



Transversalité et Systèmes Budgétaires- Un essai d'observation et d'analyse

Fabienne Villesèque-Dubus

► To cite this version:

Fabienne Villesèque-Dubus. Transversalité et Systèmes Budgétaires- Un essai d'observation et d'analyse. Sciences de l'Homme et Société. Université Montpellier II - Sciences et Techniques du Languedoc, 2003. Français. NNT: . tel-00473296

HAL Id: tel-00473296

<https://theses.hal.science/tel-00473296>

Submitted on 15 Apr 2010

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

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

THESE

pour obtenir le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITE MONTPELLIER II

Discipline : Sciences de Gestion

Formation Doctorale : Sciences de Gestion

Ecole Doctorale : Economie et Gestion

Présentée et soutenue publiquement par

Fabienne VILLESEQUE

Le 13 Octobre 2003

TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

Un essai d'observation et d'analyse

JURY

Monsieur Michel GERVAIS

Professeur à l'Université de Rennes 1

Rapporteur

Monsieur Jean-Louis MALO

Professeur à l'Université de Poitiers

Rapporteur

Monsieur Gérald NARO

Professeur à l'Université de Montpellier I

Examineur

Monsieur Robert REIX

Professeur Émérite à l'Université de Montpellier II

Président de jury

Monsieur Yves DUPUY

Professeur à l'Université de Montpellier II

Directeur de Thèse

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE 4

1^{ERE} PARTIE : UNE BASE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE D'APPROCHE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 16

CHAPITRE 1 : UNE APPROCHE DES LIENS THEORIQUES ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 18

- 1- LES BASES D'ANALYSE DU LIEN ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES . 23
- 2- L'HYPOTHESE D'ADAPTABILITE DES SYSTEMES BUDGETAIRES A LA TRANSVERSALITE DU
CONTRÔLE 63

CHAPITRE 2 : LE CHOIX D'UNE METHODOLOGIE D'APPROCHE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 94

- 1- UNE DEMARCHE EXPLORATOIRE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES
BUDGETAIRES 102
- 2- LES FONDEMENTS ET L'INTERET D'UNE ENQUETE ETENDUE PAR QUESTIONNAIRE..... 134

2^{EME} PARTIE : L'INTERPRETATION DES RESULTATS : REALITES ET LIMITES DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 163

CHAPITRE 3 : LA RECONNAISSANCE DU PROBLEME DE LA TRANSVERSALITE DANS LES SYSTEMES BUDGETAIRES PAR L'ETUDE EXPLORATOIRE 164

- 1- UNE RECONNAISSANCE INITIALE DU LIEN ENTRE TRANSVERSALITÉ ET CONTRÔLE DE
GESTION..... 166
- 2. UN CAS DE RECONNAISSANCE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES
BUDGETAIRES 184

CHAPITRE 4 : LES ENSEIGNEMENTS DE L'ENQUETE PAR QUESTIONNAIRE SUR LES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 225

- 1- LA DIVERSITE ET LA COMPLEMENTARITE DES DECOUPAGES ORGANISATIONNELS ET
BUDGETAIRES 228
- 2- DUALITES ET COMPLEMENTARITES PERCUES DANS LA PREPARATION ET L'UTILISATION
DES DEUX TYPES DE BUDGETS 250

CONCLUSION GENERALE 284

INTRODUCTION GENERALE

L'objet général de la thèse est de s'interroger sur les liens existants entre la transversalité et les systèmes budgétaires. En effet, plusieurs constats, associés à la fois aux problématiques de conception et d'utilisation des systèmes budgétaires, et aux phénomènes de transversalité dans les organisations, peuvent être à l'origine de ce questionnement.

A titre d'exemple, en 1994, l'enquête DFCG- KPMG intitulée « *Faut-il tuer le budget ?* » remettait en cause l'existence même du système budgétaire.¹ Or, dans cette enquête, 99% des responsables de contrôle de gestion interrogés déclaraient utiliser un budget. Plus récemment, l'enquête réalisée par H. Jordan en 1998 révèle que 100% des entreprises interrogées utilisent le budget. Enfin, soulignons que l'enquête « *Faut-il tuer le budget ?* » a conduit à la conclusion suivante : « *La logique budgétaire est ancrée dans notre culture de management. L'enjeu est plus de la transformer que de la supprimer*² ». Ces débats, qui suggèrent une hypothétique crise du système budgétaire, soulèvent des questionnements sur la nature des changements à adopter, dans la manière de concevoir ou d'utiliser les systèmes budgétaires.

