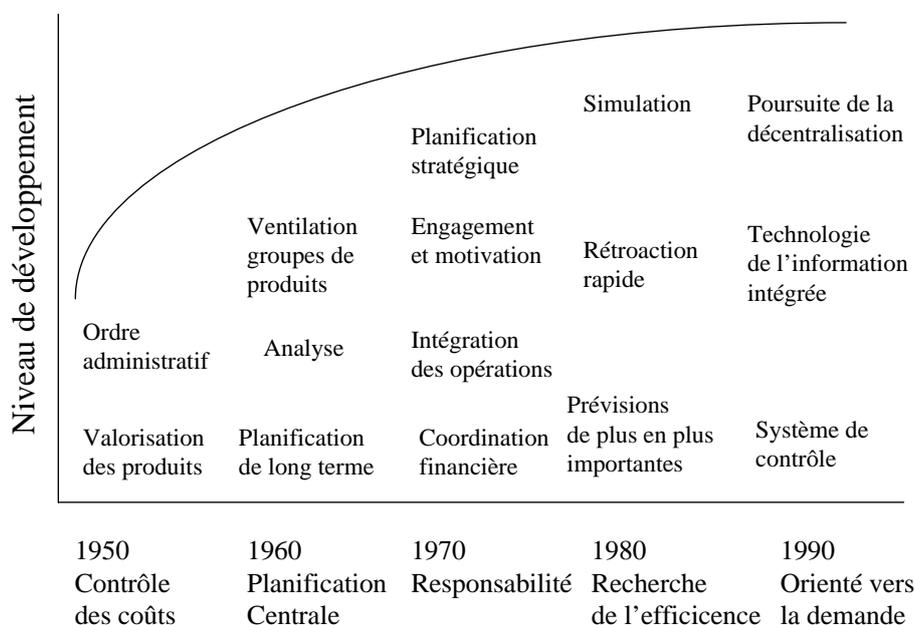
Son explication recouvre donc une dimension conceptuelle, mais il introduit également une dimension temporelle pour interpréter les différents rôles du contrôle budgétaire.

Au début de l'introduction du contrôle budgétaire, les trois rôles (officiel, officieux ou voulu) coïncident. Plus tard, les rôles officieux et les rôles voulus changent, tandis que le rôle officiel reste inchangé. Cette divergence peut s'expliquer. Lors du développement des budgets, les problèmes et les conflits sont peu nombreux, la situation économique est bonne, aussi le contrôle budgétaire est simplement utilisé comme un outil de planification. Mais, des problèmes organisationnels commencent à émerger. On attribue alors un rôle officieux de surveillance au contrôle budgétaire. L'apparition d'une situation de crise économique dans les années soixante-dix et le développement d'une grande décentralisation renforce cette tendance. Mais une certaine inertie des pratiques et des comportements donne encore toutefois une place importante à la fonction de planification. Cette inertie s'explique peut-être par la perception positive de la planification alors que le contrôle et la responsabilité véhiculent certaines images négatives, tel un aspect punitif. L'auteur conclue alors par une hypothèse selon laquelle les fonctions actuelles du contrôle budgétaire dépendent des rôles qui lui ont été attribués lors de sa première utilisation et des difficultés à les faire évoluer.

Le thème, développé ci-dessus, d'une sédimentation des rôles du contrôle budgétaire au fil du temps est repris et approfondi par Arwidi et Samuelson (1993). Ces auteurs distinguent tout d'abord une phase qu'ils nomment « *pré-budgétisation* ». On la retrouve dans les cas de cette étude, au moment de l'introduction du contrôle budgétaire, dans les hésitations de nos entreprises. Ils analysent ensuite le développement du contrôle budgétaire comme une amélioration graduelle et continue de la technique de gestion dont disposent les entreprises. Le contrôle budgétaire s'enrichit

de nouvelles fonctions au fur et à mesure. Cette amélioration est fonction des conditions économiques rencontrées par les sociétés, de l'état de l'art en gestion et du type de structures adoptées (voir le graphique ci dessous). Cette vision linéaire ne correspond pas à ce qu'ils nous a été possible d'observer sur les entreprises françaises de cette étude. La diversité des usages du contrôle budgétaire s'affirme dès le départ. Même si certains cas évoluent, c'est plutôt la stabilité de chacun d'entre eux pris individuellement qui domine. Les ajustements dans la manière d'utiliser le contrôle budgétaire sont graduels et évoluent dans un sens qui ne doit rien à une quelconque évolution temporelle, mais bien plus à une modification de fond des problèmes rencontrés par les entreprises.

Figure 9 : Les modifications des rôles du contrôle budgétaire 1950-1990



D'après Arwidi et Samuelson (1993)

Une autre explication est possible pour comprendre la divergence de rôles observée. Le contrôle budgétaire, appliqué à différentes fonctions de l'entreprise, comme par exemple la production, les services commerciaux ou d'approvisionnement, peut remplir des rôles différents pour chacune d'entre elles. Dans la production, le plus important est peut-être de mieux coordonner les différentes activités. Les services commerciaux sont, pour leur part, surtout soucieux de motiver leurs représentants afin d'accroître les marchés disponibles. Les approvisionnements enfin peuvent être préoccupés par les prévisions d'activité, celles-ci guidant ensuite leur politique d'achat. Cet aspect n'a pas été développé par la littérature. Il est cité pour mémoire, mais ce n'est pas l'approche

retenue dans cette étude car il n'apparaît pas confirmé par nos observations. Il en va de même pour l'hypothèse posée, notamment par Barrett et Fraser (1977), selon laquelle les fonctions du contrôle budgétaire pourraient varier selon les niveaux hiérarchiques.

Hopwood (1974) remarque également que les budgets ne sont pas utilisés de la même façon par toutes les entreprises : « *Budgets vary from organization to organization : the planning of future capacity in the electricity supply industry, for instance, is a completely different task than planning for fashion boutiques. A new power station takes about eight years to design, commission and construct ; a new shop on a short term lease, perhaps a matter of months. Not only are the durations of projection different, but these in turn influence the uncertainties to be coped with and the commitments and constraints incorporated into the ongoing budgetary process* ». La durée du cycle d'activité de chaque industrie, et l'incertitude ainsi créée, expliquent, voire justifient, selon cet auteur, des utilisations différentes du contrôle budgétaire. Certains rôles sont mis en avant par des entreprises ayant des caractéristiques différentes. Ce n'est sans doute qu'une vue partielle, mais intéressante, des variables permettant d'expliquer les différences observées dans l'utilisation du contrôle budgétaire par chacune des entreprises.

Ce problème de la multiplicité des fonctions d'ou outil de gestion dépasse le cadre du contrôle budgétaire. Ainsi, Midler (1986), étudiant les « *machines de gestion* » dans l'industrie automobile, insiste sur la cohérence des situations technico-institutionnelles dans lesquelles se développent les innovations de gestion. Commentant le concept de temps opératoire utilisé sur les chaînes de production, il remarque qu'il est « *multi-usages car il a une histoire où les objectifs de son créateur ont été depuis longtemps oubliés, tandis que d'autres le développaient en pensant aux autres fonctions qu'il pouvait remplir. Le résultat est une capacité de résistance fantastique à toute tentative de remise en cause d'un instrument tellement utile, mais dans des sens divers* ». Il montre ainsi clairement comment l'utilisation des temps opératoires, outil idéal entre 1955 et 1965 dans l'industrie automobile, devient tout à fait inefficace dès les années soixante-dix et déclenche même des conflits. Au regard de cette analyse, le contrôle budgétaire peut être analysé comme une machine de gestion qui a perdu sa pertinence. Les multiples fonctions qu'il assume sont dès lors utilisées sans précaution et ne correspondent plus aux situations qui les ont vu naître.

On peut alors se demander de quelle manière le contrôle budgétaire permet de faire face aux problèmes que rencontrent les entreprises. Quelles sont, parmi tous celles citées, les

fonctions que remplies réellement le contrôle budgétaire ? Certaines ne prévalent-elles pas en fonction de paramètres à définir ? La revue de la littérature a montré que le contrôle budgétaire a des rôles très variables. On pourrait alors poser l'hypothèse qu'il existe différentes opportunités d'application de la procédure budgétaire, mettant en œuvre des fonctions spécifiques. L'approche retenue privilégie le style de management stratégique de la direction générale.

CHAPITRE SEPT
VERS TROIS IDÉAUX-TYPES

Une thèse classique à propos du contrôle de gestion en général et du contrôle budgétaire en particulier nous dit qu'ils constituent un outil d'intégration entre les unités différenciées d'une entreprise. Ainsi, Bouquin (1997) reprenant les apports de Lawrence et Lorsch (1967) remarque : « *les unités qui composent toute organisation estiment souvent faire face à des environnements d'incertitudes différentes. Les dispositifs de contrôle doivent donc respecter les spécificités de chaque unité, c'est-à-dire instaurer une nécessaire différenciation (...). En contrepartie, le contrôle doit intégrer, c'est-à-dire permettre d'arbitrer les conflits et de coordonner les unités différenciées qui, appartenant à la même organisation, doivent respecter certaines solidarités* ». Il n'y a aucune raison pour que toutes les entreprises adoptent des différenciations semblables et utilisent les mêmes outils d'intégration. Confrontée à des problèmes spécifiques, chacune d'entre elles doit apporter des réponses appropriées. En allant plus loin, il n'y a non plus aucune raison pour qu'un même outil soit utilisé pareillement dans toutes les entreprises. Elles disposent d'un degré de liberté qui leur permet d'en faire varier les modalités de fonctionnement. Le contrôle budgétaire en tant qu'outil d'intégration peut donc être utilisé de façon différente par des entreprises ayant des contraintes singulières.

C'est ce que nous retrouvons dans nos études de cas. La diversité des applications du contrôle budgétaire peut, au premier abord, montrer une multitude d'expériences singulières. Afin d'essayer de réduire cette complexité, nous allons d'abord passer par un « détour de production » en utilisant une grille théorique d'interprétation qui explicitera les particularités observées. Il importe que cette grille d'analyse prenne en compte des variables pertinentes pour l'étude du contrôle budgétaire. C'est pourquoi, nous avons retenu celle de Goold et Campbell (1987), puisqu'elle met justement en regard le degré de décentralisation d'une société avec le type de contrôle utilisé. Nous proposons que ces variables nous servent à prendre en compte les modalités de différenciation/intégration.

Dans un premier temps, nous allons présenter le cadre théorique de Goold et Campbell. Une fois cette présentation effectuée, nous essayerons de justifier notre choix, notamment en comparant cette grille d'analyse à d'autres grilles concurrentes afin de montrer ses avantages. Enfin, dans un troisième temps, nous isolerons les trois cas types sur lesquels s'appuient notre interprétation de l'utilisation du contrôle budgétaire. Trois modèles de contrôle budgétaire sont alors sous-jacents à ces configurations.

§1- Un modèle pour interpréter

Dans une étude de 1987, Goold et Campbell montrent l'existence de différents types de management stratégique en fonction de l'attitude du centre, ou direction générale, dans la planification de la stratégie et dans son contrôle. En fonction de ces deux paramètres, ils définissent huit configurations possibles. Elles sont ensuite réduites à trois, les plus stables. Les cinq autres sont considérées comme des formes transitoires ou des impasses adoptées provisoirement par les sociétés.

Le contrôle budgétaire est un outil de la direction générale. Celle-ci prend bien souvent l'initiative de l'implanter dans l'entreprise. Il peut être pertinent de retenir l'attitude et le comportement du centre comme élément déterminant les fonctions du contrôle budgétaire, et par là même sa configuration. En retenant le cadre d'analyse de Goold et Campbell, nous souhaitons montrer que les cas d'entreprises rencontrés dans nos études correspondent à des styles de management stratégique distincts, impliquant l'attribution de rôles particuliers au contrôle budgétaire au sein de chacune des configurations retenues.

Goold et Campbell distinguent deux axes : le degré de participation du centre dans la définition des objectifs (participation à la planification) et le type de contrôle exercé. Ils présentent ainsi leur typologie :

Il importe à présent de décrire les trois configurations qui apparaissent les plus stables dans l'analyse de Goold et Campbell, les autres apparaissant comme des formes transitoires. Il s'agit de la planification stratégique, du contrôle stratégique et du contrôle financier.

A- La planification stratégique

Le centre dans cette configuration (*strategic planning*) considère qu'il influence le développement des stratégies des opérationnels. Il agit de deux manières : en demandant l'établissement de plans d'une part, et en participant à cette planification d'autre part. Par contre, il accorde moins d'importance au contrôle. Les objectifs sont ainsi appréhendés dans une perspective de long terme. Le *credo* de ces sociétés pourraient être « *centraliser la stratégie et décentraliser les opérations* » (46, 59)¹. Ce modèle implique également une sorte de démocratie des affaires. De très nombreux points de vue sont pris en compte pour aboutir à la décision finale. Mais à l'issue de cette concertation, la décision est prise par le centre.

Ces entreprises ont des structures organisationnelles où la notion de responsabilité n'est pas toujours clairement établie, contrairement aux entreprises du contrôle stratégique et du contrôle financier. Les hypothèses de base servant pour la planification sont notamment établies par le centre (51). Une très grande attention est portée dans ces entreprises aux budgets des investissements. Le principal problème est de savoir si les besoins des opérationnels sont compatibles avec les ressources dont dispose le centre (55). De très nombreux contacts informels ont lieu afin que le centre réunisse et traite les informations avant de décider.

C'est le centre qui gère les interrelations entre les unités, telles que le transfert de technologie par exemple. C'est aussi lui qui traite de la fonction d'allocation des ressources, particulièrement importante dans ce type d'entreprise. Le centre cherche, grâce à la planification, à construire son cœur d'activité (64) et à mettre à jour les opportunités de développement interne.

¹ Les chiffres entre parenthèse renvoient à la pagination de l'ouvrage de Goold et Campbell.

L'aspect contrôle n'est pas très développé. Si les objectifs font l'objet d'une surveillance, une certaine flexibilité est acceptée lorsqu'il s'agit de juger les opérationnels. Les objectifs sont à la fois de court et de long terme, financiers et non financiers. Ils émergent de la stratégie et s'y rapportent (66). Il n'y a pas de formalisme particulier pour la présentation des résultats. Les écarts par rapport aux objectifs sont commentés et analysés dans les cas exceptionnels. Les objectifs servent plus à indiquer une orientation générale qu'ils ne constituent une fin en eux-mêmes (67). Cela provient essentiellement de la difficulté à établir des objectifs qui ne soient pas uniquement financiers. Enfin, la réduction du nombre d'informations apportées par le système de *reporting* permet de décharger la direction générale d'un travail excessif.

En conclusion, ces entreprises sont assez centralisées. Il existe beaucoup de relations entre les différentes unités qui les composent (divisions ou *business*). La coordination est effectuée par le sommet stratégique, également très actif dans les phases de réorganisation. La différence entre ces entreprises et les entreprises divisionnelles classiques réside surtout dans les modalités d'intervention du centre concernant la mise au point de la stratégie. Il y a une grande flexibilité dans la fixation des objectifs et dans leur réalisation. Ceci permet de tenir compte de l'arbitrage possible entre différents objectifs. Ce sont surtout des entreprises de secteurs turbulents qui ont des risques stratégiques à prendre. Les caractéristiques communes des entreprises du modèle de la planification stratégique peuvent être résumées ainsi (Goold et Campbell, 1987, 70) :

- Le développement de l'activité est confié à la responsabilité des opérationnels mais on encourage aussi les points de vue des autres niveaux et les interactions entre unités.
- Il existe des plans qui ont pour but d'accroître la qualité de la pensée stratégique et de faire passer les idées du centre.
- Le centre intervient pour encourager les choix stratégiques et faire des suggestions aux opérationnels.
- Le centre coordonne et intègre les différentes stratégies.
- Le centre alloue des ressources et définit les priorités entre les différentes options.
- Les nouvelles idées d'investissement viennent des opérationnels et du centre.
- Des buts de long terme et de court terme, financiers et stratégiques émergent des plans.
- Il existe un système de *reporting* des opérationnels vers le centre.
- Le mode de contrôle est flexible, les visées stratégiques les plus larges sont prises en compte.

Il existe deux modèles dérivés de celui-ci : la programmation stratégique et la délégation stratégique. Le premier combine une influence forte du centre dans la planification avec un contrôle stratégique fort. Il ne diffère du management centralisé que sur quelques points. Le second style implique une participation moindre du centre à la planification. Considérés comme des modèles déviants ou transitoires, ils ne sont pas plus développés dans le cadre de cette étude.

L'entreprise correspondant le mieux à une entreprise à planification stratégique est EDF-GDF. C'est une entreprise décentralisée, presque de façon « naturelle », puisque la nationalisation d'unités, implantées souvent localement, a imposé une structure régionale. Mais la décentralisation ne constitue jamais un état idéal que les entreprises de ce groupe cherchent à atteindre. Elle ne s'affirme pas comme leur problème prioritaire. D'autres cas doivent aussi être rattachés à cette configuration, et pas seulement des entreprises publiques.

B- Le contrôle stratégique

Dans cette configuration (*strategic control*), le centre prend part au processus de détermination de la stratégie des unités mais en donnant un maximum d'autonomie et d'initiative à ces dernières. Il intervient moins que dans le cas précédent. Il vérifie plus le respect des règles de planification qu'il n'intervient dans les choix (86). Il exerce également un contrôle assez strict sur les objectifs à la fois financiers et stratégiques.

Le rôle du centre est d'aider à l'éducation et au développement des managers en les orientant dans leurs procédures. L'un des thèmes majeurs dans ces sociétés est la création d'unités indépendantes, au sein d'une structure par divisions. Cette indépendance peut déboucher sur des problèmes de baronnies et ne permet pas d'exploiter les synergies aussi facilement que dans le modèle de la planification stratégique. Le centre est impliqué dans l'examen des plans stratégiques. Il en fournit les grandes lignes (89). Il s'assure que les propositions faites par les divisions sont en accord avec la stratégie générale, qu'elles sont suffisamment ambitieuses et qu'il n'existe pas d'autres solutions plus intéressantes. Il teste essentiellement la logique des propositions qui lui sont faites (91). Ce mode de gestion consomme une part importante du temps des managers du centre. Ainsi, dans les cas qui illustrent cette configuration, le thème de la direction générale « débordée » est récurrent. Par comparaison, les

entreprises classées parmi les planificatrices stratégiques font le même effort d'analyse de la planification mais en le poussant plus loin et en insistant sur certains domaines jugés sensibles. Par contre, les entreprises adeptes du contrôle financier limiteront leur processus de planification à l'examen des budgets.

Les divisions établissent leur propre stratégie, et le type de structure adoptée devrait éviter d'avoir à gérer des interdépendances entre divisions. Le rôle de coordination que joue le centre est donc moins fort que dans les entreprises adeptes de la planification stratégique. La fonction d'allocation des ressources est vitale (94). Les divisions proposent au centre des opportunités d'investissement. Mais le centre reste juge en dernier ressort de ses possibilités. Ces entreprises utilisent des techniques de gestion de portefeuille d'activités mais dans les cas historiques développés, on ne trouve aucune matrice, cet outil ayant été développé plus tard. Le choix dans l'allocation des ressources n'est pas seulement réalisé en fonction de critères financiers mais tient compte d'un contexte stratégique global.

Les modes de contrôle utilisés sont fortement liés au processus de planification. Les objectifs contrôlés viennent du plan. Ils sont à la fois financiers et non financiers, de court et de long terme. Toutefois, les objectifs non financiers restent assez difficiles à définir. Les objectifs sont à la fois le résultat du processus de planification et un contrat entre le centre et les managers opérationnels. Contrairement aux entreprises adeptes de la planification stratégique, les sociétés de cette catégorie ont un système élaboré de surveillance des écarts. Ce sont les objectifs de court terme qui sont les plus surveillés. Si les performances affichées lors du contrôle ne sont pas bonnes, cela a des conséquences pour le management. La « politique de la carotte et du bâton » se manifeste notamment par un *turn-over* élevé des cadres, sujet à une promotion ou à un renvoi, et par un plan d'incitations financières (99). Pour tempérer la rigueur de l'évaluation, le prétexte du nécessaire respect de la stratégie à long terme peut être avancé. Les managers ont donc la possibilité d'expliquer leur performance (100). Cela permet d'atténuer les déviances dans les cas où seuls les budgets sont utilisés pour juger de la performance d'un cadre. L'utilisation d'un programme de *stock-option* est aussi un moyen de réduire les attitudes opportunistes liées aux budgets.