Parallèlement à cette « crise budgétaire », on observe une « crise identitaire » de l'organisation classique ou conventionnelle (stable et délimitée) et des représentations qu'en produisent la littérature et la pratique. En effet, ces représentations évoquent toujours plus fortement des rationalités fondées sur la transversalité. Se pose alors le paradoxe problématique de la pérennisation des systèmes budgétaires. Cette dernière peut être interprétée à la fois comme le fruit de stratégies d'acteurs, tels que le contrôleur de gestion, et comme l'expression d'une rationalité adaptative, à des logiques plus transversales notamment. De fait, l'existence et l'utilisation des budgets dans l'organisation peuvent être comprises comme le signe de la contrôlabilité de l'organisation, donc de son existence et de sa pérennité (Y. Dupuy, 1999a). Autrement dit, grâce aux représentations et au contrôle qu'il suscite, le budget aiderait l'entreprise à préserver et vérifier son identité dans le temps et dans l'espace. Par là s'expliquerait la puissance des systèmes budgétaires qui, par le quadrillage spatial et temporel qu'ils induisent, tiennent à la fois le discours de la pérennité de l'organisation et de ses composantes, et celui de la reconnaissance de la transversalité. Or, cette transversalité

¹ D'autres travaux se sont penchés sur l'idée d'abandonner le budget : « Peut-on gérer sans budget ? » était le titre d'une communication au congrès de l'Association Française de Comptabilité en 2002 (N. Berland, 2002b).

évoque le partage des territoires. Elle renvoie aussi de façon parfois paradoxale à une possible perte d'identité des composantes et des performances de l'organisation.

Au fond, il s'agit de concilier, ou de réconcilier, l'existence de zones de responsabilités stables et bien délimitées avec la reconnaissance, la représentation et l'analyse de la transversalité des processus qui composent et dynamisent l'organisation. La référence déjà ancienne au concept de processus pose problème en raison du caractère à la fois varié, instable, voire insaisissable de ce concept. Selon P. Lorino (1995) un processus peut être compris comme « *un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information (ou de matière porteuse d'information : le flux des produits dans l'usine est un flux de matière, mais cette matière est porteuse d'information) significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini* » (p.55). Au regard de cette définition, le processus apparaît comme une chaîne d'éléments en mouvement, coordonnés dans un but précis et donc finalisés. Mais il est également assimilé à un enchaînement d'activités décrit en un mode opératoire, c'est-à-dire définissant des modes d'action. La généralité de cette définition laisse cependant ouvert le débat des frontières du processus, voire de l'identification forcément subjective des processus jugés « importants » et « bien définis » par le ou les « lecteurs » des processus. Le même type de remarque peut être inspiré par la norme ISO 9000, qui décrit le processus comme « *un ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie* » (Afnor, 2002, p.40). Cette définition souligne le caractère dynamique du processus, dont les frontières paraissent ainsi se confondre avec celles de la transformation productive, voire avec celles de l'organisation.

M. Hammer et M. Champy (1993) décrivent le processus comme « *une suite d'activités qui, à partir d'une ou plusieurs entrées (input), produit un résultat (output) représentant une valeur pour le client* »³. L'idée d'une transformation finalisée et bornée reste présente, mais elle est associée à celle de l'objectif de création de valeur pour le client et donc pour l'entreprise et, *in fine* pour l'actionnaire. De façon plus globale, J.C. Tarondeau (1998) décrit le processus comme « *le lieu où l'entreprise combine ses intentions en actions et combine ses ressources en compétences en vue d'obtenir un avantage concurrentiel* » (p.39). P.Mevelllec (1995), définit le processus comme « *un enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit, un service ou une information ayant de la valeur pour un client interne ou externe* » (p. 67).

2 Telle est la conclusion de la présentation des résultats de l'enquête DFCG- KPMG lors des « Challenges de l'entreprise dans l'Europe de l'an 2000 », à l'occasion des trente ans de la DFCG - Palais des Congrès de Paris, 29 septembre 1994.

D'autres définitions pourraient être invoquées. Elles associeraient le concept de processus aux thèmes de la transformation stable, répétitive, orientée vers un but commun et défini en termes de création de valeur, organisée vers et par une collection d'actions.

L'ensemble de ces thèmes suggère l'idée de transversalité par rapport aux structures et aux fonctions traditionnelles. Dans la littérature en sciences de gestion, la transversalité est ainsi associée aux phénomènes de décroïsonnement, de coopération et de partage, d'interactions et d'interdépendance des acteurs, des services et des fonctions. De la maîtrise, ou de la rationalisation de ces phénomènes dépendra dès lors le succès ou l'échec de l'organisation. La problématique du contrôle devient alors de combiner l'analyse et le partage des responsabilités avec la compréhension et l'évaluation des interactions et des processus qui en résultent. Les évolutions récentes de la compréhension des configurations organisationnelles éclairent ce débat. Elles privilégient une approche de type socio-économique avec par exemple le paradigme de la stakeholder theory (G. Charreaux & P. Desbrieres, 1998) et celui de la cité par projet ou de l'entreprise- réseau⁴ (L. Boltanski & E. Chiapello, 1999). En mettant l'accent sur des changements organisationnels profonds et surtout sur les interactions fondamentales qui gouvernent ou gouverneraient les processus organisationnels, ces deux paradigmes autorisent en effet, à titre d'hypothèse, une mise en perspective renouvelée du contrôle de gestion.