En résumé, le centre ne planifie pas directement. Il s'assure que le processus de décision est correct. Il intervient occasionnellement pour les grosses acquisitions. Les divisions sont assez indépendantes les unes des autres. Le centre est impliqué dans l'examen des plans stratégiques et des budgets. Ces derniers sont très utilisés et aident le centre à

vérifier la cohérence d'ensemble. Une tendance à la bureaucratie et à l'inflation de papier est observable lorsque les procédures sont trop formelles. Les modes de contrôle servent à établir la performance, les objectifs fixés ayant été négociés entre le centre et les divisions. Devant la difficulté à établir des objectifs stratégiques clairs, la direction a tendance à se focaliser sur les budgets. Des considérations de long terme peuvent être invoquées pour justifier les mauvais résultats des budgets. En outre, les consultants sont utilisés pour analyser les problèmes stratégiques. Au total, les caractéristiques de ces entreprises peuvent se résumer comme suit :

- L'ensemble de l'entreprise est éclaté en divisions qui ne nécessitent pas ou peu de coordination de la part du centre, donc peu d'effets de synergies, mais beaucoup de coordination dans chacune des divisions.
- Les divisions proposent une stratégie au centre.
- Le processus de planification de l'entreprise a pour vocation d'améliorer la réflexion des managers.
- Le centre fait peu de propositions aux managers.
- Il alloue surtout des ressources et fait des choix entre les différents projets concurrents.
- Ce sont les divisions qui proposent généralement les nouveaux investissements.
- Les objectifs cherchent à prendre en compte des notions de long terme et de court terme, des variables financières et non financières.
- Le centre reçoit régulièrement des informations écrites concernant les performances des divisions.
- Un contrôle assez strict est exercé par comparaison des objectifs du plan et de la réalité.

Les entreprises représentatives de cette catégorie sont essentiellement Saint-Gobain et Pechiney. Pour les entreprises de ce groupe, il faut décentraliser des activités imbriquées dans un réseau complexe d'interdépendances, partageant des circuits de vente en commun, des procédés technologiques, un accès aux matières premières et parfois des fonctions d'usage, par exemple une interchangeabilité des produits.

C- Le contrôle financier

Dans le modèle du contrôle financier (*financial control*), le centre valide les objectifs, s'en sert comme outils d'évaluation et prend toutes les mesures propres à dynamiser ses

cadres. Il n'existe pas, dans ce modèle, de système de planification formelle. Le centre s'intéresse essentiellement aux résultats financiers, c'est-à-dire à une performance de court terme.

La direction générale exerce peu d'influence dans la formulation de la stratégie. Elle est laissée à la discrétion des divisions. Les objectifs reflètent alors essentiellement des préoccupations de court terme. La direction n'indique ni les objectifs à atteindre, ni la façon de les définir. Elle sanctionne les plans proposés par les différentes divisions. Les interdépendances existant entre les différentes divisions ne sont pas prises en compte. La structure formelle est assez semblable à celle des entreprises adeptes du contrôle stratégique. C'est une structure divisionnelle et la philosophie de ce type de sociétés se fonde sur une grande décentralisation. Le centre attend des divisions qu'elles génèrent du résultat. Ces dernières rendent compte directement au centre qui est d'une taille généralement restreinte.

Les objectifs sont déterminés pour une courte période, en général un an. Ils sont soumis directement par les divisions au centre qui se contente de les approuver ou de les rejeter sans intervenir dans leur construction. Le centre exerce une influence restrictive, par la menace d'un rejet des budgets par exemple, plutôt qu'une influence positive sur les divisions (118). La direction générale s'intéresse seulement aux conclusions permettant de déterminer les objectifs, sans chercher à en connaître les détails. En cas de dysfonctionnement, le centre envoie une petite équipe, généralement de comptables, faire une inspection (117). Le centre peut donner des conseils, mais ce sera alors sous une forme essentiellement informelle.

Les modalités de contrôle sont très simples. Les divisions doivent respecter leurs objectifs sous la menace de sanctions pour leurs managers. En cas de succès, ces derniers bénéficient d'avantages pécuniaires ou de responsabilités supplémentaires. Le rôle du centre est, par là même, de dynamiser les managers en charge des différentes divisions. Il cherche donc à exercer une pression pour obtenir une bonne performance. Ceci nécessite un système de navette entre le centre et les divisions afin de statuer sur un engagement de performance. Les objectifs doivent représenter des défis. Les carrières dépendent de cette confrontation. En cas d'écart persistant entre le budget et les réalisations, le centre prend très rapidement une décision afin de remédier à la situation. La règle définissant une bonne gestion dans ce système est le respect du budget. Lorsque l'activité est instable ou les marchés imprévisibles, ce type de management devient problématique. En effet, il est alors difficile de respecter le budget

et donc d'établir un jugement équitable. C'est dans ce système que le *turn-over* des cadres est le plus important. Une grande pression est exercée sur les managers afin qu'ils satisfassent aux budgets. Le système d'incitations financières ne diffère pas de celui que l'on peut trouver dans les entreprises du contrôle stratégique.

En résumé, ce sont des entreprises qui n'ont pas de système formel de planification et sont surtout préoccupées par les résultats financiers. Les critères de jugement sont de court terme. Le centre sanctionne les choix stratégiques pris par les filiales plutôt qu'il ne les suggère. La structure est la même que dans le modèle précédent. Les problèmes de coordination sont souvent relégués au second plan. Dans ce type de management stratégique, on ignore les problèmes d'interdépendance entre activités. Le centre donne très peu de conseils, il laisse les managers prendre leurs responsabilités. Les objectifs fixés sont clairs et doivent être strictement respectés. Ils deviennent de plus en plus ambitieux au fur et à mesure du temps afin d'exploiter au mieux les capacités des managers. Les budgets sont ici essentiellement perçus comme des contrats entre les agents. Les caractéristiques des entreprises du contrôle financier sont :

- Une grande délégation de responsabilité pour le choix de la stratégie.
- Un flot d'informations important entre le centre et les divisions.
- Un budget au centre de toutes les préoccupations.
- Le centre évite d'intervenir auprès des divisions.
- Les critères de choix de projets sont clairs et reposent sur des données chiffrées.
- Le centre est supposé toujours réussir à déterminer les bons projets.
- Le budget est surtout vu comme un contrat entre le centre et les managers opérationnels.
- Le suivi budgétaire est d'une périodicité très courte.
- Une très forte pression est exercée sur les cadres pour améliorer la performance, ce qui peut conduire à un *turn-over* important.

Un style de management stratégique proche de ce dernier est également identifié par les auteurs. C'est celui de la programmation financière. Selon Goold et Campbell, ce ne peut être qu'un style transitoire. Un tel management demande une implication plus grande du centre dans le processus de planification.

L'entreprise représentant le mieux cette catégorie est Total.

D- Deux cas particuliers et transitoires le holding et l'entreprise centralisée

Il est nécessaire pour être complet d'évoquer rapidement les deux derniers cas définis par Goold et Campbell et non utilisés dans cette étude. Une fois encore il s'agit, pour les auteurs, de situations transitoires. Mais elles méritent une attention plus particulière. Les entreprises adoptant ce style de management stratégique passent plus ou moins rapidement à l'un des autres cas développés ci-dessus.

Dans le cas de la holding, le centre intervient très peu. Il se contente d'agir comme un gérant de portefeuille. Il fixe peu de directives concernant le processus de planification et laisse les filiales libres de réinvestir leurs propres fonds dans leur activité. Les différentes divisions constituant le holding pourraient, et parfois devraient, être gérées comme des entreprises autonomes. Elles contribuent juste à financer les frais généraux du centre. Les entreprises appartenant à ce groupe semblent avoir des performances bien moindres que leurs concurrentes. Ceci expliquerait pourquoi ce n'est pas une forme viable.

Totalement opposées aux holding, les entreprises centralisées voient leur centre très impliqué. Il détermine les stratégies à suivre pour chaque secteur d'activité et procède à l'allocation des ressources nécessaires en fonction de ces stratégies. Les opérationnels ne peuvent alors être tenus pour responsables que de la façon dont ils ont appliqué les consignes. La force d'un tel style de management tient dans la possibilité qu'il offre au centre de tout contrôler, diminuant ainsi le risque de comportements adverses. Il est efficace dans des entreprises intégrées verticalement, ayant un fort degré d'interdépendance entre les unités. Le problème essentiel associé à ce style de management tient dans la capacité limitée du centre à tout gérer, ce qui peut induire un manque de flexibilité.

Cherchons maintenant à justifier le choix de cette grille théorique, notamment en la confrontant avec des analyses concurrentes mais aussi en insistant sur l'importance des deux axes privilégiés par Goold et Campbell.

§2- Justification de ce cadre théorique

Le cadre d'analyse retenu est une typologie. Son choix peut être justifié en la comparant à des modèles concurrents. Il est alors possible de montrer comment les apports de Goold et Campbell permettent de prendre en compte un grand nombre d'éléments pertinents pour notre analyse. Au travers de la planification et du contrôle, notions aux multiples facettes, sont compris les problèmes de structuration des entreprises, de décentralisation, etc. Ce sont autant d'éléments intervenant dans le fonctionnement du contrôle budgétaire.

A- Evaluation par rapport à des typologies concurrentes

D'autres typologies existent et auraient pu être utilisées. Si elles n'ont pas été retenues c'est qu'elles définissent un cadre plus étroit pour notre compréhension de l'ensemble des variables affectant le contrôle budgétaire. Il est toutefois nécessaire de développer ces modèles concurrents, en les expliquant afin de justifier le choix que nous avons porté sur le modèle de Goold et Campbell, ce dernier semblant prendre en compte plus de variables.

Simons (1990), utilisant la typologie de Miles et Snow (1978), trouve des comportements différents vis-à-vis des budgets selon le type de stratégie suivie. Chez les « *defenders* », c'est surtout le centre qui gère les budgets alors que pour les « *prospectors* », les opérationnels sont plus impliqués dans la gestion budgétaire. Ce faisant, il montre des attitudes différenciées dans l'utilisation du contrôle de gestion selon le type de stratégie mis en place. Cette approche est cohérente avec celle de Goold et Campbell, mais pose un cadre d'analyse plus étroit. Les caractéristiques du système de contrôle ne sont en effet pas envisagées de façon approfondie, seule la place des acteurs dans la structure entrant en ligne de compte.

Hopwood (1972 et 1974) définit une typologie des utilisations du contrôle budgétaire autour de trois axes :

- Le management sous contrainte du budget (*budget constrained style of evaluation*) : il faut impérativement entrer chaque année dans l'enveloppe budgétaire. C'est une version très stricte du contrôle budgétaire.

- Le management à long terme du profit (*profit conscious style of evaluation*) : il s'agit alors de minimiser les coûts à long terme et donc d'utiliser prudemment la comptabilité et le contrôle budgétaire.
- Le management sans la comptabilité (*nonaccounting style of evaluation*) : le contrôle budgétaire et la comptabilité tiennent alors une très faible place dans l'évaluation faite par le supérieur.

Ces différents styles de management présentent chacun des avantages et des inconvénients. Otley (1978) reprenant cette typologie contestée, ou du moins modifiée, certaines des conclusions quant à ces avantages et inconvénients. Quoique assez riche, cette typologie laisse de côté certains aspects essentiels pouvant permettre de mieux comprendre le contrôle budgétaire. Seul l'un des axes utilisés par Gould et Campbell se retrouve chez Hopwood, à savoir le style de contrôle. Cette focalisation sur le mode d'évaluation qui n'est que l'un des rôles du contrôle budgétaire ne permet pas de prendre en compte d'autres variables tout aussi importantes. D'autres dimensions qui paraissent essentielles méritent d'être réintégrées dans l'analyse. Ainsi, le type de structure formelle adopté par l'entreprise n'est pas évoqué. Le mode de division du travail est laissé de côté : comment la direction et les opérationnels se répartissent-ils les rôles ? Autant d'éléments qui semblent déterminer l'utilisation du contrôle budgétaire.

Kalika (1988) établit sa propre typologie des modes de planification et de contrôle dans les entreprises françaises, objets de son étude. Il distingue quatre cas possibles :

- Profil de la classe 137 : ce sont des entreprises sans objectifs ni budgets définis de façon formelle. Le contrôle est très peu structuré et se réalise par supervision directe entre la direction et les opérationnels.
- Profil de la classe 154 : Ces entreprises disposent d'un système budgétaire minimal, souvent limité à un budget général. Les objectifs ne concernent bien souvent que les commerciaux. Le contrôle n'est pas effectué par des fonctionnels, il s'agit d'un contrôle hiérarchique.
- Profil de la classe 151 : Des plans et des budgets sont définis pour chaque service de l'entreprise. Le contrôle y est développé.
- Profil de la classe 144 : Pour ces entreprises, même les services habituellement sans budget, comme la recherche et le développement, sont soumis à des objectifs. Les moyens de contrôle sont divers. Des services fonctionnels travaillent à ces opérations. La planification et le contrôle sont donc très structurés.

Ce sont donc surtout dans les deux dernières catégories que l'on rencontre le plus souvent le contrôle budgétaire. Cette typologie tient surtout dans le degré d'utilisation de la planification et du contrôle. Son pouvoir discriminant apparaît assez faible dans le contexte de nos études de cas.

Simon et al. (1954) fournissent aussi une typologie des différentes utilisations possibles de la comptabilité. Le management peut utiliser les données chiffrées de trois manières :

- pour juger de son action (*score-card*)
- pour décider des problèmes sur lesquels se concentrer (*attention-directing*)
- pour savoir comment améliorer les processus (*problem solving*). Cela nécessite souvent une enquête spéciale.

Cette typologie très large, car elle ne traite pas seulement du contrôle budgétaire mais de l'ensemble des utilisations des chiffres comptables, ne semble pas correspondre aux observations effectuées à partir des cas de l'étude. Elle n'a donc pas été retenue.

L'approche de Goold et Campbell permet de prendre en compte des variables importantes, telle que la configuration structurelle ou le type de variables de contrôle, qu'elles soient financières ou non, strictes ou non. Regroupées dans « le style de management stratégique », ces données permettent d'intégrer des phénomènes importants, systématiquement associés à la mise en place du contrôle budgétaire. La structure formelle est ainsi un élément important à prendre en compte. C'est l'un des aspects du modèle de Goold et Campbell qui en fait son intérêt, ce que soulignent également Bruns et Waterhouse (1975). Pour ces auteurs, le comportement face au budget est contingent au type de structure adopté, à savoir le degré de centralisation, la plus ou moins grande autonomie des différents centres et leur structuration les uns par rapport aux autres.

B- L'importance de la structure

La structure peut être définie selon les termes de Kalika (1988) : « Elle correspond à l'ensemble des mécanismes mis en œuvre, conformément à la volonté implicite ou explicite de la direction, afin de permettre d'une part la spécialisation des tâches et d'autre part leur coordination, de telle façon que soient atteints les objectifs de l'entreprise. Cette structure organisationnelle intègre par sa stabilité relative, les

normes et valeurs de l'organisation. Elle constitue une réalité concrète du système entreprise et se trouve en interdépendance avec les autres systèmes composants ».

La structure d'une entreprise est un concept à multiples facettes. La représentation la plus simple d'une structure est contenue dans l'organigramme. Ce dernier définit les relations hiérarchiques établies, ainsi que le mode explicite et formel de division du travail. Mais il néglige de nombreuses variables, telles que les relations informelles ou les circuits d'information. Plusieurs formes classiques d'agencement des organigrammes sont possibles. Idéalement¹, on peut distinguer (Kalika, 1988, Desreumaux, 1992) la forme entrepreneuriale, la forme fonctionnelle, la structure divisionnelle et la structure matricielle. Ce qui les distingue est notamment leur niveau de départementalisation.

Les structures des entreprises abordées dans cette étude seront envisagées par rapport à ces références. Les sources d'information nous permettant de qualifier une structure sont les organigrammes disponibles, ainsi que les commentaires trouvés dans les archives d'entreprises sur la mise en place de ces structures. Moins formelles que l'organigramme, ces informations permettent de mieux comprendre comment fonctionnait réellement l'organisation, la structure elle-même dépendant de facteurs tels que l'environnement, la taille de l'entreprise ou son indépendance.

Selon Bruns et Waterhouse (1975), les moyens de contrôle dans une entreprise sont, outre le budget, le contrôle interpersonnel et la structure. Les liens du contrôle interpersonnel avec les budgets ayant été étudiés par Hopwood. Bruns et Waterhouse se proposent d'étudier les liens budget/structure. Ils soulignent l'existence d'un choix de mode de contrôle en fonction du degré de centralisation/décentralisation. Ce choix dépend aussi de variables de contingence, telles que la taille ou la technologie. Une organisation décentralisée et bien structurée opérant dans un environnement stable semble particulièrement bien adaptée à l'utilisation du contrôle budgétaire, alors que la centralisation est bien adaptée à un environnement ou une technologie instable. Les budgets peuvent être utilisés dans les deux cas mais le comportement des agents est alors différent. Dans une organisation centralisée, les « budgétés » participent peu à la détermination des objectifs mais ils doivent répondre des écarts. Ils sont contraints par les méthodes de la direction. Dans une organisation décentralisée, la participation des « budgétés » est plus grande et génère par là même une satisfaction accrue. On retrouve,

¹ Mais il y a parfois loin de la réalité à cet idéal.

au travers de ces deux dimensions, les conditions qui prévalent dans nos études, où des entreprises assez centralisées et des entreprises décentralisées utilisent de façon différente le contrôle budgétaire. Les deux auteurs notent que selon la littérature de gestion, l'utilisation des données financières semble également corrélée avec le niveau de décentralisation. Ils posent l'hypothèse que les budgets sont plus souvent utilisés dans les cas de décentralisation. Dans une organisation centralisée, où les agents ont moins de liberté, les budgets seront moins bien acceptés. Dans le cas d'une décentralisation, ils notent que l'on devrait avoir des comportements administratifs vis-à-vis des budgets alors que dans le cas d'une centralisation, on aura des comportements interpersonnels liés au budget. Ces hypothèses sont vérifiées par leur étude. Bruns et Waterhouse montrent donc bien l'importance que revêt la structure dans l'utilisation du contrôle budgétaire. Otley (1978) parvient à une conclusion assez voisine. Selon cet auteur, le budget est plus utilisé quand les unités constituant l'organisation sont très indépendantes, les interdépendances nécessitant d'autres modes de régulation.

Dans une étude sur les relations existant entre le type de système de contrôle utilisé et la nature des interdépendances, Macintosh et Daft (1987) arrivent à des conclusions intéressantes. Ils se servent de la typologie de Thompson (1967) sur la nature des interdépendances dans une entreprise. Ils en concluent que lorsque les interdépendances sont faibles, ce sont les procédures administratives qui doivent être utilisées pour contrôler l'entreprise. Les budgets sont réservés à la maîtrise des interdépendances en série, alors que les interdépendances réciproques utilisent peu ces instruments et nécessitent de recourir aux rapports statistiques. Cela suggère que les budgets devraient être limités à des utilisations et des structurations d'entreprises particulières. Cette conception, est difficilement compatible avec nos conclusions pour les points où une comparaison est possible. Ainsi, dans le cas d'une entreprise comme Total, dont les différentes activités sont assez indépendantes les unes des autres, le recours aux budgets devrait être limité, or ce n'est pas le cas.

C- Le contrôle, une réalité multiforme

Plusieurs types de contrôle sont possibles dans une entreprise ; aussi Kalika (1988), à la suite de Steers, précise-t-il que le contrôle peut prendre différentes formes. Ainsi pour les contrôles financiers, on trouve les procédures comptables et budgétaires. Dans les contrôles physiques, son inclus le suivi des stocks, de la production et du planning. Enfin, les aspects humains du contrôle concernent notamment l'évaluation des

performances des individus et la mesure du climat social de l'organisation. Ces contrôles peuvent être faits par des services bien identifiés selon le degré de spécialisation de l'entreprise. Ainsi, selon l'étude de Kalika, 40% des 79 entreprises interrogées disposent d'un service de contrôle de gestion et 50% ont un service de contrôle qualité. Les contrôles peuvent être systématiques ou partiels, réguliers ou irréguliers. Leur fréquence varie selon les entreprises. Kalika montre également que les postes sous contrôle, ainsi que les techniques de contrôle, diffèrent d'une organisation à l'autre.

La différenciation des modes de contrôle retenue par Goold et Campbell paraît donc légitime. Toutes les entreprises ne pratiquent pas cette activité de surveillance de la même façon, comme l'étude de Kalika le montre. Aussi n'est il pas certain que Goold et Campbell embrassent l'ensemble des variables attachées à la complexité de l'activité de contrôle.

Au final, un grand nombre de variables sont nécessaires à la compréhension du contrôle budgétaire, tant pour la planification que pour le contrôle. Elles doivent être intégrées à notre analyse dans la mesure où les contemporains du développement de cette technique n'en ignoraient rien. Il suffit pour s'en convaincre de lire le livre de Pasdermadjian (1947), qui traite, de façon très moderne, des thèmes de la délégation d'autorité, des services fonctionnels, de la décentralisation, de la coordination, du rôle des cadres et des moyens de contrôle dans une entreprise.

Enfin, les conclusions de Mc Arthur et Scott (1970), qui ne trouvent d'autres explications apparentes au développement de la gestion prévisionnelle que l'influence des dirigeants, incitent à poursuivre dans cette direction en retenant la typologie de Goold et Campbell. Plus que la taille ou la nature de l'activité, la variable essentielle est donc le libre arbitre du centre. Plusieurs solutions au design du contrôle budgétaire existent, la direction générale s'adapte au mieux aux différentes contraintes qu'elle perçoit. Le contrôle budgétaire peut prendre différentes formes : nous en avons identifié trois.

§3- Les trois modèles de contrôle budgétaire

Des rôles multiples sont attribués au contrôle budgétaire. On les retrouve effectivement presque tous dans les entreprises étudiées. Il apparaît cependant possible de différencier

les utilisations du contrôle budgétaire en fonction du type de management stratégique mis en œuvre. Le contrôle budgétaire peut alors être utilisé de plusieurs manières selon l'attitude du centre et selon qu'une entreprise est plutôt à planification stratégique, à contrôle stratégique, à contrôle financier. En effet, toutes les entreprises n'ont pas les mêmes problèmes à résoudre. L'hypothèse retenue est que dans chacun de ces cas, le contrôle budgétaire va alors correspondre à des buts dominants différents. Ces derniers permettent de résoudre les problèmes auxquels doivent faire face les managers de chacune de ces entreprises. Pour les trois principales catégories, on a :

Tableau11 : Les trois modèles de contrôle budgétaire

Attitude du centre	Rôles du contrôle budgétaire	Type de contrôle	Questions principales que se pose l'entreprise
planification stratégique	prévision autorisation de dépenses évaluation non formalisée	contrôle prévision- planification	Quelle sera ma situation financière demain ? Où allons nous ? Comment se forme mon résultat ?
contrôle stratégique	coordination communication évaluation	contrôle coordination - socialisation	Mes différentes actions sont elles cohérentes ? Où en est le slack organisationnel ?
contrôle financier	motivation engagement évaluation financière stricte	contrôle évaluation- sanction	Ai-je raison d'investir dans cette activité ? dans ce pays ? Logique de portefeuille.

Cela ne signifie pas, pour chaque cas, que les autres buts assignés traditionnellement au contrôle budgétaire soient totalement occultés. Mais, soit ils ont un rôle mineur, soit ils révèlent leur inadéquation. Dans une entreprise à planification stratégique, par exemple, le rôle de motivation attribué au contrôle budgétaire existe sans doute mais ce n'est pas le plus important. De la même façon, l'ensemble des entreprises se posent les questions relevées dans le tableau ci-dessus car elles sont toutes essentielles à leur survie. Mais leur acuité varie selon les entreprises et les problèmes que celles-ci rencontrent. Cela explique pourquoi elles n'ont pas le même type de management stratégique. Les contraintes propres à leur marché les obligent à adopter des attitudes différentes.

Les entreprises à planification stratégique sont essentiellement celles qui souhaitent mettre en place des politiques de développement audacieuses (électrification, gestion par projet) sous contraintes de ressources financières limitées. Le contrôle budgétaire développé a essentiellement un rôle de prévisions, voire d'autorisation des dépenses et permet au centre de prévoir les différents programmes de développement en respectant la forte contrainte financière. La direction souhaite savoir *a priori* quelles seront les

recettes et les dépenses engendrées par des activités dont la complexité ne permet pas une appréhension globale. Les ressources sont limitées et doivent être gérées au plus juste d'où la mise en place d'un système de surveillance financière. Plus que le contrôle budgétaire, les budgets prennent une place importante car si le contrôle est bien réel, il n'est pas l'élément le plus important de ce type de management.

Pour les entreprises du modèle du contrôle stratégique, le contrôle budgétaire sert alors pour le centre à coordonner les différentes productions de façon à établir un programme d'activités cohérent, permettant une utilisation optimale des ressources. La structure divisionnelle adoptée nécessite de pouvoir juger les actions des managers et de statuer sur leur conformité aux grandes lignes directrices fixées par la direction. Cela nécessite un contrôle effectué au travers des budgets. Mais les relations d'interdépendance existant entre les unités de production empêchent de n'appliquer qu'une surveillance financière, d'où la prise en compte d'arguments non financiers.

Pour les entreprises du modèle à contrôle financier, le problème est de gérer des ensembles relativement autonomes d'activités rendues complexes, soit par leur variété, soit par leur diversité géographique, comme pour Total-CFP. Le contrôle budgétaire sert alors tout à la fois à motiver les responsables en leur fixant des objectifs ambitieux à atteindre, souvent négociés et constituant ainsi un véritable contrat de performance, et à juger des réalisations par rapport à cette norme espérée. Le jugement est alors double. Il porte à la fois sur la nature ambitieuse des objectifs à atteindre et sur leur réalisation. Il est de nature financière. C'est sur sa capacité à contribuer directement au profit de l'entité que chaque manager est évalué par le contrôle budgétaire.

La fonction d'évaluation, présente aux trois niveaux, prend une place de plus en plus importante au fur et à mesure que l'on descend dans le tableau. Pour les entreprises à contrôle financier, c'est un élément très important pour s'assurer de l'engagement des cadres. La fonction d'allocation des ressources est présente dans chacun des cas. La coordination permet de situer les besoins pour parvenir à une gestion optimale de l'ensemble du groupe.

Notre analyse du contrôle budgétaire, selon trois modèles, est proche de certaines réflexions de Boyns¹ (1998b). Celui-ci reprend des définitions de Salomons (1952) qui distingue les budgets du contrôle budgétaire. Les premiers sont des prévisions de

¹ Cette distinction est également reprise par Quail (1997).

dépenses et participent à un processus de planification. Par contre, la notion de contrôle budgétaire est plus riche, car elle inclut des procédures de coordination et des boucles de contrôle. Cela nécessite donc la définition d'une structure de responsabilité. Cette distinction nous paraît pertinente et c'est dans son approfondissement que nous souhaitons nous engager. Le premier modèle que nous avons défini ci-dessus est proche d'un simple processus de budgétisation. Cela n'exclut pas toutefois de tirer des enseignements de la plus ou moins grande réalisation du budget. On ne préjuge alors pas pour autant de l'existence d'un véritable processus de contrôle formalisé. Par contre, il nous a semblé intéressant de distinguer deux autres types de contrôle budgétaire, selon la façon dont sont définis les objectifs et réalisées les vérifications. C'est donc dans le sens d'un élargissement de cette typologie que s'inscrit notre étude. Comme Boyns, nous pensons que le contrôle budgétaire regroupe plusieurs concepts.

Les entreprises de notre étude sont toutes dans une phase de croissance et de diversification importante. Elles doivent adopter de nouveaux modes de régulation pour faire face aux nouveaux problèmes qu'elles rencontrent. Elles réagissent alors différemment selon les cas. Elles cherchent à se décentraliser mais selon des modalités à chaque fois différentes, variant selon l'attitude du centre, lui-même réagissant aux difficultés qu'il rencontre. Si les préférences des dirigeants (désir de garder le pouvoir ou peur de déléguer) les conduisent à une solution impropre, celle-ci n'est souvent que transitoire. L'exemple de Saint-Gobain illustre bien ce point.

Les motivations des entreprises pour développer un type de structure paraissent complexes. Deux courants d'explications s'opposent (Desreumaux, 1992). L'opposition entre les historiens des affaires (principalement Chandler, 1962) et les tenants de la contingence montre deux voies de réflexions différentes. Les premiers pensent que les structures dépendent du bon vouloir des dirigeants, les seconds qu'elles dépendent d'un « *déterminisme contextuel* ». Toutefois, pour Chandler, les dirigeants ne changent pas de structure dès qu'ils changent de stratégie. Il faut attendre pour cela que de mauvaises performances s'accumulent. Le changement de structure s'accompagne alors souvent d'un changement de direction générale. Enfin, le changement de stratégie n'est pas toujours pour la direction quelque chose de conscient. Cela peut même tenir du hasard. On retrouve bien la multiplicité et la complexité des situations rencontrées dans nos études. Chacune passant pour être, à la limite, un cas singulier. Les variables tempérant l'importance de la décision managériale tiennent sans doute aux facteurs de contingence. La taille de l'entreprise, le type de technologie ou son environnement contribuent à modeler la structure de l'entreprise. Mais leurs actions n'apparaissent pas

aussi mécaniques que les tenants de la théorie de la contingence nous les décrivent. Les raisons poussant les entreprises à retenir telle ou telle structure constituent, sans doute, un champ de recherche à explorer.

Les buts attribués au contrôle budgétaire apparaissent comme des solutions aux problèmes rencontrés par les entreprises. Ceux-ci sont de nature diverse et varient selon les entreprises. Une analyse détaillée est donc nécessaire.

CHAPITRE HUIT
LES FONCTIONS DU BUDGET ET L'HISTOIRE

L'interprétation des fonctions du contrôle budgétaire va donc être réalisée à l'aide d'un cadre théorique emprunté à l'analyse stratégique. Grâce à la typologie de Goold et Campbell (1987) définissant différents types de management stratégique, nous pouvons essayer d'ordonner les usages du contrôle budgétaire. En différenciant l'attitude de la direction générale sur deux variables très liées au contrôle budgétaire, à savoir la planification et le contrôle, les deux auteurs définissent des idéaux types de management stratégique auxquels nous allons essayer de rattacher nos différents cas. Nous tenterons ainsi de montrer qu'à chaque idéal type correspond une fonction précise attribuée au contrôle budgétaire.

§1- Les cas et la typologie

Initialement, tous nos cas correspondent à la configuration de l'entreprise centralisée décrite par Goold et Campbell. Leur taille et leur complexité permettent encore aux dirigeants d'être tout puissants chez eux. Le développement du contrôle budgétaire semble aller de pair avec une plus grande autonomie des différentes unités. Ces modifications sont rendues nécessaires par l'accroissement de leur taille et de la diversification de leur production (Chandler, 1962, Chandler, 1977, Chandler et Deams, 1979, Johnson et Kaplan, 1987). Les entreprises de cette étude sont toutes engagées dans un processus de décentralisation et de déconcentration. Le cheminement suivie par chacune d'elle est alors différent. Certaines semblent devenir des planificatrices stratégiques, telles EDF ou le PLM, d'autres répondent aux descriptions des entreprises du groupe contrôle stratégique, c'est le cas, entre autres de Saint-Gobain et Pechiney, enfin les dernières peuvent être assimilées à des entreprises du groupe contrôle financier, comme pour Total.

Le classement des différentes entreprises selon les catégories définies par Goold et Campbell demande un effort d'adaptation de leur modèle à la spécificité d'une recherche fondée sur des études de cas historiques. En effet, personne ne parle, en 1950, dans les entreprises françaises, de planification stratégique. Pourtant, même si aucun processus n'est clairement défini, les divisions et le centre se servent de leurs visions de l'avenir afin de gérer le quotidien. Ils essayent de programmer leurs différentes activités et de se fixer des objectifs. Le processus le plus formalisé est le cycle budgétaire. Aussi, a-t-il fait l'objet de toute notre attention. C'est par le processus budgétaire que des objectifs sont assignés aux responsables. L'intervention du centre dans les activités des

divisions opérationnelles est donc envisagée ici par les conseils qu'il donne (par exemple quel type de clientèle doit être prospecté), les orientations qu'il impulse et par la liberté qu'il laisse aux opérationnels dans les choix qu'ils ont à effectuer. Le processus de planification reposant largement sur les budgets, l'analyse s'attarde volontairement à expliquer la façon dont ils sont mis au point.

L'activité de contrôle du centre n'est pas plus facile à caractériser. Le centre peut surveiller des budgets mais également des variables non financières qui tempèrent ses jugements. Il peut assortir son contrôle de sanctions, comme un limogeage par exemple, ou bien bâtir un système de rémunérations et de récompenses non financières fondé sur l'atteinte des objectifs. Ce sont ces différents éléments, appréciés de façon qualitative, qu'il faut décrire dans chacun des cas. Mais l'information est parfois fragile. C'est pourquoi de multiples arguments sont avancés pour justifier le classement et le point de vue retenu, créant ainsi un faisceau de présomptions. Ces arguments peuvent être synthétisés sur deux tableaux avant d'être développés de façon plus complète.

Chaque catégorie voit le centre intervenir différemment :

Tableau 12 : Attitude du centre dans les trois structures principales

Type d'entreprise	Intervention du centre dans :	
	la planification	le contrôle
Planification stratégique	fixe des objectifs délègue la collecte d'informations vérifie la véracité des budgets introduit des modifications aux budgets	contrôle globalement pas ou peu d'individualisation peu de formalisation des écarts utilise des données financières ou non
Contrôle stratégique	donne une ligne générale délègue les budgets aux opérationnels vérifie la cohérence d'ensemble des budgets	s'appuie sur les budgets et complète avec d'autres éléments analyse poussée des écarts
Contrôle financier	collecte les budgets des opérationnels critique (acceptation/rejet) des prévisions synthèse budgétaire	évaluation essentiellement financière analyse en terme de portefeuille intervention d'experts très limitée

Les entreprises rattachées à une catégorie particulière dérogent parfois à certains critères de classement. C'est donc de façon globale qu'est appréciée l'appartenance d'une entreprise à un type de management stratégique.

**Tableau 13 : Le processus de planification
(Principaux cas sauf AOIP, LMT et Delmas)**

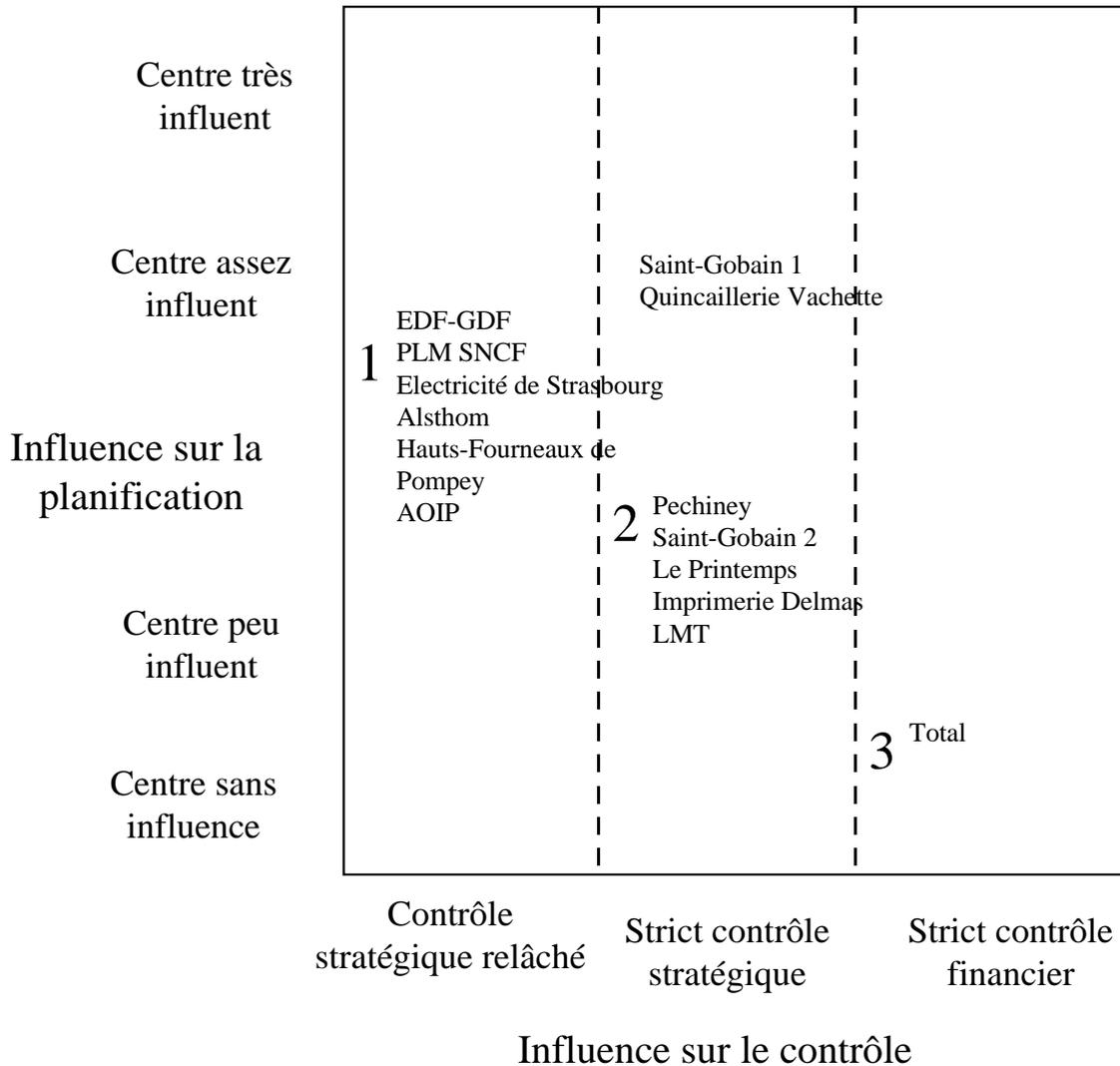
	Qui fixe les objectifs ?	Type de décentralisation	A qui servent les objectifs ?
EDF-GDF	Services financiers et économiques fixent un cadre puis les unités donnent leurs prévisions. Elles sont ensuite revues par le centre et harmonisées..	Par fonctions et par régions	Au conseil d'administration et à la direction générale pour vérifier si l'activité reste dans l'enveloppe financière prévue.
Pechiney	La direction vérifie que les grandes orientations souhaitées ont été suivies, sinon les divisions planifient seules. Il existe un comité de gestion.	Par usines jusqu'à la guerre, puis structure divisionnelle après 1948	Aux opérationnels pour les informer de ce que la direction attend d'eux. A la direction pour contrôler.
Saint-Gobain	La direction vérifie que les grandes orientations souhaitées ont été suivies, sinon les divisions planifient seules.	Structure divisionnelle dès 1938 dans les Glaceries. Les usines forment des centres de profits avec une compétence géographique dans la chimie.	Aux opérationnels pour les informer de ce que la direction attend d'eux. A la direction pour contrôler.
Total-CFP	Les filiales fixent elles-mêmes les objectifs à atteindre et les soumettent au centre pour accord.	Les divisions sont constituées par l'implantation à l'étranger de filiales de distribution.	A la direction générale à des fins de contrôle.
Le Printemps	La direction générale détermine les grands axes, les responsables opérationnels affinent.	Structure fonctionnelle (achats, vente...) puis par catégorie de produits (chefs de rayon...)	A la direction pour vérifier que le groupement des achats a permis de réaliser des économies d'échelle et pour surveiller les responsables.
Alsthom	La direction fixe les programmes, demande aux opérationnels de les affiner, puis arbitre entre les différentes propositions.	Structure divisionnelle avec 4 unités par produit regroupant 6 usines.	A la direction générale pour suivre la formation du résultat.
Elect. de Strasbourg	Le secrétaire général à l'aide des services centraux.	Structure fonctionnelle, peu décentralisée.	A la direction générale pour vérifier que l'activité reste dans l'enveloppe financière prévue.
PLM - SNCF	La direction générale aidée de ses services d'état-major car ce sont les seuls à avoir une vue d'ensemble.	Fonctionnelle au départ puis division par région avec la SNCF.	A la direction générale pour vérifier que l'activité reste dans l'enveloppe financière prévue.

**Tableau 14 : Le type de contrôle
(Principaux cas sauf AOIP, LMT et Delmas)**

	Nature des objectifs surveillés	Existence d'un plan d'intéressement	Conséquence du non-respect des budgets	Périodicité et intensité du contrôle
EDF-GDF	Fournir des l'électricité sous contrainte de coûts minimum	Non	Si le dépassement est important il peut y avoir une enquête Contrôle assez impersonnel	Théoriquement mensuel, très peu formalisé
Pechiney	Les objectifs sont financiers (respect des budgets) et non financiers (niveaux des stocks, des immobilisations...)	La direction souhaitait coupler budgets et intéressement mais calcule finalement l'intéressement selon une formule de productivité globale	Rôle sur la carrière	Mensuel Visite du siège dans les usines une fois par an. Analyse des écarts peu formalisée Le centre peut donner des conseils ou reprendre les choses en main grâce à ses services fonctionnels
Saint-Gobain	Les objectifs sont financiers (respect des budgets). D'autres éléments sont pris en compte car les budgets ne sont pas toujours fiables.	Il existe, mais sans lien avec le budget.	Rôle sur la carrière	D'abord annuel puis mensuel à partir de 1953. Analyse des écarts de plus en plus formalisée jusqu'à devenir très précis dans sa décomposition.
Total-CFP	Les objectifs sont quasi-exclusivement financiers et contenus dans les budgets	Non	Convocation au siège pour explication. Poids important sur l'évolution dans la carrière	Mensuel, puis « grande messe » annuelle devant le PDG. Analyse des écarts fait par les filiales pour se justifier. Rare intervention du centre, ce sont les filiales qui doivent améliorer leur résultat.
Le Printemps	Les indicateurs surveillés sont le chiffre d'affaire, le taux de marque et de démarque, la rotation des stocks...	Non	Possibilité de justifier les écarts, pas d'impératif strict de résultat.	Mensuel
Alsthom	Les chiffres financiers sont sous contrôle ainsi que les délais, les temps de facturation et de règlement...	En 1952, les ouvriers sont récompensés individuellement selon leur performance. Il existe aussi un plan d'intéressement général.	Les seules conséquences possibles semblent peut-être d'ordre financières pour les individus, peu ou pas de sanctions personnelles	Mensuel avec révisions mensuelles des prévisions. Surveillance pluriannuelle des résultats.
Elect. de Strasbourg	Budgets financiers plus sans doute d'autres indicateurs (?)	Non	Remise en cause de la politique suivie. Pas d'individualisation car faible confiance dans les prévisions.	Régularité non précisée
PLM	Budgets financiers plus sans doute d'autres indicateurs (?)	Non	Mesure d'économie pour retrouver l'équilibre financier. Pas de conséquence individuelle.	Vérification mensuelle des écarts par les opérationnels et trimestriellement correction des prévisions.

Les entreprises de l'étude peuvent être classées comme suit sur la grille d'analyse de Goold et Campbell :

Figure 11 : Les cas étudiés dans la typologie de Goold et Campbell



Cette classification appelle quelques commentaires, notamment sur le degré de décentralisation des entreprises françaises. L'étude de Dyas et Thanheiser (1976), sur les structures des entreprises françaises, ne concorde pas, en certains points, avec nos propres observations. Ils montrent en effet une décentralisation très tardive des sociétés françaises. Ces dernières sont en retard dans la création de structures divisionnelles ce que confirme l'analyse de Lévy-Leboyer (1980). Cela serait essentiellement dû à l'apparition tardive d'un marché de masse, à une faible mobilité sociale des élites

dirigeantes et à l'existence persistante de structures holding et de cartels structurant singulièrement le paysage économique français. L'analyse de Dyas et Thanheiser sur la structuration de l'industrie française semble pourtant, au regard de nos propres observations, particulièrement minimiser la décentralisation entreprise par les sociétés. Aussi, notre interprétation, s'appuyant sur des cas concrets montrant une réelle décentralisation, ne nous semble pas remis en cause et reste globalement pertinent.

§2- Trois manières d'utiliser les budgets

Dans chacune des catégories retenues par Goold et Campbell, nous allons retrouver des applications assez similaires du contrôle budgétaire. Ainsi, toutes les entreprises du groupe de la planification stratégique se servent à peu près de la même façon des budgets. Seuls les trois modèles principaux de la typologie sont retenus : planification stratégique, contrôle stratégique et contrôle financier. Les formes transitoires sont étudiées, mais rapprochées à chaque fois d'une forme plus durable.

Pour chaque entreprise, nous verrons successivement les éléments qui permettent de les classer dans l'une ou l'autre des catégories de Goold et Campbell. Pour ce faire, nous examinerons leur processus de planification puis leur processus de contrôle. Enfin, dans un troisième temps, nous essayerons de rechercher l'utilisation qu'elles font du contrôle budgétaire. L'examen de toutes les entreprises se fera systématiquement selon ce rythme ternaire.

A- Un mode de prévision-planification

Le premier groupe d'entreprise appartient à la catégorie des planificateurs stratégiques. Nous voudrions montrer qu'elles utilisent le contrôle budgétaire essentiellement à des fins de planification-prévision.

1/ EDF-GDF

EDF est une entreprise assez centralisée, à l'image de son autorité de tutelle, l'administration publique. La nationalisation a réuni 850 entreprises différentes en un

seul ensemble¹. Les premières tâches de la nouvelle direction sont donc de rationaliser et d'harmoniser les méthodes employées par toutes les entreprises. Simultanément, la direction des services financiers s'est efforcée « *de mettre sur pied les grandes lignes d'un système de documentation propre à informer, mensuellement, le Conseil d'administration, la direction générale et les Organismes de contrôle en même temps que les services d'exploitation sur l'évolution du patrimoine et les résultats d'ensemble de la gestion* »². EDF a adopté une double structure à la fois fonctionnelle et géographique. Des directions par métiers, telles la production thermique, la production hydraulique, le transport ou la distribution, et dont les noms changent au fil des ans, côtoient des directions géographiques³. Mais les grandes décisions continuent à être prises par le centre, via les réunions régulières de son conseil d'administration ou par sa direction générale, longtemps représentée par le tout-puissant M. Gaspard (Beltran, Bungener et Picard, 1985).

Le service F5, le service des budgets⁴, a été créé en 1946 afin « *d'établir les prévisions de recettes et de dépenses, et de suivre leur réalisation* ». Les unités font des propositions de budgets sous contrainte des hypothèses établies par la direction. Puis, le centre les harmonise, afin d'établir une cohérence d'ensemble et de faire passer ses propres idées. Le centre analyse alors la situation des différentes entités constituant EDF et indique les solutions à adopter pour rester dans la ligne stratégique. Il consulte largement les différentes unités mais c'est lui qui choisit en fonction de ses propres préférences. Vers le milieu de chaque année est lancée une grande enquête auprès de tous les services exploitants, en vue de l'établissement des prévisions de recettes et de dépenses de l'année suivante⁵. Les réponses sont attendues pour le début octobre. L'homogénéisation des informations recueillies est réalisée par les services centraux. Parallèlement, le service du budget établit des prévisions économiques, en liaison avec la direction des études économiques, sur la consommation globale en électricité, l'évolution des effectifs et la décomposition de la production selon les différentes sources d'énergie utilisées. Puis, il rend compatible les propositions des différents services avec les hypothèses de base qui ont été arrêtées.

¹ 800410. EDF - GDF. Evolution de l'organisation de la comptabilité, rapprochement entre les chiffres du rapport d'activité et les chiffres du bilan. L'information comptable et les problèmes d'analyse de prix de revient à l'Electricité de France de 1946 à 1960. Rapport en date du 8 décembre 1960 par P. Buphomene.

² Ibid..

³ 728611. EDF - GDF. Livres " Prévisions de dépenses et de recettes d'exploitation ".

⁴ 1382 G EDF-GDF. Rapports de gestion de EDF de 1946 à 1955.

⁵ Ibid..

On retrouve ici certaines des caractéristiques décrites par Goold et Campbell sur le modèle des entreprises à planification stratégique. C'est le centre qui fixe les grandes lignes à suivre. Le service d'études économiques¹ et le service financier encadrent la procédure de planification. Il ne s'agit pas d'une entreprise centralisée, car les unités sont consultées pour permettre d'affiner les prévisions. Mais c'est le centre qui, *in fine*, gère les ajustements nécessaires et impose aux unités des contraintes fortes. Cela s'explique si l'on tient compte des différences de culture entre les entreprises nationalisées qui nécessitent un pouvoir fort² pour être intégrées. Le centre est donc maître des prévisions, des orientations globales de l'entreprise et de l'affectation des budgets de chacune des unités.

Le centre exerce un contrôle assez souple, mais réel sur les budgets établis. Les résultats de la comparaison budgétaire entre le prévu et le réalisé sont régulièrement présentés devant le conseil d'administration. « *Dès que le budget est arrêté, le Service procède à la répartition mois par mois, pour l'année considérée, des prévisions de recettes et dépenses; il les compare chaque mois a posteriori avec les prévisions revues d'ailleurs, pour tenir compte de toutes modifications intervenues pour des causes extérieures ou intérieures à l'établissement* »³. En cas de dépassement inquiétant des prévisions, une enquête est réalisée par la commission des finances afin d'expliquer la dérive⁴. L'anonymat est respecté et peu de sanction sont envisagées à titre personnel. Les responsables des dépassements et les managers vertueux ne sont pas désignés dans les documents d'archives. Il faut toutefois tempérer ce jugement. Selon M. Boiteux, la promotion interne se faisait aussi en partie sur la capacité d'un responsable à tenir un budget⁵.

Chez EDF, durant la séance⁶ de la commission des finances du 22 septembre 1952, les membres de la commission sont amenés à examiner les comparaisons prévues/réalisées de l'année 1951. Les frais de gestion de cette année ayant été supérieurs aux montants prévus. La commission et le conseil d'administration se sont émus et ont demandé des explications. La note en réponse rappelle que les prévisions établies ne constituent pas des limites de crédits à ne pas dépasser. Leurs montants varient en fonction des

¹ 801072. EDF-GDF. Etudes Economiques générales.

² Entretien M. Boiteux, le 22 septembre 1997.

³ 1382 G EDF-GDF. Rapports de gestion de EDF de 1946 à 1955.

⁴ 1386 I. EDF - GDF. Commission des Finances 1947-1948, Commissions de l'exploitation 1950. Document du 14 novembre 1947.

⁵ Entretien M. Boiteux, le 22 septembre 1997.

⁶ 1386 C. EDF - GDF. Commissions des Finances 1952.

conditions d'activité. La note ajoute que si les réalisations restent dans les marges de variations définies par les hausses de prix, on ne peut pas dire qu'il y ait vraiment dépassement. Le Président temporaire de la commission des finances, M. Rampon, exprime son désaccord et considère ces chiffres comme impératifs. Si des modifications doivent intervenir, une révision doit être proposée en temps utile à l'approbation des membres de la commission. M. Gaspard rappelle alors que les révisions trimestrielles ont déjà pour but de tenir compte de ces révisions mais que cela n'est pas toujours facile à réaliser. Le patron de l'exploitation se range aussi à ce point de vue : « *Pierre Grézel considérait qu'EDF était une entreprise industrielle et commerciale et non pas une administration. Comme elle était grande et difficile à contrôler, il fallait la décomposer en éléments ayant la caractéristique d'une affaire* » (Beltran et al., 1985). Il apparaît donc clairement que les contrôles, s'ils existent bien, n'en sont pas pour autant très stricts et contraignants. Aussi des dépassements sont-ils autorisés. Des enquêtes sans grandes conséquences personnelles pour les managers sont lancées en cas de divergences réalisé/prévu. Les caractéristiques des entreprises à planification stratégique sont de nouveau réunies.

EDF correspond au cas du contrôle planification. Le contrôle budgétaire y sert surtout à rendre des comptes à différentes tutelles : la direction générale, le conseil d'administration et, en dernier lieu, le Ministère de l'Economie et de la Production industrielle. EDF a une mission simple. Elle doit fournir de l'électricité sur un marché très demandeur. Pour cela, elle doit financer des investissements coûteux. Elle se heurte alors à une contrainte budgétaire très forte nécessitant la mise en place d'un système de prévisions permettant tout à la fois d'optimiser les allocations de ressources et de minimiser les besoins de financement, car ceux-ci sont couverts par des deniers publics. C'est pour cela que le centre intervient beaucoup dans l'activité de planification. C'est le seul à avoir une vision macroscopique de la situation, de ce qui est permis et de ce qui est impossible. L'hésitation qui apparaît plusieurs fois sur la nature du budget est également significative. Doit-il être considéré comme une prévision, approche ayant les faveurs de la direction générale, ou comme une autorisation de dépenses maximum à ne pas dépasser, solution retenue par certains membres du conseil d'administration ?

Les budgets, en partie calqués sur ceux des services publics, ont pour vocation de contenir les dépenses, qui dans cette période d'après-guerre ne peuvent toutes être financées par l'Etat (Beltran et al. 1985). Les déficits de l'entreprise sont importants, une hausse des prix serait nécessaire pour les diminuer, mais le gouvernement s'y refuse

afin de pouvoir juguler l'inflation¹. Il ne peut non plus pallier à des déficits chroniques, faute de ressources. Les programmes d'investissement à réaliser sont en effet très lourds. Il s'agit de réduire le déficit d'exploitation en ayant une démarche de gestion très rigoureuse. Le rapport du conseil d'administration du 4 janvier 1947 souligne ainsi que le pré-budget indique pour les deux établissements (EDF et GDF) un déficit que seule une augmentation des tarifs pourrait permettre de résorber.

A partir du milieu des années cinquante, les managers anticipent un dérapage des comptes. Des critiques se sont d'abord élevées contre les procédures habituelles de budgétisation de la société. Ainsi, un document² daté du 15 octobre 1956 et intitulé « *Etude d'une nouvelle forme de budget EDF* » indique que le budget comprend deux parties, d'une part un budget d'immobilisation qui s'insère dans la Plan national et d'autre part un budget de dépenses et de recettes d'exploitation. Ce sont des prévisions pour l'année à venir, établies à partir d'un très grand nombre d'hypothèses et qui vont « *permettre de contrôler que les événements prévus sont respectés au long de ladite année* ». Et le document de continuer, « *mais, supputant l'avenir en considération du passé, le document que constitue le budget est tout désigné pour devenir également un élément d'analyse industrielle.* ». De plus, une note du 14 décembre 1956 qui porte sur les « *réflexions sur les budgets d'Electricité de France des années 1950 à 1955* »³ souligne le pessimisme concernant les prévisions des cinq prochaines années. En effet, les quelques études de prospectives disponibles sur les coûts d'EDF montrent un déficit en croissance. La question posée est alors de savoir si cela était perceptible avant, de 1950 à 1955. La note conclue par l'affirmative, quoique le phénomène était à peine sensible du fait d'une conjoncture tout à fait favorable. Les raisons de cette dégradation graduelle sont de quatre ordres : la hausse du coût du personnel, la hausse du coût du combustible, le poids accru des charges fiscales et l'apparition de charges financières de plus en plus élevées, du fait des investissements importants. Concernant le dérapage des comptes, une note du 15 décembre 1956 parle des « *errements financiers* » d'EDF qui continuent à servir de base aux prévisions quinquennales 1956 - 1961. Les annotations portées à la main sur un document du 14 novembre 1956 et analysant les raisons officieuses des « *errements financiers* »⁴ d'EDF, retient des manipulations, certes limitées, un esprit de sécurité et de marge et l'hydraulicité particulièrement favorable des années antérieures qui, « *par chance* », a limité les problèmes.

¹ 1382A EDF-GDF. Conseil d'administration de 1946 à 1950.

² 8911 I. EDF - GDF. Mise en place des budgets fonctionnels 1959-1960.

³ Ibid.

⁴ Ibid.

Les budgets et le contrôle budgétaire sont donc surtout utilisés comme des instruments de prévisions par la direction générale d'EDF-GDF. Le contrôle des résultats existe mais ne revêt pas un caractère déterminant dans l'usage qui est fait des budgets.

2/ L'Electricité de Strasbourg

Les informations dont on dispose sur cette entreprise, pour les années trente, sont moins complètes que pour EDF. Toutefois, les similitudes sont importantes. Comme EDF, cette société est soumise à une tutelle publique. Elle est ainsi dirigée par un administrateur-délégué. Le budget sert surtout à anticiper l'avenir. Les prévisions sont réalisées en extrapolant les chiffres passés. Cela oblige à produire deux prévisions. L'une en décembre pour coïncider avec l'exercice et l'autre en février pour tenir compte des chiffres de décembre, mois crucial pour connaître l'évolution annuelle de la consommation. Les responsables sont alors clairement pris entre deux contraintes, avoir des chiffres le plus tôt possible et avoir des informations exactes. Ils parviennent à un compromis en réalisant une actualisation précoce de leurs prévisions. « *Ce budget, appelé budget industriel, est en somme une prévision comptable des comptes de profits et pertes qui sert à la direction pour fixer sa politique générale : politique de tarifs, politique d'accélération et de ralentissement des travaux d'extension ou d'entretien, politique de renforcement ou de mise en veilleuse des services de propagande, etc. ; son contrôle périodique permet de mettre au point cette politique* »¹. La comptabilité établit chaque mois un bilan ainsi qu'un compte de profits et pertes provisoires. Cela permet de vérifier la concordance entre prévisions et résultats. Si de gros écarts apparaissent, cela peut entraîner un changement de politique générale et une modification des ordres donnés aux divers services. Cet ajustement est toutefois réalisé avec prudence pour tenir compte des incertitudes liées aux budgets. Ils ne semblent donc pas construits pour obliger des chefs de services à être rigoureux dans l'utilisation des fonds leur ayant été affectés. Nulle sanction n'est envisagée, apparemment du fait de l'incertitude qui affecte les prévisions. Le secrétaire général est en charge du budget mensuel de la compagnie. Il établit les prévisions et contrôle les réalisations grâce à la comptabilité². La stratégie de l'entreprise est donc définie par le centre et contrôlée par lui sans que des sanctions soient prises à titre individuel. Cela ressemble donc bien au cas d'une

¹ Cas CPA. L'électricité de Strasbourg : F 1282 (1938).

² Cégos (1937), L'établissement et le contrôle du budget à l'électricité de Strasbourg. Section n° 3 Direction administrative et financière. Document OA 34. 18 p.

entreprise à planification stratégique dans laquelle les budgets servent essentiellement à faire des prévisions, afin d'aider la direction à mettre en place une stratégie.

3/ Le PLM et les débuts de la SNCF

La mise sous tutelle publique des compagnies de chemins de fer se fait progressivement à partir du début du siècle. La convention de 1921, déjà citée, en est un bon exemple¹. Seules les grandes masses de recettes et de dépenses, classées par nature, sont *a priori* traitées par les budgets. Ce traitement permet d'en déduire la situation mensuelle de trésorerie. Les réalisations sont ensuite confrontées aux prévisions, afin de mettre en évidence les écarts observés et de s'attacher à les expliquer. La décentralisation reste très limitée, puisqu'il ne semble pas exister de répartition des responsabilités sur d'éventuels centres autonomes de responsabilité. Les prévisions sont d'ailleurs réalisées par le centre, qui est le seul à avoir une vue globale de la situation, et peut ainsi en rendre compte à son Ministre de tutelle. Encore une fois, les budgets servent à déterminer une enveloppe globale de ressources affectées par la puissance publique. A partir de 1942, le budget de la SNCF est préparé par un service spécial sous les ordres directs du directeur général. Un service d'état-major a donc été constitué mais le processus budgétaire reste assez centralisé. Une ébauche de déconcentration fonctionnelle et géographique se fait jour, à l'instar d'EDF. L'exploitation distingue deux grandes divisions : le mouvement et la division commerciale. D'autres directions techniques s'y ajoutent, comme la réparation par exemple. Elles sont elles-mêmes découpées selon une logique géographique. « *Chaque mois, tout établissement comptable de la SNCF dresse un tableau de ses dépenses, décomposées jusqu'à la rubrique qui constitue le plus petit élément de détail* »². Ce sont donc les unités de la SNCF qui sont garantes du respect des prévisions. Trimestriellement celles-ci sont révisées. Les régions suivent l'évolution des dépenses par rapport aux prévisions. Mensuellement, les services centraux contrôlent globalement chaque région et le budget d'ensemble. Il s'agit à nouveau plus de budgets que de contrôle budgétaire. Le contrôle reste en effet impersonnel. La finalité des budgets est de renseigner la tutelle sur une dérive probable des comptes.

¹ Cas CPA. Le PLM : F91 (1931). Le PLM : F304 (1932). Le PLM : F665 (1932-1933). SNCF : I 1719 (1942).

² Ibid.

4/ Alsthom

L'Alsthom, sous la direction d'Auguste Detoef, est un cas difficile. En effet, certaines de ses caractéristiques pourraient la faire classer avec les entreprises du contrôle stratégique. Néanmoins, il nous a semblé en définitive qu'une lecture scrupuleuse des documents disponibles amène à la caractériser comme une entreprise à planification stratégique. Un accès aux archives aurait permis de lever certains doutes, mais cela n'a pas été possible.

Le centre intervient largement dans le processus de planification mais il fait aussi participer les opérationnels. La Société Générale de Constructions Electriques et Mécaniques Als-thom comprend 6 usines, formant quatre groupes et employant plusieurs milliers de salariés. Elle est organisée selon une structure divisionnelle centrée autour de ses produits correspondant à des usines. Les quatre groupes sont « *hautement indépendants* ». « *Le principe de l'organisation est la division de la société en 4 groupes aussi complets que possible, caractérisés par leurs fabrications. Ces groupes possèdent leurs services commerciaux et leurs usines ; ils sont responsables de leurs résultats* »¹. Le siège social est réduit à sa plus simple expression. Le contrôle budgétaire consiste à établir un programme annuel pour chaque groupe, où les résultats sont prévus, et servent à surveiller le fonctionnement de l'affaire. Le processus budgétaire s'établit alors comme suit :

« *la direction générale de la Société fixe, d'accord avec les différents groupes, les programmes de vente à réaliser au cours de l'exercice suivant ;*

- *sur ces données chaque groupe établit un budget préparatoire, qui vise essentiellement la détermination du résultat attendu dans le bilan ;*
- *la direction générale procède, avec les différents groupes, à l'examen de ce budget préparatoire. Elle le fait modifier dans la mesure où les modifications peuvent apporter une amélioration ;*
- *les groupes procèdent ensuite à l'établissement de leur budget ;*
- *le service de contrôle budgétaire rassemble tous ces budgets. Il dresse le budget de la trésorerie, le budget des tiers et le budget général »*².

La direction intervient donc deux fois dans la mise au point des budgets :

¹ Cas CPA : F 1002 (1936) qui s'inspire d'ailleurs largement de Loeb (1935).

² Ibid.

- elle donne les grands axes de développement aux divisions,
- elle examine le budget préparatoire de chaque division et apporte les modifications nécessaires.

On retrouve la même logique au sein de chaque usine. Le processus budgétaire est lancé par le chef de l'usine qui indique, d'après ses propres études, aux responsables des divisions de l'usine les éléments à prendre en compte pour leur budget. « *Ils font à leur échelon et avec plus de détails ce que le chef de l'usine fait pour l'ensemble* » (Cégos, 1953). C'est donc une approche *top-down* du contrôle budgétaire. La collaboration est toutefois nécessaire pour que s'engagent les responsabilités. « *Ni acceptée, ni imposée, telle est la règle qui préside à l'élaboration du budget* » (Cégos, 1953).

Cette intervention du centre est facile à comprendre compte tenu de l'activité de la société. Elle semble s'être consacrée aux affaires de grande importance. Or, pour le gros matériel, les membres du conseil d'administration jouent un rôle commercial en s'engageant personnellement afin de décrocher des contrats. « *La durée d'exécution de ces commandes s'étend généralement sur de longues périodes* »¹. Les dirigeants par leur implication dans les activités commerciales sont donc portés à s'engager individuellement dans les choix de planification de la société. Malgré une participation évidente des opérationnels qui doivent défendre les chiffres qu'ils ont établi, le centre intervient plus dans cet exemple qu'il ne le fait chez Pechiney ou Saint-Gobain.

Le contrôle, financier et non financier, est plus strict que chez EDF mais moins individualisé que dans les entreprises à contrôle stratégique. « *L'unité de temps généralement adoptée est le mois. C'est mois par mois que s'estiment du niveau de la direction générale, les chiffres de vente, la productivité, les délais, les frais généraux* »². Les variables financières ne sont pas les seuls critères de jugement. Le service commercial surveille ainsi les commandes reçues, les factures faites, les commandes en carnet, le bénéfice brut, les frais généraux, les profits et pertes divers ainsi que le résultat. Les usines surveillent les commandes inscrites, la facturation, les commandes en carnet, les salaires productifs, les frais généraux réels, les frais récupérés, les profits et pertes divers et le résultat. La surveillance des budgets est bien réelle mais elle permet surtout de réactualiser les prévisions afin d'avoir une meilleure idée de l'avenir

¹ Cas CPA : F 1002 (1936) qui s'inspire d'ailleurs largement de Loeb (1935).

² Ibid.

de l'entreprise. En 1952, Loeb nous renseigne sur la façon dont sont utilisés les budgets pour évaluer le travail dans les usines. Le contrôle se fait de façon précise jusqu'au travail opérationnel, puisqu'on contrôle les écarts entre le temps alloué et le temps effectivement utilisé de l'ouvrier. Les différences sont analysées et dépendent d'une perte de temps qualifiée de normale, d'une perte de temps attribuable à l'ouvrier et d'une dernière attribuable à une mauvaise organisation. Une prime est versée en fonction des résultats. Un contrôle individualisé existe peut-être dès les années trente, mais dans ce cas, il ne fait pas partie des thématiques développées dans la communication de l'entreprise où le sentiment domine que le contrôle se fait uniquement pour améliorer les prévisions ou l'organisation générale.

Le contrôle budgétaire semble surtout servir à éclairer l'avenir. Son but est d'établir un programme d'action qui s'exprime à travers un compte d'exploitation prévisionnel, une prévision des dépenses et des recettes et un résultat. Le rapprochement des réalisations et des prévisions doit permettre de rechercher les causes d'erreur afin de les éliminer. Les dirigeants de l'entreprise cherchent donc à faire des prévisions de plus en plus justes, ainsi que l'énonce Loeb : « *Permettre à la direction de suivre et d'apprécier la valeur et la réalisation des différentes prévisions. Effectuer des ajustements et perfectionner les prévisions, grâce aux résultats déjà obtenus* » (Cégos, 1953). Le contrôle budgétaire semble surtout utile pour jalonner le chemin que l'entreprise doit suivre et l'indiquer à tous. S'exprimant sur les budgets de main d'œuvre, Loeb insiste à nouveau, en 1952, sur l'intérêt d'établir des prévisions. Après avoir souligné l'impact des prévisions sur la stabilité de l'emploi, Loeb rappelle qu'« *une autre utilité de ce budget est de fixer à l'avance un certain nombre de moyens nécessaires pour utiliser une main d'œuvre accrue : emplacements, machines-outils, bancs de montage, ces divers éléments du programme d'investissement dérivent étroitement du programme de main d'œuvre* » (Cégos, 1953). Ou encore « *le budget ainsi établi remplit son rôle essentiel, celui de prévoir les besoins de main d'œuvre, permettant ainsi de prendre à temps les mesures nécessaires pour les assurer dans des conditions raisonnables de stabilité et de plein emploi* » (Ibid.).

Le contrôle budgétaire introduit dans l'entreprise en 1931 par Paul Loeb fonctionne sans modification jusqu'en 1958 (Taboulet, 1966). A cette date, il semble qu'un nouveau pas soit franchi dans le sens d'une décentralisation. Les opérationnels, notamment les chefs de Groupes, deviennent responsables de leurs prévisions. Le siège social se contente alors d'une centralisation des informations. Le système budgétaire se rapproche donc du modèle du contrôle stratégique.

Ce cas rappelle celui des Hauts fourneaux, Forges et Aciéries de Pompey¹, où les termes de contrôle budgétaire sont simplement remplacés par ceux de « *Programme de fabrication - plan de ravitaillement - bilan prévisionnel* ».

5/ L'Association des Ouvriers en Instruments de Précision (AOIP)

L'AOIP² est une coopérative ouvrière fabriquant du matériel téléphonique et électrique. Elle occupe 1000 ouvriers. Le bureau de préparation du travail y établit un programme de travail, fonction des commandes passées, d'où découlent les recettes, les dépenses en étant alors facilement déduites. Les opérationnels interviennent peu dans cette tâche de prévision. Un suivi journalier des dépenses et recettes permet de chiffrer la situation de l'entreprise. Régulièrement des états de trésorerie, des bilans et comptes d'exploitation sont repris et comparés aux prévisions. Les prévisions servent donc surtout à surveiller l'évolution de la société. Les chefs responsables sont informés de l'évolution des charges dont ils sont indirectement ou directement responsables. La première des prévisions doit être le budget qui constitue le goulot d'étranglement dans l'entreprise, rappelle l'auteur du cas qui cite ainsi des documents édités par la Chambre de Commerce de Paris. Or, la trésorerie est peut-être, selon le cas du CPA, ce goulot d'étranglement qui explique qu'on s'y attache tant. Le document indique qu'il s'agit plus de prévisions que de budgets car il n'y a pas de réelles notions de responsabilité. On a ici affaire à un cas extrême où la prévision de trésorerie tient lieu d'ersatz de contrôle budgétaire.

B- Coordonner-socialiser dans l'entreprise diversifiée

Les sociétés étudiées ci-dessous appartiennent à la catégorie des entreprises à contrôle stratégique. Nous voudrions montrer que le contrôle budgétaire y est surtout utilisé à des fins de coordination-socialisation.

¹ Cas CPA : Hauts-fourneaux, Forges et Aciéries de Pompey, I878 (1935).

² Cas CPA. AOIP S2795 (1951), 3045 (1953).

1/ Pechiney

Pechiney aurait pu être analysée en deux parties correspondant à deux configurations différentes (comme cela est fait pour Saint-Gobain). Mais les informations disponibles sur la période précédant 1945 ne permettent pas une analyse complète de la situation. Par ailleurs, la grande stabilité du groupe dirigeant nous amène à traiter Pechiney de façon globale et unique, puisque l'ensemble ainsi formé demeure cohérent.

La planification repose essentiellement sur les objectifs définis par les budgets. Des éléments de contrôle budgétaire sont mis en place dans les usines durant les années trente. Les prévisions sont alors annuelles et doivent être soumises, pour accord, à la direction des usines¹. Ces dernières fixent leurs propres objectifs. Les rapprochements sont fait en cours d'année, ce qui suppose une répartition des coûts sur différentes périodes, mensuelles sans doute.

Avec la réforme de 1948, l'entreprise adopte une structure divisionnelle. On y retrouve les caractéristiques du modèle de Goold et Campbell concernant les interrelations unissant les différentes unités. Ainsi, le cabinet White propose de décentraliser davantage. Pour cela, « *il serait désirable de scinder la Compagnie dans une série de divisions, chacune s'occupant d'un seul produit ou d'une famille de produits. Mais vos fabrications sont si imbriquées les unes dans les autres que cette division n'est pas possible à l'heure actuelle* »². C'est une structure décentralisée que voudrait instaurer le cabinet, mais les relations entre divisions et unités en rendent la mise en place difficile.

Dans un premier temps, la direction est soucieuse de garder le contrôle des objectifs. Aussi une solution radicale est retenue pour les premières expériences. « *Les budgets de production seront établis à Paris pendant une période plus ou moins longue de mise au point, l'usine n'ayant qu'à établir et à nous communiquer des prix de revient prévisionnels* »³. Ce n'est que plus tard que la direction redonne aux opérationnels une latitude élevée dans la fixation des objectifs, non sans avoir créé au préalable un organisme de liaison chargé de faire circuler l'information, le comité de gestion. Il s'agit d'un organe créé afin de permettre la coordination des différentes activités du groupe et d'apporter des conseils à la direction générale. Plusieurs de ses séances

¹ Archives Pechiney 072-11-70120. Instructions Particulières permanentes de Saint Jean de Maurienne.

² Archives Pechiney 00-10-10020. Conclusions du Cabinet K.B. White le 28 novembre 1947.

³ Archives Pechiney 072-11-70072. Rapports mensuels 1948.

doivent être consacrées¹ « *aux prévisions pour l'avenir* ». « *Le comité de gestion devrait permettre d'examiner trois fois par an où nous allons en matière d'exploitation, de frais généraux, de travaux neufs, et de politique des stocks* ». Il intervient de fait trois fois par an sur le contrôle budgétaire. En janvier, lui sont communiqués les budgets présentés par les directions, les services et les établissements afin de recueillir toutes les observations. En juin, il examine les réalisations des quatre premiers mois et apporte éventuellement des modifications sur les prévisions initiales restant à réaliser. Enfin, en novembre, il examine les réalisations des neuf premiers mois et en tire les enseignements en vue de l'établissement du budget de l'année suivante. Le centre prend part au processus de planification, tout en laissant beaucoup de responsabilités aux opérationnels. La direction générale ne décide pas, comme dans les cas précédents, des objectifs à atteindre. Ce sont les opérationnels qui font des propositions, acceptées par la direction après vérification de la cohérence d'ensemble des plans proposés. Le centre garde tout de même la possibilité de faire des propositions de modifications.

Le contrôle est assez caractéristique dans cette configuration. Avant-guerre, il est prévu qu'en fin d'année, et en fin d'année seulement², les usines établissent une comparaison des prévisions et des réalisations, afin de justifier les écarts, indépendamment du fait qu'elles définissent pour elles-mêmes mois par mois leurs budgets. Les usines suivent leurs dépenses et les comparent régulièrement aux prévisions. Mais les exemples de discussions concernant le fonctionnement effectif de ce système font défaut. Ce silence peut être interprété comme révélateur de l'absence de conséquences importantes en cas de non respect du jeu budgétaire. D'autres éléments peuvent également intervenir dans l'évaluation annuelle des performances.

Il semble que le contrôle budgétaire n'ait pas fonctionné durant la guerre si nous en croyons Jouven : « *bien que le principal souci du chef des services comptables soit la comptabilité, il doit jouer un rôle actif dans tous les contrôles que le Directeur exercera sur la marche financière de l'usine. Si, par exemple, la stabilisation de la monnaie, nous permet de rétablir le contrôle budgétaire, c'est lui qui devra en suivre l'exécution* »³. Le retour du contrôle budgétaire est vivement souhaité parce qu'il permet de mieux contrôler. Jouven précise également la politique d'intéressement souhaitée. Les résultats financiers ne doivent pas être des variables exclusives de jugement des directeurs d'usine. D'autres indicateurs doivent être également utilisés tels que les rendements

¹ Archives Pechiney 00-10-10019. Note du 20/12/1948. Rôle et fonctionnement du Comité de gestion.

² Archives Pechiney 072-11-70120. Instructions Particulières permanentes de Saint Jean de Maurienne.

³ Archives Pechiney 00-10-10019. Note de Jouven du 22 décembre 1947.

techniques, le niveau des stocks, etc. Le contrôle est donc stratégique au sens de Goold et Campbell.

Benoit ¹ rend compte de la façon dont le contrôle budgétaire devrait fonctionner. Il doit être mensuel et s'adapter pour tenir compte de la notion de responsabilité par catégories de dépenses : « *il faudra adapter la structure comptable à l'organisation décentralisée des ateliers qui résultera de l'évolution de la nouvelle organisation* ». Pechiney semble aussi rencontrer des problèmes importants de gestion des stocks : « *le problème des stocks prend, dans les circonstances actuelles, une importance particulière. Il n'est plus possible de laisser le volume des stocks trouver en quelque sorte spontanément son point d'équilibre. Il faut absolument le prédéterminer et surtout vérifier dans quelle mesure les exécutants suivent ou transgressent la politique décidée par la direction* ». Benoit propose alors de distinguer des écarts sur quantité et des écarts sur prix afin de faciliter l'analyse des écarts sur stocks et de distinguer également les matières achetées à l'extérieur des produits intermédiaires cédés d'une usine à l'autre. Les opérationnels doivent donc rendre compte de leur gestion via le système de contrôle budgétaire. Après 1947, les contrôles prennent une nature nettement plus contraignantes pour les opérationnels, se distinguant alors de celui mené dans les entreprises à planification stratégique. Etrangement, le contrôle budgétaire est, en partie, perçu comme un outil de gestion des stocks. Il faut à tout prix éviter leur « *enflure* ». Cette surveillance des stocks devrait également permettre de surveiller la trésorerie bien que des outils mieux adaptés soient déjà disponibles. La coordination n'est donc pas seulement un vœu pieu puisqu'elle trouve sa concrétisation dans des variables contrôlables.

Chez Pechiney, le contrôle budgétaire a des fonctions de coordination, de communication et même de formation. Les budgets doivent servir, avant 1940, à déterminer des abonnements prévisionnels sur prix de revient². Les frais proportionnels au temps sont rapportés aux machines-outils et permettent de déterminer « *un taux d'inaction* » pour chaque machine. Cette méthode a l'avantage de permettre « *l'application du contrôle budgétaire à tous les éléments du prix de revient d'une façon assez précise pour pouvoir intéresser chaque chef de service à la gestion d'un ou plusieurs éléments de prix de revient dont il a la responsabilité directe, ceci après quelques années d'applications lorsque l'expérience a permis de resserrer les prévisions* ». Les budgets semblent alors avoir une double utilité. Ils peuvent servir à

¹ Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Note sur le contrôle budgétaire de Jean Benoit. 2 avril 1948.

² Archives Pechiney 00-10-10019. Méthodes d'organisation W. Clark, 28 décembre 1934.

déterminer des taux d'utilisation des machines, afin de mieux répartir et de mieux coordonner les volumes de production sur l'outil industriel et de fermer les unités qui s'avèrent non indispensables. Ils peuvent également être utilisés pour former les chefs de service en les sensibilisant au problème des prix de revient. Mais tout ceci transparait mieux après 1947.

Juste avant la mission White, Jouven définit son idéal de gestion¹. C'est celui de la petite entreprise où le patron sait toujours ce qui se passe dans ses murs. Il faut tout à la fois « *concilier les qualités d'efficacité, de souplesse et de dynamisme de la gestion d'une petite entreprise indépendante, avec les possibilités que donnent une grosse affaire* » et que chaque usine soit gérée « *comme (par) le patron d'une affaire moyenne, en bon père de famille* ». Il prône donc une décentralisation de la structure, mais il refuse de perdre les avantages de la grande organisation. C'est au centre qu'il importe donc de conserver tous ses avantages à la grande structure. Ses propos sont éclairés par ceux d'autres cadres.

Benoit² rend compte du système de contrôle budgétaire et de la façon dont il devrait fonctionner. Il rappelle d'abord le but de cette méthode. Elle doit permettre une meilleure « *coordination des moyens propres à assurer la réalisation des buts finaux visés par l'obtention d'un résultat déterminé, l'installation de tels nouveaux moyens de production, la réduction de tel stock de matières premières ou de produits finis* ». Pour cela, chaque catégorie de dépenses doit être sous l'autorité d'un responsable et cette responsabilité s'étend de la direction générale aux ingénieurs d'usine, voire aux contremaîtres. Pour satisfaire ces buts, une note³ du 4 juin 1948 précise que le contrôle budgétaire devrait dans un premier temps être limité aux budgets d'exploitation et d'investissement (moyen de production, participations financières, stocks en quantités et en valeur). Il insiste sur la possibilité d'utiliser le contrôle budgétaire pour diminuer les frais contrôlables et pour accroître la responsabilité de tous les éléments, y compris les contremaîtres, en les tenant mieux informés de leur gestion. Le contrôle budgétaire permet aussi de déceler les incompatibilités dans les programmes de production et de décentraliser les responsabilités afin d'alléger le travail de la direction générale. La coordination est donc explicitement le but assigné au contrôle budgétaire. Celle-ci passe par une meilleure information des différents responsables sur leurs objectifs.

¹ Archives Pechiney 00-10-10019. Organisation, Note confidentielle de M. Jouven du 22/12/1947.

² Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Note sur le contrôle budgétaire de Jean Benoit. 2 avril 1948.

³ Archives Pechiney 080-6-5778. Réunion des Directeurs de 1947 à 1952.

Le contrôle est aussi chez Pechiney, du moins pour Jean Benoit, un outil de formation et de socialisation. Le grand avantage du contrôle budgétaire est « *de substituer à l'arbitrage des hommes, toujours délicat et gênant, l'arbitrage des chiffres* »¹. Le contrôle budgétaire permet alors de résoudre en partie le problème du commandement. Il constitue une sorte d'auto-contrôle grâce auquel « *le subordonné peut se corriger sans que le patron n'ait rien à dire* ». Mais les prévisions sont difficiles à faire. Il faut donc y affecter les meilleurs éléments du personnel. Les chefs doivent également y participer activement² car cela leur permet de réfléchir à l'avenir, ce qui assure selon Benoit, une véritable formation pour les futurs éléments de la direction générale. L'organisation est un sous-produit de la formation, « *une organisation mauvaise peut à peu près fonctionner si les gens sont bien formés* »³. Le manque de cadres compétents, de chefs de valeur et de futurs chefs potentiels en nombre suffisant, nécessitent de nouvelles solutions de gestion. Benoit rappelle que lors de l'un de ses voyages aux Etats-Unis, il a fréquenté le cours *Meynard*⁴ où il avait été sensibilisé à ces problèmes. Il faut, selon lui, donner de l'information aux cadres subalternes de façon à ce qu'ils puissent prendre des décisions qui seraient aussi bonnes que celles qu'auraient prises la direction générale. Il faut donc accorder la plus large confiance aux hommes.

Le contrôle budgétaire est organisé en vue de coordonner les diverses activités de l'entreprise. Le centre est le garant de cette coordination, de par son implication dans le processus de planification. Il faut, à cet égard, se rappeler le rôle du comité de gestion. La coordination passe pour Benoit par une meilleure information des cadres qui peuvent alors situer leurs actions par rapport à l'ensemble de la compagnie. La composante formation qui correspond à la même logique doit être soulignée.

2/ Saint-Gobain

Avant 1950 Saint-Gobain est dans une phase de transition. L'entreprise passe d'une configuration centralisée à celle dite de programmation stratégique. Après 1950, Saint-

¹ Archives Pechiney 001-7-30994. Conférence Jean Benoit 1956. La prévision et le contrôle de gestion, Journée d'études de Rennes.

² Il s'agit bien d'une organisation à contrôle stratégique. On mesure dans ces propos le rôle du centre.

³ Archives Pechiney 001-7-30994. Réflexions sur l'organisation. Conférence devant l'Ecole de guerre navale, session 1958-1959.

⁴ Archives Pechiney 001-7-30994. Les cycles de perfectionnement en quatre semaines du centre de recherches et d'études des chefs d'entreprise (CRC), 20 janvier 1955.

Gobain semble entrer dans la catégorie des entreprises à contrôle stratégique. Il faut donc distinguer ces deux périodes. Pour plus de clarté, les politiques de planification de chacune des époques sont traitées simultanément, de façon à faire apparaître clairement les changements. Il en va de même pour le contrôle. Notons enfin que le contrôle budgétaire ne fonctionne pas vraiment durant la première phase. Une solution est activement recherchée aux problèmes de gestion mais elle ne débouche pas sur un contrôle orthodoxe. Pour des raisons d'accès à l'information, c'est surtout la branche Glaceries qui est ici traitée.

Envisageons tout d'abord le processus de planification. Relativement centralisées à la fin des années trente, les Glaceries cherchent durant plusieurs années à décentraliser leur gestion afin de donner plus d'autonomie aux différentes divisions. En 1938, la direction générale des Glaceries entame un mouvement de restructuration très important. La structure adoptée comporte sept « *groupements* »¹ et des services d'états-majors. Ils sont le centre intervenant auprès des divisions.

Au moins pour le groupement I qui le plus important, est créée en 1938 une direction centrale des usines (DCU)². Cette nouvelle direction correspond à un niveau intermédiaire entre le responsable du groupement I et les différentes usines. Il sert à alléger le travail du directeur du groupement, trop occupé pour s'intéresser à la gestion de chaque usine. Il s'agit « *d'une délégation par la direction générale d'une partie de ses pouvoirs* ». « *Le fait qu'il s'agit là d'une délégation de pouvoir par la direction générale implique que la DCU devra prendre ses directives auprès de cette direction générale et fournir à celle-ci les comptes rendus nécessaires à son information ou utiles à l'orientation de ses décisions* »³. Il lui faut alléger autant que possible le travail de la direction générale sans pour autant assurer de responsabilités décisionnelles. « *Le fait que la DCU est appelée à centraliser le contrôle de l'activité des établissements et à coordonner leurs efforts, implique aussi que cette DCU, pour tout ce qui concerne l'activité industrielle, se substituera à chacun de ces établissements dans ses relations avec la direction générale, pour assurer par une liaison constante avec celles-ci et ses divers services - sur les bases exposées ci-après - une collaboration devant être d'autant plus profitable à l'ensemble que la DCU apportera des informations et des avis, non seulement contrôlés, mais surtout groupés, comparés et interprétés,*

¹ Archives Saint-Gobain CSG 293/464. Organigrammes.

² Archives Saint-Gobain. SGV HIST 01/160.

³ Ibid.

concernant l'activité des établissements et leurs possibilités présentes et à venir »¹. Il semble donc que le groupement I ait besoin d'un service qui l'aiderait à gérer les différentes usines. Représentant du centre, la DCU intervient largement, commandant et conseillant les usines. Elle émet des avis sans avoir pour autant de responsabilité décisionnelle. La DCU est donc l'organe exécutant les directives du centre, donnant leurs programmes aux usines. Les opérationnels ont encore peu d'autonomie. La DCU gère en même temps les interrelations qui peuvent exister entre usines.

La mission Héranger, intervenant à partir de 1941 chez Saint-Gobain, renforce finalement cette tendance à la création de services d'états-majors. Elle contribue à créer deux services : le bureau du plan et l'adjoint-financier. Le bureau du plan a pour mission² de faire des prévisions sur les ventes et la production. A partir de ces prévisions, le service du planning établit, après accord de la direction commerciale, un programme de fabrication, d'expéditions, d'approvisionnement, etc. L'usine n'aura alors plus qu'à suivre ce programme de production. Il est prévu à ce niveau de mettre en évidence les écarts constatés sur le programme de fabrication ou d'approvisionnement. L'exécution des plans de production est du ressort du directeur des usines qui doit, avec chaque directeur d'usine, s'assurer de la fabrication des produits dans le respect du niveau de qualité, du prix de revient et des délais souhaités. Pour cela, la direction des usines est aidée par le bureau central des usines (BCU) qui comprend deux sections, le planning central d'une part, et la section prix de revient et budget d'autre part. C'est le BCU qui doit alors surveiller, avec le service planning - vente, le niveau des écarts entre prévisions et réalités.

L'adjoint-financier, pour sa part, doit réunir des renseignements de première main sur les résultats des divisions. Il s'occupe des comptabilités divisionnaires et des prix de revient, il se met en relation avec les services d'état-major pour établir leurs budgets et « *les graphiques du contrôle budgétaire des dépenses* »³. Il agit auprès du directeur général en tant que conseiller technique, par un examen du bilan et des résultats, des opérations financières des filiales et des clauses financières des contrats. Donc en terme de planification, Saint-Gobain fait de la programmation stratégique jusqu'en 1950. Le centre fixe lui-même les objectifs grâce à des services d'état-major puissants et veille à ce qu'ils soient respectés grâce à de multiples organes de contrôle : service de l'adjoint-

¹ Ibid.

² Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Organisation " Charles Héranger ". Note de mars 1945 concernant la nouvelle organisation de la division des Produits chimiques.

³ Ibid.

financier, service contrôle et études, etc. Au-delà de cette date, elle fait du contrôle stratégique.

Après 1950, avec l'intervention de l'IOIC, le centre va prendre une part moins importante dans le processus de détermination des objectifs des opérationnels. A cette époque, se prépare un important changement de structure pour l'ensemble de la compagnie. Celui-ci va avoir lieu le 1er janvier 1959, la société adoptant alors une forme multidivisionnelle « moderne ». L'ensemble de la compagnie est dirigé par une vraie direction générale, et non plus une direction générale pour chacune des deux grandes branches. Cette nouvelle direction contrôle cinq divisions et quatre départements fonctionnels, chaque division devenant plus autonome.

Cette nouvelle structure constitue une occasion de relancer les budgets. Un jeune ingénieur tient alors une conférence¹ devant ses pairs pour leur expliquer tous les bienfaits de la gestion budgétaire. Le discours de M. Milochevitch est intéressant à plus d'un titre. Outre qu'il précise la façon dont le contrôle doit être effectué, il indique également comment les budgets doivent être fixés par les intéressés eux-mêmes. Le centre prend donc une part plus réduite à la fixation des objectifs qui sont laissés au libre arbitre des opérationnels. Le bureau d'analyse de la gestion (BAG) que crée Milochevitch confirme cette tendance².

Les opérationnels ne sont toutefois pas entièrement libres. Les prévisions qu'ils effectuent sont réalisées sous la surveillance des services d'état-major. Ceux-ci imposent des méthodes à suivre de façon impérative. Ainsi Arnaud de Vögue, PDG de Saint-Gobain à la fin des années soixante déclarait-il à des journalistes : « *Mon rôle est d'abord d'impulsion. Je dois hiérarchiser les problèmes qui se posent à nous, je dois examiner les choix à faire, je dois veiller à une bonne utilisation des hommes. Mon rôle est donc de déterminer les choix de la société. Il en découle un choix de la politique à suivre, des programmes à mettre en œuvre, des budgets à déterminer. A l'intérieur de ce cadre, les directions et branches ont l'autonomie la plus grande. Je ne dois pas me mêler de la gestion qui est l'application au niveau des faits de la stratégie retenue* »³.

¹ Archives Saint-Gobain. SGV 20/4. Contrôle budgétaire 1959-1965. « Comptabilité industrielle et gestion budgétaire ». Conférence du 24 janvier 1959 par M. Milochevitch. Formation des jeunes ingénieurs 58-59.

² Archives Saint-Gobain SGV HIST 20/4. Contrôle budgétaire 1959-1965. « Manuel de gestion budgétaire ». Octobre 1964. Bureau d'analyse de la Gestion budgétaire.

³ Cité dans Meuleau (1992), p. 1035.

L'analyse des mode de contrôle nécessite encore une fois de distinguer les deux périodes, avant et après 1950. La direction générale des Glaceries¹, en 1939, est insatisfaite de la façon dont est utilisée la comptabilité, principal outil de contrôle, et surtout de l'usage qu'en fait l'administration centrale. Aussi va-t-elle tenter de se l'approprier. Alors que la fonction financière est assurée à cette époque par le secrétariat général et le comité de direction, la direction générale des Glaceries souhaite disposer d'un département qu'elle nomme « *Service de gestion administrative* » en lieu et place du service « *Statistiques et contrôle financier* ». Son rôle² vis-à-vis de la direction générale des Glaceries serait de l'alerter et d'attirer son attention. Il devrait établir les instructions d'exécution des directives reçues de l'administration centrale (rôle de liaison). Vis-à-vis des groupements, ce serait un organe d'information et de conseil. Les rapports périodiques sont un moyen de contrôle important sur les actions des subordonnés qui doivent ainsi régulièrement rendre compte de leur activité sous une forme standardisée. D'après le premier rapport du cabinet Héranger du 7 octobre 1941, chaque direction générale reçoit des services qu'elle dirige un certain nombre d'informations afin de contrôler l'activité qui lui est confiée³.

Le contrôle exercée par le centre est donc assez strict et concerne à la fois des informations financières et non financières, même si les premières prennent une place particulière. Ceci semble conforme aux résultats de Goold et Campbell. Ils remarquent que les données financières étant plus faciles à obtenir, elles sont plus couramment utilisées pour le contrôle. Jusqu'en 1950, Saint-Gobain peut donc être véritablement considérée comme une entreprise faisant en matière de contrôle de la programmation stratégique.

Après 1950, tout le contrôle repose sur des calculs précis d'écarts et sur leur analyse « scientifique ». Le service contrôle et études fait sienne les recommandations et points de vue de la mission de conseil de l'IOIC⁴. Il précise les budgets de l'activité commerciale qui peuvent alors être présentés de deux façons :

- en centres de frais fixes : ils concernent surtout la direction commerciale dont « *l'activité peut difficilement être mesurée* ».

¹ Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ".

² Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ". Document anonyme du 7 février 1939.

³ Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Organisation " Charles Héranger ". Rapport du 7 octobre 1941.

⁴ Archives Saint-Gobain. Documents non classés. "Présentation des résultats et des bilans 1948 à 1964". Service Contrôle et Etudes.

- en centres de frais variables : il est alors « *nécessaire de dégager une unité d'activité et la loi de variation du coût de cette activité. ex : nombre de factures établies, nombre de comptes clients mouvementés...* ».

Il faut aussi déterminer les plages d'activité pour lesquelles ces estimations sont valables. C'est-à-dire définir des paliers d'activité et des budgets flexibles. Le but de ce travail est de mettre en évidence les écarts qui soient imputables à chacun des responsables. Il y a donc une progression par rapport au système antérieur qui ne constatait que des écarts sans toujours en imputer la responsabilité. Toutefois, les réalisations et les prévisions peuvent différer du fait des variations d'activité. Les auteurs préconisent donc la mise en évidence de deux écarts : l'écart technique en rapport avec la gestion de chaque responsable, et l'écart commercial, dû à la variation de l'activité économique. La détermination de ces écarts demande une unité d'imputation. Par facilité, il en a été retenue une, identique pour tous les centres : le chiffre d'affaires (il s'agit en effet du contrôle budgétaire de l'activité distribution). Ceci permet de mettre en évidence trois sous-écarts pour expliquer l'écart technique : l'écart sur quantité, l'écart sur prix et l'écart sur composition (si le centre traite plusieurs produits). La pratique du contrôle budgétaire s'enrichit de nouveaux instruments, les écarts¹, qui ne sont plus seulement la simple constatation d'un dépassement de budget mais beaucoup plus une analyse de ce dépassement.

Les résultats mis en évidence par les budgets ne semblent pas avoir donné lieu à un système de rémunération. En témoigne cette affirmation, « *la Compagnie de Saint-Gobain a été hostile jusqu'à présent à l'utilisation de la gestion budgétaire à des fins de rémunération. Si la rémunération était liée aux normes définies dans les budgets, on risquerait de voir fixer des normes excessivement basses par ceux qui les respectent : ce qui est la principale difficulté. Pour que la relation entre rémunération et gestion budgétaire puisse être trouvée, il faudrait d'autre part que les normes d'exploitation et de rémunération soient identiquement les mêmes (...)* Enfin les pertes ou gains sur les normes d'exploitation n'apparaissent pas assez révélateurs actuellement pour juger le bon travail du personnel (...) »². La confiance placée dans le seul contrôle budgétaire n'est donc pas suffisante pour justifier une évaluation uniquement fondée sur ces

¹ Archives Saint-Gobain. SGV 20/4. Contrôle budgétaire 1959-1965. "Comptabilité industrielle et gestion budgétaire". Conférence du 24 janvier 1959 par M. Milochevitch. Formation des jeunes ingénieurs 58-59.

² Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/4. Enquête à la Compagnie Saint-Gobain. Institut de Contrôle de Gestion. Novembre 1964. Enquête réalisée par MM. Heroin et Lheureux au cours de l'année 1963.

indicateurs. Les critères d'évaluation ne sont donc pas uniquement financiers. Le service contrôle et études procède à une évaluation financière et non financière¹. De même, une grande attention est portée aux délais. Saint-Gobain peine à livrer des clients dans les temps. Le contrôle n'est donc pas simplement financier. Il semble assez contraignant car il force les opérationnels à une analyse technique et systématique de la non conformité aux objectifs.

La première partie de cette description incite à ranger Saint-Gobain dans les entreprises à programmation stratégique. Mais celle-ci n'est qu'une phase transitoire débouchant sur une entreprise à contrôle stratégique.

Le contrôle budgétaire sert alors à résoudre des problèmes bien définis. Avant 1941, la direction centrale de usines cherche à coordonner les activités des usines et établit pour cela des programmes commerciaux et financiers. De même, le service de gestion administrative a un rôle de liaison. Il permet la circulation de l'information. Il doit jouer le rôle « *d'agent de liaison* » et agir comme un « *conseil* ». Héranger a également contribué à introduire un embryon de contrôle budgétaire². Les budgets vont d'abord servir à l'établissement des frais généraux prévisionnels. Ainsi « *le taux d'abonnement doit être, soit budgété, soit justifié par un état mensuel* ». Tout doit être fait pour que l'écart existant entre les prévisions et les réalisations soit maintenu à un faible niveau. Une note anonyme du 19 mai 1944 résume bien cette utilisation³. Le budget permet une estimation des frais généraux et donc facilite le calcul plus rapide des coûts complets. Comme chez Pechiney, il s'agit, dans une période de turbulences économiques, de statuer rapidement sur une utilisation optimale de l'outil de production : dans quelle usine et avec quelle machine faire telle commande, ceci afin de réduire la part des coûts fixes unitaires dans chaque produit. Le budget sert donc à coordonner les activités de l'entreprise, mais n'est pas accompagné d'une décentralisation des responsabilités.

Un manuel d'instruction⁴ de 1946 consacre sa troisième partie au contrôle budgétaire et propose de définir les budgets ainsi : « *Etablir le budget d'une usine pour une période donnée c'est, l'activité des divers ateliers étant fixée pour cette période, déterminer les charges d'exploitation pour réaliser ce programme* ». Le budget doit indiquer les

¹ Archives Saint-Gobain. Fonds Caillet. Documents non classés. Chemise 26.

² Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Document « Réforme de la comptabilité industrielle, motifs et idées directrices de la nouvelle méthode » suivi du manuel d'instructions détaillées.

³ Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Note anonyme du 19 mai 1944.

⁴ Archives Saint Gobain. CSG 06/06. Instructions détaillées du 8/01/1946.

quantités et les valeurs car les quantités sont à la base des estimations. Le budget peut même servir à calculer le prix de revient standard. Cette insistance sur la notion de quantité rajoute à l'utilisation des budgets comme instrument de coordination des volumes de production. C'est la même utilisation que Pechiney lorsque ce dernier cherchait à maîtriser le volume de ses stocks.

A partir de 1955, l'ensemble des notes du service contrôle et études et de l'IOIC montrent la volonté de ce service d'informer et de sensibiliser, voire de convaincre les utilisateurs potentiels du contrôle budgétaire¹. L'ensemble du contrôle budgétaire d'exploitation, vente, production et stocks, et hors exploitation, frais d'administration, études et recherches, travaux neufs et frais financiers, doit boucler sur le budget de trésorerie. Le budget général apparaît alors surtout comme un outil de communication destiné à fournir un « *langage commun* » à tout le personnel. Il trouve donc là un rôle consensuel. Ce point est repris dans le rapport de l'ICG en 1964 : « *Le Budget n'est pas un document de contrôle, mais un plan dont les éléments serviront de références aux divers responsables en vue d'une action coordonnée.*

Pour atteindre cet objectif, l'établissement du Budget appelle :

- *la participation de tous les services, chacun en ce qui le concerne, à l'élaboration du budget,(...)*
- *le commentaire succinct de chaque hypothèse retenue, et des raisons qui en ont motivé le choix,(...)*
- *l'existence d'une équipe de coordination chargée de rassembler les données, de les valoriser et de les présenter »².*

Décrivant Saint-Gobain et son système de gestion, Meuleau (1992) écrit : « *Le contrôle budgétaire et le suivi des programmes mettent en lumière les réussites et les échecs en mesurant les écarts entre les prévisions et les réalisations. L'autonomie des responsables opérationnels leur fait obligation de corriger ces écarts par les décisions qu'ils jugent appropriés, à condition qu'elles n'aient pas de répercussion négatives pour une autre division* ». Le contrôle budgétaire sert donc à coordonner les activités de l'entreprise.

¹ Archives Saint-Gobain. Documents non classés. “ Présentation des résultats et des bilans 1948 à 1964 ”. Service Contrôle et Etudes.

² Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/4. Enquête à la Compagnie Saint-Gobain. Institut de Contrôle de Gestion. Novembre 1964. Enquête réalisée par MM. Heroin et Lheureux au cours de l'année 1963.

A l'instar de Pechiney, la nouvelle structure a également pour mission « *de former et de préparer rapidement des hommes aptes à s'intégrer dans la nouvelle organisation, en les choisissant dans le personnel en place et en évitant dans toute la mesure du possible, le recours à un recrutement extérieur.* »¹

Le contrôle budgétaire de Saint-Gobain a donc pour vocation d'harmoniser et de coordonner les actions de l'ensemble des managers impliqués dans la politique générale de l'entreprise. Cela passe parfois par une information suffisante des opérationnels afin qu'ils puissent se positionner par rapport à la stratégie suivie par l'organisation.

La première période de Saint-Gobain est à rapprocher du cas de la Quincaillerie Vachette². Cette société produit un millier de modèles de cadenas différents et emploie pour se faire 400 ouvriers et 50 employés. Le centre y joue un rôle très important et fixe lui-même les objectifs des opérationnels. Il réalise également un contrôle très serré des réalisations et demande des explications aux opérationnels lorsqu'un écart est constaté. L'entreprise est dirigée par quatre gérants directeurs et est très dispersée géographiquement. Le but du contrôle budgétaire est alors de coordonner les activités de ces établissements, trop autonomes. Il s'agit donc, comme Saint-Gobain avant 1945, d'une entreprise à programmation stratégique. Outre la fonction de coordination, l'aspect prévisionnel du contrôle budgétaire est mis en exergue avec l'établissement de comptes de profits et pertes, de bilan prévisionnels, ainsi que de nombreux autres éléments.

3/ Le Printemps

Le Printemps est également à classer parmi les entreprises à contrôle stratégique. Sa structure est assez décentralisée et place les opérationnels au centre de l'action. Leur autonomie est toutefois limitée par la nécessité de coordonner les différentes activités et leur évolution imposée par le centre (Saint-Pulgent, 1934, 1942). Au moment où l'entreprise met en place le contrôle budgétaire, elle comprend sept services : études, achats, publicité, ventes, exploitation, personnel, comptabilité et finances. Ce sont, pour la plupart, des services fonctionnels apparus suite à la réorganisation du début des années trente³. Les Grands Magasins du Printemps constituent avec leurs filiales un

¹ Note d'organisation de 1956 cité dans Meuleau (1992), p.1035.

² Cas CPA. La Quincaillerie Vachette F1406 (1939).

³ Cas CPA. Le Printemps : F 1154 (1937).

ensemble qui représente plusieurs milliers d'employés et un chiffre d'affaires annuel de plusieurs centaines de millions de francs. La mise en place d'un système de contrôle budgétaire a d'abord nécessité la définition des attributions et des responsabilités de chaque chef d'unité.

Les prévisions sont du ressort des opérationnels. Elles sont demandées chaque année, au mois de mai, aux chefs d'unité pour un exercice commençant le 1^{er} août. Pour faciliter cette tâche, la gérance établit des directives générales, fondées sur les études d'un bureau spécialisé. La tendance du marché est donnée à chaque chef d'unité, ainsi qu'une estimation sommaire du chiffre d'affaires. Mais c'est sur son « *impression personnelle* », que ce dernier doit toutefois se fonder. Les prévisions ont simplement été « *uniformisées pour l'ensemble de l'entreprise* » par la gérance. Les opérationnels reçoivent des instructions pratiques pour l'établissement de leurs prévisions : évolution globale des ventes, niveau des stocks, taux de marque à respecter, baisse de 20% des dépenses à prévoir par exemple¹. Le service gérant le contrôle budgétaire (*le bureau*) examine les prévisions sur la forme. Il demande des justifications ou des détails pour les chiffres mais ne les remet pas en cause. Le fonds est du ressort du directeur (Saint-Pulgent, 1934). Une fois les budgets établis, ils sont présentés à la gérance qui les discute. Initialement, les opérationnels avaient la responsabilité de toutes les prévisions. Or, cette décentralisation convenant à un marché calme, reproduisant les tendances antérieures, n'a pas bien fonctionné dans la période de crise que l'entreprise a connue dans les années trente. Le centre a donc recentralisé une partie des prévisions afin de maintenir une cohérence d'ensemble.

Les différents services, rayons et ateliers de fabrication présentent des prévisions. Tous doivent déterminer leurs frais généraux. Les rayons déterminent, en sus, des prévisions de bénéfices bruts et de stocks et les ateliers de fabrication établissent des prévisions de prix de revient et de stocks. Le cadre d'établissement des prévisions est formalisé par un document standard. Cette nomenclature est inspirée d'un modèle américain et permet de comparer les différentes unités entre elles. De plus, les charges sont divisées en une partie fixe, sur lesquelles le responsable d'un budget n'a que peu d'influence, et une part variable, sur laquelle il peut intervenir. Les frais généraux dans cette logique ne sont pas répartis entre les différents services mais pris en charge par la comptabilité générale ou d'autres centres généraux. Cela permet de faire mieux ressortir les responsabilités tout en maintenant une comptabilité plus simple. Ce n'est qu'au niveau

¹ Cas CPA. Le Printemps : SA 1853 (1943).

des filiales qu'une répartition est effectuée, ne serait ce que pour établir les comptes de chaque filiale. Si ce système fonctionne durant les années trente, un changement intervient en 1951, selon Meuleau (1992). Les frais généraux sont alors répartis selon un barème complexe d'imputations comparables aux tarifs pratiqués par les entreprises, en fait un système de prix de cession internes. Le but est de se rapprocher des prix de revient et de faire prendre conscience aux responsables d'un problème quand ils consomment plus qu'ils ne rapportent. Ils doivent contribuer à couvrir les frais généraux. La répartition des charges financières se fait par exemple en fonction du montant des comptes débiteurs, des stocks de marchandises, de la valeur nette des installations et des surfaces qu'elles utilisent, et non en fonction d'un prorata (Cégos, 1953). Enfin, le service de contrôle budgétaire centralise les budgets et en tire des prévisions de trésorerie. Les opérationnels sont donc étroitement associés à la définition du budget mais sous la surveillance éclairée de la direction. La contrôlabilité des budgets est également prise en compte.

Le mode de contrôle est assez strict et porte tout à la fois sur des éléments financiers et non financiers. Le contrôle budgétaire est réalisé mensuellement¹. Ce sont les services centraux, à savoir la comptabilité et le service de contrôle budgétaire, qui déterminent les écarts. Ceux-ci doivent ensuite être expliqués par les opérationnels. Les propositions d'amélioration leur incombent également. L'évaluation est financière mais aussi non financière, avec des indicateurs tels le taux de démarque connue et inconnue, la cadence de renouvellement des stocks ou leur niveau, etc.

L'intérêt du contrôle budgétaire semble surtout tenir dans son pouvoir de coordination². Tous les membres de l'organisation doivent comprendre qu'ils travaillent pour la même maison. Le contrôle budgétaire doit ainsi permettre, en 1937 :

*« - de donner à chaque chef d'unité conscience de sa responsabilité et surtout de lui en faire comprendre la mesure en lui demandant d'établir un programme annuel raisonné sous forme d'estimations chiffrées de son activité et non pas seulement d'indices ;
- de permettre d'établir un programme d'ensemble pour l'entreprise en coordonnant toutes ces estimations ;*

¹ Cas CPA. Le Printemps : F 1154 (1937).

² Cas CPA. Le Printemps : F 1154 (1937).

de faciliter le contrôle de la marche de l'entreprise, en comparant les résultats obtenus aux prévisions, ce contrôle pouvant amener à modifier les estimations primitives, lorsque cela est jugé nécessaire ».

L'importance de la fonction de coordination du budget se comprend au regard de la structure particulière adoptée par Le Printemps. Les rayons ne sont plus autonomes pour leur politique d'achat et de vente. L'organisation typique par rayon a été abandonnée pour réaliser des économies d'échelle dans les achats et le marketing. La création de services spécialisés intermédiaires nécessite une plus grande coordination. Même après-guerre, les vertus du contrôle budgétaire paraissent inchangées. Les buts du contrôle budgétaire au Printemps sont résumés comme suit (Cégos, 1953) :

*« établissement, pour chaque unité de responsabilité, d'un programme sous forme d'estimations chiffrées de son activité : ventes, recettes, services rendus, achats...
coordination de ces estimations en un programme convenablement équilibré pour l'ensemble de l'entreprise.
établissement de documents périodiques fournissant une comparaison entre les résultats prévus et les résultats obtenus.
révision des estimations prévisionnelles primitives (...)
tenue à jour continuelle de la situation en « recettes » et « dépenses » des prévisions de fin d'exercice (...) »*

Plus que le contrôle, c'est la cohérence dans l'action qui importe (Kaufmann, 1933). La coordination semble donc être la tâche dévolue au contrôle budgétaire du Printemps.

4/ Le Matériel Téléphonique

L'entreprise¹ travaille dans la téléphonie générale, la radio, la télévision, les cellules et ensembles redresseurs. Cette société ressemble beaucoup à l'Alstom. Mais quelques différences incitent à la classer dans une autre catégorie. Elles tiennent essentiellement à l'implication du centre, moins importante dans la phase de planification, et au contrôle plus responsabilisant. Les différences sont assez faibles et un accès aux archives aurait été bienvenu pour permettre d'éclaircir certains points.

¹ Cas CPA. Le Matériel Téléphonique S3150 (1954).

La question se pose de savoir qui doit faire les budgets. Deux approches sont en effet possibles (top down ou bottom up¹) et sont discutées dans les cas du CPA concernant cette entreprise. Il semble que les opérationnels établissent le budget qui sera modifié ensuite par le centre et imposé aux chefs d'atelier. La place des opérationnels semblent donc importante. Ils sont en effet proches du marché et auront à assumer les résultats du budget. Pour le centre, le budget est géré par un service particulier placé sous les ordres de la direction. C'est ce service qui effectue les arbitrages finaux. Les budgets sont établis au plus juste, sans attribuer de ressources supplémentaires aux opérationnels qui les consommeraient alors systématiquement. Les opérationnels sont consultés pour définir les prévisions mais le cadre général reste fixé par la direction. Le contrôle budgétaire permettrait selon le texte une décentralisation assez poussée, allant jusqu'au niveau des chefs des services de production (Cégos, 1953)².

Les budgets sont annuels et décomposés pour des périodes de trois mois. Les révisions des prévisions se font mensuellement ou par quinzaine. Les écarts se calculent par rapport aux dernières prévisions, mais aussi par rapport à la prévision initiale. Les prévisions initiales sont rapportées à une base 100 pour tous les comptes en début d'année, ce qui permet de comparer directement les différentes évolutions. Le système des indices ne laisse pas voir la prévision elle-même mais juste l'écart relatif. Les valeurs sont classées les unes par rapport aux autres, la première étant généralement les ventes, auxquels les coûts et les stocks devront ensuite s'adapter.

Si des écarts apparaissent, cela donne lieu à une analyse qui permet de refaire les prévisions. On recherche les commandes qui n'ont pas été honorées pour les exécuter le plus vite possible. Le budget sert à établir un bilan et un compte de résultat mensuel ainsi qu'un état de la situation de trésorerie. Les prévisions peuvent être remises en cause ainsi que la politique générale. En cas de problèmes, le centre intervient pour imposer aux opérationnels l'attitude à suivre afin d'équilibrer le budget. Mais « *si l'écart est important, c'est le chef responsable qui ira de lui-même voir son supérieur hiérarchique pour donner des explications* ». Le centre veille donc au strict respect des budgets et n'hésite pas à s'immiscer dans la gestion quotidienne lorsque le besoin s'en fait sentir. Il surveille les valeurs financières mais prend aussi en compte des valeurs non financières : les stocks, les délais de livraison, le personnel, etc.

¹ Clark, prenant la place de Coes, au Congrès de Genève en 1930 fait déjà cette distinction. L'article est repris sous le nom de Coes en 1930 dans la revue *Mon Bureau*.

² Le Cas CPA de 1954 reprend en partie les informations de la conférence Cégos de 1952, *Le contrôle budgétaire, 6 expériences françaises*.

Comme à l'Alsthom, les budgets insistent sur les prévisions qui sont redéfinies régulièrement. Le résultat et le bilan prévisionnels sont surveillés. Les buts du contrôle budgétaire énoncés en 1952 (Cégos, 1953) montrent que la prévision et la coordination vont de pair dans cette société :

« Etablir à l'avance les objectifs et le résultat final à atteindre à la fin de la période budgétaire.

Trouver les moyens de coordonner les activités des différents services pour arriver au résultat optimum.

Comparer périodiquement les résultats aux prévisions pour s'assurer que le plan a été réalisé, sinon indiquer les changements à opérer pour que les résultats prévus soient atteints ».

Mais une étape supplémentaire est franchie par rapport à l'Alsthom. Les budgets servent explicitement à coordonner et non simplement à prévoir. Le contrôle budgétaire semble être utilisé pour équilibrer les ventes et la production ainsi que pour mieux gérer cette dernière. *« Le service des ventes doit orienter la fabrication vers les produits dont la vente est la plus lucrative, le budget des ventes est donc une des bases des autres budgets ».* Comme chez Pechiney, on retrouve le problème de l'adaptation du niveau des stocks qui représente une mauvaise connexion de la production aux ventes : *« Le problème difficile à résoudre est d'adapter la fabrication aux fluctuations des ventes, et d'y répondre avec un stock minimum »*¹. C'est un outil de coordination. En témoigne également le système de surveillance des écarts relatifs. Si les ventes baissent, les coûts doivent s'adapter. Cela préfigure les budgets flexibles.

5/ Les Imprimeries Delmas

Les Imprimeries Delmas² laissent vraisemblablement une autonomie importante aux opérationnels. *« L'organisation de l'affaire, en ce qui concerne l'activité commerciale, a été séparée en plusieurs groupes qui jouissent chacun de leur entière autonomie. La division en groupes a été effectuée sur la base de la nature du travail ou de la clientèle ».* De même, dans la production : *« Les ateliers de fabrication sont divisés en équipes autonomes, placées sous la direction de chefs d'équipe ».* L'entreprise produit sur devis, aussi les tarifs annoncés aux clients sont-ils établis de façon centrale. Au-

¹ Cas CPA. Le Matériel Téléphonique : I 350 (1932).

² Cas CPA. Les Imprimerie Delmas I1044 (1936)

delà, les équipes s'organisent comme elles l'entendent. Les deux variables les plus concurrentielles sont le prix et les délais qui dépendent l'un de l'autre. Elles sont donc très surveillées par le centre. Les équipes doivent, par une bonne organisation, minimiser le temps passé à un travail, s'assurer que les machines ne restent pas inemployées et utiliser juste les ressources nécessaires. Pour être rentable, l'entreprise recherche le degré d'utilisation maximum de ses équipements. On surveille donc les écarts entre les prévisions horaires d'utilisation de l'équipement et les réalisations. De même, avec tous les frais engagés fonctionne un contrôle budgétaire des dépenses.

Le contrôle budgétaire sert à nouveau à coordonner. C'est l'organisation et le planning qui permettent à cette entreprise d'être compétitive. Les salariés sont en outre stimulés par des incitations financières. Il existe, par exemple, une prime à la production pour intéresser les ouvriers.

Si les entreprises décrites dans cette partie ont développé une forme de contrôle stratégique, certaines ont plutôt privilégié un contrôle de type financier.

C- L'évaluation-sanction chez Total

Parmi les cas étudiés, Total est le seul exemple d'entreprise à contrôle financier. L'examen est limité aux filiales de distribution pour lesquelles des informations sont disponibles. La distribution internationale du pétrole, mise en place après 1952 par le groupe Total pour écouler des quantités de brut toujours plus importantes, nécessite la création d'un grand nombre de filiales étrangères. Celles-ci sont autonomes afin de mieux s'adapter aux marchés qu'elles exploitent. *« L'appareil de distribution s'est considérablement développé, comme il se développait dans des pays variés avec des législations différentes, des structures et des habitudes commerciales différentes, il est évident qu'on ne pouvait pas organiser les filiales de distribution ou les filiales de raffinage de la même façon dans tous les pays. Chaque pays avait sa spécificité avec une philosophie de gestion, des conceptions de gestion qui étaient inspirées de Paris qui influençaient les filiales, avait par définition, par nécessité une autonomie¹ »*. Paris intervient donc mais de façon très générale. L'autonomie des filiales est importante. Chaque filiale étrangère est perçue comme une entité à part. Cela se reflète dans la gestion des prix de transfert. Chaque filiale négocie au mieux le prix du brut qui lui est

¹ Entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.

livré afin d'améliorer ces résultats. « *En France, il existait une structure de prix officiel qui facilitait la mise en place de prix de transfert (prix d'entrée au distributeur). A l'étranger, cela n'existait pas* ». D'où des conflits avec les distributeurs : « *celui qui est facturé dit Ah ! mais vous vous gardez une grande marge en amont, envoyez ça* »¹. Il existe donc un rapport de force entre le centre et les différentes filiales sur la répartition du profit.

La planification est très décentralisée dans le groupe Total. Ce sont les filiales qui proposent les objectifs à atteindre. Une note² du 21 novembre 1955 précise les documents qui doivent être envoyés par les filiales de distribution. On trouve parmi les états de prévision, des programmes quinquennaux, des budgets d'investissements, des budgets d'exploitation établis sur une base annuelle (marges de distribution, frais d'exploitation par nature, ristournes, comptes d'exploitation, commentaires du budget d'exploitation) et une section trésorerie.

Le circuit administratif de constitution des budgets est défini par une note du 19 janvier 1956 sur les autorisations budgétaires indiquant les étapes à suivre³. Ce sont les sociétés d'exploitation, c'est-à-dire les filiales, et les directions opérationnelles qui préparent les budgets. Pour reprendre les mots de Dalemont et Lacaussade, le contrôle budgétaire « *ça se fait en partant de la base puis ça remonte* »⁴. Il y a juste une consolidation au niveau du siège. Les deux interviewés ajoutent « *pas la peine de demander aux filiales de faire le travail si nous ne faisons pas la synthèse et si nous n'en faisons pas nous même la critique à l'égard des filiales* ». Les filiales ont donc la plus grande autonomie à cet égard. Elles transmettent les budgets aux directions de zone qui les font parvenir au siège où ils sont discutés et éventuellement modifiés dans le cadre d'un arbitrage. *In fine*, les budgets doivent être signés par le PDG et visés par M. Dalemont. Les deux témoins ont précisé le rôle du PDG dans cette procédure. « *A la présidence de CFP, le Président lui-même regardait le budget de chaque filiale mais il ne le regardait pas au*

¹ Ibid.

Des conflits sur les prix de transfert pratiqués existent évidemment aussi avec les gouvernements locaux et le fisc français.

² Archives Total 86.15/12 Archives de la DF.

³ Archives Total 86.15/12 Archives de la DF.

⁴ Entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade. Monsieur Dalemont intervient en tant qu'ancien responsable raffinage-distribution de la CFP à partir du milieu des années 1950 puis ensuite comme Directeur général des opérations du groupe. C'est un témoin et un acteur direct des faits relatés. Monsieur Lacaussade, entré plusieurs années auparavant dans le groupe pour des opérations de trading, a été, à partir de la fin des années 1969, responsable d'opérations de réorganisation, d'informatisation pour la CFP. Il a été ainsi amené à s'occuper de contrôle budgétaire et de contrôle de gestion.

niveau de chaque service de filiales. Il regardait globalement, en fonction »¹. Le centre intervient donc assez peu. Un document de 1956, émanant du secrétariat général et commentant les prévisions budgétaires des bureaux et succursales à l'étranger, précise que « le budget a pour but de préciser les besoins nets en trésorerie de chaque bureau pendant le trimestre ou l'année considérés. (...) Afin de permettre un contrôle facile de son exécution, la présentation du budget devra comporter les mêmes postes que ceux présentés par le plan comptable »². Ce budget concerne les investissements et les frais d'exploitation. C'est au département de la trésorerie et des budgets, appartenant à la direction financière, qu'il incombe d'établir le budget consolidé de l'ensemble de la CFP, « dont il suit l'exécution financière par des états périodiques appropriés ». Cette consolidation sert uniquement à des fins de synthèse, ce n'est pas ce document qui permet la gestion régulière.

A partir de 1956, l'entreprise entre dans une phase de normalisation de la présentation des budgets³. « Le programme et le budget de l'année doivent être établis dans le cadre de la politique générale du Groupe définie par la direction générale ». « L'établissement des programmes et budgets par une filiale consiste à définir dans le cadre de la politique générale évoquée ci-dessus, et compte tenu des impératifs locaux, sa politique commerciale et à la concrétiser par un programme d'action ». Compte tenu de la disparité des situations des filiales, les seules règles concernant l'établissement des budgets sont des normes de présentation. C'est la direction de zone qui présente les budgets des filiales au siège. Au fil du temps, le centre semble renforcer sa position, mais il intervient encore nettement moins que dans les cas précédents. La décentralisation extrême de la compagnie, qualifiée parfois de « pure holding »⁴, empêche toute coordination entre les différentes activités. Il semble que ce soit encore une caractéristique des entreprises à contrôle financier.

Les filiales sont relativement autonomes dans la fixation de leurs objectifs et de leurs budgets. Même si le centre a parfois des velléités de coordination, il semble que ce soit alors pour des problèmes de gestion de trésorerie. Cette autonomie se retrouve au niveau des investissements. « Ce sont les filiales qui avaient la responsabilité pour les investissements. Les responsables de filiales avaient (...) un champ de liberté pour

¹ Entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.

² Archives Total 86.15/12 Archives de la DF.

³ Archives Total 86.12/12. Notes du 22 juin 1956.

⁴ Archives Total 92AA091/72. Historique groupe Total 1957-1972. Un document du 22 novembre 1965 décrit la société comme un holding gérant des participations financières à un niveau international en n'ayant aucune activité industrielle. Elle ne voit jamais le pétrole.

prendre des décisions et dépenser de l'argent et des responsabilités lui-même de contrôle »¹. Au regard de la grande autonomie des filiales, le contrôle exercé par le siège est important.

La surveillance réalisée par la CFP se concentre surtout sur les budgets. Les centres de responsabilité sont implicitement définis par les filiales. Une note² du 21 novembre 1955 précise quels documents doivent être envoyés par les filiales de distribution afin de pouvoir contrôler leur activité. On trouve, parmi les états de prévision, des programmes quinquennaux, des budgets d'investissements, des budgets d'exploitation établis sur une base annuelle (marges de distribution, frais d'exploitation par nature, ristournes, comptes d'exploitation, commentaires du budgets d'exploitation) et une section trésorerie. Les états de réalisations comprennent des renseignements commerciaux et administratifs, certains résultats (marges de distribution, frais d'exploitation par nature, ristournes, comptes d'exploitation), les investissements, certains chiffres comptables et un rapport général. Les chiffres du réalisé et des prévisions sont comparés mois par mois. La plus grande partie de l'information en retour des filiales est financière. Les témoins de cette époque précisent « *les filiales devaient fournir des analyses par activité pour rendre compte de leur gestion, analyse des coûts par activités, par responsabilités* »³. Une fois par an, une « grande messe » annuelle était l'occasion de porter un jugement sur les réalisations des responsables dans l'année. « *Il y avait la cession budgétaire puis il y avait la cession analyse des résultats. Tous les ans, au niveau des groupes, on regardait les résultats et les directeurs de filiales venaient s'expliquer* »⁴. Les budgets étaient envoyés au préalable avec des justifications des écarts et puis le responsable était convoqué afin de justifier ses choix de gestion, et éventuellement ses écarts, en fonction de la conjoncture nationale et internationale.

Le bureau des opérations extérieures, un autre département de la direction financière, suit les activités des filiales via les budgets et les crédits d'investissement. Il veille à leur contrôle. Il vérifie par la même occasion l'adéquation de la trésorerie des filiales avec leur activité. Enfin, il est le garant des règles comptables et s'assure ainsi de la réalité des comptes que présentent les filiales. Le budget apparaît alors comme un outil essentiel du contrôle.

¹ Entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.

² Archives Total 86.15/12 Archives de la DF.

³ Entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.

⁴ Ibid.

Quand un problème surgissait dans une filiale, un expert était envoyé pour « *redresser la situation* »¹. Mais les variables financières surveillées n'autorisent par le centre à intervenir par des contrôles en profondeur : « *l'exploitation représentée par sa MBA, purement et simplement, seulement on n'allait pas regarder si elle était mauvaise parce qu'il y avait trop de personnel ou si on vendait mal (...) On lui demandait (NDA : à la filiale)* »². Les cadres se sont vus impartir la tâche de régler les situations de gestion défectueuses. Les échecs par rapport aux budgets étaient sanctionnés sans toutefois que cela entraîne des licenciements. « *Les sanctions, on ne mettait pas les gens au petit coin mais à terme, on avait à porter un jugement sur les hommes. C'était un facteur d'évolution de carrière* ». L'atteinte des objectifs, à savoir le respect du budget, n'est pas sanctionnée par une gratification financière mais par des responsabilités de plus en plus importantes. L'évaluation n'est pas seulement quantitative, mais elle est recherchée afin d'objectiver le jugement.

En définitive, le contrôle exercé à la CFP est surtout de nature financière même si occasionnellement d'autres éléments peuvent être pris en compte. Les responsables de filiales sont les garants de leur résultat. Leur capacité à atteindre les objectifs fixés leur ouvre les portes d'autres responsabilités. Mais il n'existe pas pour autant de primes de productivité fonction des budgets ni de sanctions brutales pouvant conduire à l'exclusion rapide comme le décrivent Goold et Campbell.

Dans ce type de configuration où le centre s'investit très peu, la motivation est un élément essentiel. Plutôt que d'indiquer aux managers les tâches à effectuer, on compte sur leur totale implication. Il faut pour cela trouver un système suffisamment contraignant pour s'assurer qu'ils travaillent dans le sens des objectifs de l'organisation. Une politique fondée tant sur la motivation que sur la sanction doit être développée. Quelques éléments montrant la mise en place d'une telle politique ont déjà été utilisés plus haut. Notamment l'atteinte des budgets conditionne les évolutions de carrière. Le système d'avancement de carrières constitue le moteur de l'adhésion des cadres aux buts de l'entreprise. Ceux-ci s'engagent alors dans des actions conformes aux intérêts de l'entreprise. Nos témoins affirment « *quand vous avez des gens qui une fois contrôlés, redressent le tir et redeviennent ce que l'on souhaite qu'ils soient(...), le contrôle de gestion ne fait plus que contrôler quelque chose qu'on attend* »³. Le poids

¹ Ibid.

² Ibid.

³ Ibid.

du contrôle est forcément très important puisque c'est lui qui détermine les sanctions ou les récompenses.

Une question s'impose alors. Pourquoi ce type de configuration est-il aussi rare ? Cela est peut-être du au faible développement de la structure divisionnelle dans notre pays (Mc Arthur et Scott, 1970, Dyas et Thanheiser, 1976). Pourtant, la France est aussi caractérisée par l'existence de nombreuses structures holding qui pourrait mener à ce type de configuration (Lévy-Leboyer, 1980). En tout cas, peu d'entreprises de cette configuration semblent utiliser, à des fins d'évaluation financière, le contrôle budgétaire. Cela ne peut manquer de surprendre. Peut-être faut-il voir Total comme un cas particulier ? C'est une entreprise internationale, se comparant donc directement aux sociétés américaines. La structure de la société est, de plus, bâtie sur une organisation en réseau de filiales étrangères. Ces réponses restent toutefois insatisfaisantes.

CONCLUSION SUR LE RÔLE DES BUDGETS

Nous avons vu dans cette troisième partie que l'utilisation du contrôle budgétaire est différente d'une entreprise à l'autre. Chacune s'en sert pour résoudre des problèmes qui lui sont propres et dictés par le style de management stratégique qu'elle a retenu. Au moins trois utilisations différentes du contrôle budgétaire comme élément d'intégration (au sens de Lawrence et Lorsch) peuvent être retenues. Elles caractérisent trois modèles de contrôle budgétaire :

- Le contrôle prévision-planification
- Le contrôle coordination-socialisation
- Le contrôle évaluation-sanction

Chacun de ces styles est adapté aux difficultés de l'entreprise. Le contrôle budgétaire, technologie invisible, pour reprendre les termes de Berry (1982), n'est ni universel, ni unique. Son utilisation dépend des acteurs qui l'utilisent et des problèmes qu'ils rencontrent, notamment ceux posés par l'environnement où opèrent les entreprises et l'idéologie à laquelle elles adhèrent.

Si une entreprise, utilisant le contrôle budgétaire à des fins de prévision-planification, se met subitement à évaluer ses gestionnaires avec des budgets, sans avoir, au préalable, pris de précaution, il est vraisemblable que des incohérences naîtront de cette situation. Cet exemple illustre pourquoi les budgets sont souvent critiqués. Le contrôle budgétaire ne peut satisfaire tous les besoins de l'entreprise, celle-ci doit choisir une application en fonction de ses propres préférences mais aussi des contraintes qui se posent à elle. C'est sans doute pour avoir oublié cela qu'un certain nombre d'entreprise construisent des systèmes qui s'avèrent inadéquats.

CONCLUSION GENERALE

Les différentes conclusions de cette thèse ne sont pas reprises de manière détaillée dans la conclusion générale car nous les avons déjà résumées dans les sous conclusions partielles de chacune des parties, que ce soit pour la gestion ou pour l'histoire. Cela ne contribuerait qu'à des redites qui pourraient ennuyer le lecteur. Nous préférons revenir sur des réflexions entamées dès l'introduction et visant à positionner les apports de cette thèse par rapport à l'histoire et à la gestion en tant que champ disciplinaire. Plutôt que d'adopter, comme dans l'introduction, des considérations générales, nous voudrions illustrer nos propos à l'aide de l'histoire du contrôle budgétaire. En effet, l'une des originalités de cette thèse réside dans la combinaison d'une recherche historique et d'une recherche de gestion.

Comment replacer nos différents apports en perspective des démarches historiques et gestionnaires afin de montrer l'intégration de ces deux disciplines ? Qu'apportons-nous à chacune d'entre elles ? En quoi se complètent-elles ? Des éléments de réponses ont déjà été donnés en introduction, mais après l'exposé de notre analyse, nos propos et notre démarche seront sans doute mieux compris. En effet, au-delà de la mise à jour de faits nouveaux en histoire et d'une meilleure compréhension du fonctionnement du contrôle budgétaire, notre thèse apporte également par sa posture épistémologique.

Il faut aussi réfléchir, dans cette conclusion, aux limites d'un tel travail et répondre par avance à certaines des objections qui pourraient nous être retournées. Enfin, nous chercherons à ouvrir d'autres perspectives d'études, tant en histoire des organisations et de la comptabilité, qu'en sciences de gestion.

Les apports de la thèse

Nous ambitionnions dans l'introduction d'apporter à la fois à l'histoire et à la gestion pour former une thèse originale sur l'interprétation du développement du contrôle budgétaire en France. Dans ce projet, histoire et gestion n'allaient pas l'un sans l'autre. Il ne s'agissait donc pas d'accoler deux disciplines indépendantes mais plutôt de créer des liens mutuellement enrichissants. Nous voudrions d'abord montrer que l'histoire peut être considérée par les gestionnaires sous différents angles en fonction des ses apports. Puis, il apparaît important de montrer que le gestionnaire peut apprendre à l'historien au-delà du fait historique. Le premier dispose en effet de cadres théoriques d'analyse qui nous ont semblé trop souvent ignorés par les historiens jusqu'à présent.

Enfin, le gestionnaire peut trouver dans l'histoire de quoi enrichir ses propres recherches, en faisant apparaître des données oubliées ou en relativisant des observations récentes. Une confrontation entre les données et les analyses historiques d'une part, et les théories de gestion d'autre part, nous a semblé possible et surtout souhaitable. Envisageons ces différents points les uns après les autres.

Au premier abord, l'histoire peut être perçue **par les gestionnaires** tout à la fois comme :

- Une histoire des pratiques et des outils. Hormis l'érudition apportée par l'histoire, voire son aspect ludique, le chercheur en gestion peut trouver matière à mettre en perspective l'évolution des outils dont il dispose ou éviter de réinventer des solutions mille fois testées sans succès, mais aussi sans analyse *a posteriori*. C'est un moyen pour questionner la réussite, la persistance et les conditions d'application de certaines pratiques de gestion.
- Une méthode de recueil de données parmi tant d'autres (étude par questionnaire, interview, étude de cas). L'histoire apparaît alors comme « *une stratégie d'accès au réel* », pour reprendre la terminologie de Wacheux (1996), dont la pertinence est à rechercher dans la continuité historique des outils de gestion. En comprendre le fonctionnement actuel nécessite de connaître leurs origines et leurs évolutions.
- Une méthodologie de traitement de l'information en lieu et place de méthodes plus quantitatives par exemple. La rigueur réclamée par l'histoire (triangulation des sources) doit garantir la fiabilité des analyses menées par le gestionnaire. C'est une méthodologie pour une recherche qualitative.

Mais ce faisant, le gestionnaire contribue à créer de la connaissance historique de deux façons différentes dont l'une peut sembler originale, du moins nous l'espérons, **à l'historien** :

- La recherche d'information sur le contrôle budgétaire a permis d'approfondir notre connaissance de son développement à la fois dans la durée (1930-1960) mais aussi dans la profondeur de son histoire (exemples concrets d'entreprise, promoteurs de la méthode, etc.).
- Un deuxième axe plus original réside dans l'interprétation de cette histoire au travers de cadres conceptuels ou d'analyses de gestion. Le développement du contrôle budgétaire est alors mis en perspective avec les théories dont le

gestionnaire dispose afin de créer d'autres schémas théoriques. Les connaissances du gestionnaire guident et bordent l'analyse interprétative. Trop souvent, d'excellentes analyses en histoire des entreprises butent sur des difficultés d'interprétations liées à la méconnaissance des problématiques de la gestion. La lecture de quelques ouvrages généraux en gestion n'y changeront rien. Emprisons-nous de rajouter que l'interprétation de cette histoire par les gestionnaires, nous semble impossible sans travaux historiques « professionnels » qui encadrent et soutiennent la démarche du profane.

Enfin, le gestionnaire doit trouver matière à **mieux comprendre le contrôle budgétaire** grâce, là encore, à deux apports différents :

- La perspective longitudinale adoptée pour l'étude du contrôle budgétaire permet de mieux saisir la relativité des applications actuelles. Tout n'est pas nouveau en gestion, des tentatives de solutions aux difficultés rencontrées par les entreprises ont déjà été apportées, il est donc inutile de les réinventer. Il ne faudrait pas se retrouver à nouveau dans la situation de ces cadres de Saint-Gobain qui ne se souviennent systématiquement plus de ce qui s'est passé dix ans auparavant. Que de temps perdu à réinventer le passé. L'OPA de Pont à Mousson sur Saint-Gobain, à la fin des années soixante, ne peut-elle pas être comprise, en partie¹, du fait de cette amnésie récurrente ?
- La confrontation des connaissances actuelles de la gestion sur le fonctionnement du contrôle budgétaire, à des données historiques, a permis de mettre à jour de nouvelles variables d'influence (l'idéologie), de contribuer à l'analyse des liens environnement/contrôle et d'ordonner les différentes utilisations des budgets autour de trois modèles ou idéaux types. Nous pensons contribuer ainsi à la recherche en gestion, comme tend à le laisser supposer l'intégration de nos problématiques aux publications actuelles. Cela ne préjuge en rien de la capacité d'une démarche historique à apporter à la gestion, Chandler (1962) en est sans doute le meilleur exemple, sinon le plus connu.

¹ La situation est évidemment beaucoup plus complexe et notre analyse ne préjuge en rien de l'existence d'autres facteurs : mauvais choix technologiques, etc.

Cette recherche se situant entre histoire et gestion pose toutefois des difficultés particulières qui définissent les limites de nos travaux.

Limites de ce travail et fausses objections

Des limites à ce travail peuvent être trouvées en histoire et en gestion. Par contre, de nombreuses objections ne résistent pas, selon nous, à l'analyse.

La première des limites tient à l'utilisation de l'histoire et des archives. Comme l'a notamment fait remarquer Boyns (1998), après tant d'autres, l'histoire apporte des informations parcellaires sur lesquelles il est bon de s'interroger. Combien d'entreprises font du contrôle budgétaire dans les années trente ? La réponse à cette question est difficile. Elle le serait déjà aujourd'hui, c'est un problème de sondage et d'échantillonnage, mais elle l'est encore plus pour cette période. Il n'est pas possible de produire cette information pour les années trente. Nous pouvons juste l'estimer à partir des observations fondées sur des archives et grâce aux sources secondaires. Mais il nous est impossible de connaître l'erreur attachée à cette estimation. Nous ne disposons pas du degré de confiance que nous apporterait une analyse statistique. D'autres difficultés apparaissent ensuite sur la profondeur de l'analyse historique. Comment fonctionnait le contrôle budgétaire au quotidien et qu'en pensaient les salariés ? De part la nature même des documents budgétaires, peu d'information sont disponibles. Ces dernières ne font pas partie des dossiers que l'on conserve longtemps. Ces informations existent car incidemment nous en trouvons un ou deux (chez Pechiney et Saint-Gobain par exemple). Cela reste toutefois insuffisant pour une analyse complète. Ensuite, les salariés ont rarement laissé des traces révélant leurs sentiments à l'égard des budgets. Des démarches faisant appel à l'analyse stratégique (Crozier et Friedberg, 1977) sont donc forcément limitées bien qu'elles eut été souhaitables. On pourrait multiplier les exemples à volonté. La solution à ce type de problème consisterait, selon nous, à multiplier les analyses historiques et à faire des comparaisons internationales. Malgré cela, nous doutons encore de pouvoir lever toutes les ambiguïtés.

L'exploitation des cas peut aussi poser problème, notamment aux gestionnaires. Notre démarche est assez proche d'une étude de cas (Ryan et al., 1992, Usunier et al., 1993, Wacheux, 1996 et Yin, 1984). Pourtant, nous n'avons pu mettre en place de procédures formalisées de recueil de données. Il n'est pas possible en effet d'interroger les archives selon des grilles d'analyse préétablies ou de pratiquer des entretiens comparables d'un

interviewé à l'autre. Nous avons donc choisi de suivre les historiens dans leurs méthodes de dépouillement des archives (classement chrono-thématique des faits mis à jour). Le gestionnaire, plus habitué à d'autres démarches pourra le regretter car notre analyse devient alors moins systématique.

A coté de ces limites assez classiques, on trouve de fausses objections qui pourraient être opposées à ce travail. Tout d'abord, est-il nécessaire de recourir à une démarche historique pour étudier le contrôle budgétaire ? Une étude sur le fonctionnement actuel des budgets n'aurait-elle pas suffi ? La réponse est en grande partie positive, mais il ne faut pas oublier la possible amnésie d'analyses menées sans fondements historiques.

Objection inverse, n'était-il pas possible d'arriver à ces conclusions sans utiliser tout l'appareillage de la littérature théorique de gestion ? Autrement dit, un historien n'aurait-il pu arriver aux mêmes conclusions ? Peut-être, mais l'idée est de dégager des axes de recherche qui trouvent un écho dans les problématiques actuelles et permettent ainsi d'enrichir le contenu théorique de la gestion. Il est alors difficile d'ignorer les résultats précédents. Ces derniers mettent en avant les différents points qui posent problèmes et sur lesquels un consensus n'existe pas. Ils nous permettent de guider notre questionnement des archives sans préjuger pour autant des résultats.

Enfin, une autre objection pourrait diminuer la pertinence des résultats obtenus. En effet, ne sont-ils pas contingents ... à l'histoire ? Autrement dit, nous donnerions une interprétation de faits qui n'auraient aucune raison de se reproduire et par conséquent intéresseraient peu le gestionnaire. Nous pensons toutefois que notre analyse porte davantage sur les relations entre des concepts, tels que la relation environnement/contrôle, sur les tenants politiques ou encore s'interroge sur les fonctions du contrôle budgétaire, qu'elle ne les associe à des éléments conjoncturels. Si les cartels permettent de réduire l'incertitude, c'est un fait, mais quel est alors le résultat de cette moindre turbulence sur le contrôle ? Notre analyse souhaite donc avoir été plus globale et avoir éclairer sous un jour plus conceptuel le fonctionnement du contrôle budgétaire.

En définissant ainsi les limites de notre recherche, nous posons également des jalons pour la poursuite de ces études.

Pour un programme ultérieur de recherches

Deux axes ultérieurs de recherche semblent pertinents. Le premier consiste à étendre les études proprement historiques, alors que le second vise à valider nos différentes hypothèses sur le contrôle budgétaire actuel.

L'approfondissement des études historiques peut prendre différentes formes. Nous pouvons continuer la recherche d'information sur les années étudiées dans cette thèse. Il faut alors multiplier le nombre de cas, de façon à confirmer les observations. D'autres variables, qui nous ont peut-être échappé, peuvent faire l'objet d'un examen approfondi. La comparaison avec des études similaires menées à l'étranger (Etats-Unis, Royaume-Uni) peut permettre d'enrichir encore nos conclusions tant est grande la diversité des points de vue. Une autre perspective consisterait à dépasser les années soixante et à étudier l'évolution des budgets jusqu'à nos jours. Il s'agit alors d'une tâche de longue haleine qui aurait pour but d'expliquer comment les praticiens en sont arrivés à critiquer les budgets.

Une autre façon de continuer cette étude serait de chercher à valider nos hypothèses à la lumière du fonctionnement actuel du contrôle budgétaire et plus généralement du contrôle de gestion. Dans quelle mesure l'idéologie et l'environnement agissent-ils aujourd'hui sur l'utilisation des budgets ? D'autres outils du contrôle de gestion ne sont-ils pas plus appropriés ? Retrouve-t-on les trois modèles de contrôle budgétaire que nous avons mis à jour ? Quel est le plus utilisé ? Ces recherches pourraient alors faire appel à des méthodologies plus classiques et ainsi renforcer les liens entre la recherche en histoire et celle en gestion.