▪ Le paradigme de la stakeholder theory comme base explicative de l'évolution des organisations :

Un changement majeur pour les entreprises tiendrait à la modification des parties prenantes aux activités de ces entreprises, modification marquée par le passage d'un modèle de gouvernement de la gestion d'entreprise par les « shareholders » à celui des « stakeholders » (G. Charreaux & P. Desbrieres, 1998). Alors que les « shareholders » représentent les porteurs traditionnels du pouvoir légitimé par la propriété, les stakeholders s'identifient comme l'ensemble des personnes parties prenantes à la vie de l'entreprise, qu'il s'agisse des actionnaires, des dirigeants, des salariés, des clients ou fournisseurs, ou encore des organismes sociaux et autres tiers de l'entreprise. La prise en compte, dans la gestion et le

³ Cités par Tarondeau & Wright, 1998, p.113.

⁴ Nous faisons ici référence au chapitre 2 de l'ouvrage de Luc Boltanski et Eve Chiapello intitulé «La formation de la cité par projet» dans «Le nouvel esprit du capitalisme» (1999, Gallimard).

pilotage de l'entreprise, de l'ensemble des stakeholders, semble alors justifier plus de transversalité.

En effet, cette approche reconnaît en premier lieu que les objectifs de l'entreprise s'orientent et s'adaptent à ceux **des clients**, eux-mêmes en constante évolution. Dès lors, les entreprises doivent assurer des productions de moins en moins standardisées et toujours plus différenciées. L'objectif devient de rendre flexibles les moyens et l'organisation de la production, ce qui peut appeler une organisation transversale, mobilisant en permanence tous les acteurs. De la qualité des interactions dépend alors la possibilité de l'adaptation des délais. Dans le même sens, la part croissante de l'immatériel et des services dans les produits fabriqués rend à la fois plus difficile mais aussi plus indispensable l'identification de la valeur⁵ créée au sens partenarial du terme, c'est-à-dire pendant les différentes étapes de la chaîne de valeur comprise au sens de M. Porter (1986). Il y a sans doute là une des raisons fondamentales qui justifient l'identification et l'évaluation des processus conduisant à l'output. Se posent alors les questions relatives aux composantes et frontières spatio-temporelles de ces processus. Si la résolution de ces questions laisse une large place à la subjectivité, le processus relevant largement, comme le souligne H. Bouquin (2001), de la « *création intellectuelle* », il reste que l'idée de transversalité s'y trouve bien présente.

Du point de vue du salarié, les nouveaux modèles d'organisation basés sur la transversalité sont associés aux thèmes de la participation, de l'implication, ainsi que de l'interdépendance et de la polyvalence au sein de processus. L. Boltanski et E. Chiapello soulignent ainsi que « *les travailleurs eux-mêmes, doivent être organisés en petites équipes pluridisciplinaires, (car elles sont plus compétentes, plus flexibles et plus autonomes que les services spécialisés des années 60) dont le véritable patron est le client et qui se dotent d'un coordinateur mais pas d'un chef* » (1999, p.117). C'est autour de ce type d'organisation, évoquant des schémas en réseau, que se créent les relations dans l'entreprise. En caractérisant l'organisation par projet, dite « cité par projet », les mêmes auteurs notent que l'organisation par projet « *évoque une entreprise dont la structure est faite d'une multitude de projets associant des personnes variées dont certaines participent à plusieurs projets* » (p.158). Une telle représentation de l'organisation s'associe à l'approche processus, même si les projets sont en principe plus éphémères et instables que les processus (J.C. Tarondeau, 1998). Ces modes de structuration et de fonctionnement reposent sur la transversalité dans les

organisations et l'imposent donc. Ils identifient de nouvelles zones de pouvoir, d'exercice des responsabilités, et donc de nouveaux objets de contrôle.

Le renforcement des exigences des **actionnaires** en matière de rentabilité et de création de valeur, y compris dans les PME, entraîne le recours à des instruments de suivi de la performance et de la création de valeur de plus en plus sophistiqués, tels que par exemple l'EVA⁶ et la MVA⁷. Sous cette contrainte, les organisations doivent accorder une place importante à leur flexibilité structurelle, ce qu'autorise un découpage par processus, en principe susceptibles de s'adapter à des changements plus ou moins radicaux. Selon M. Hammer et M. Champy (1993), le reengineering est d'ailleurs défini comme la manière d'organiser et réorganiser l'entreprise autour de ses processus clés, c'est-à-dire ceux potentiellement créateurs de valeur pour l'actionnaire. De même, la modélisation de l'organisation et des actions entreprises autour d'un objectif de satisfaction du client et *in fine* de l'actionnaire constitue une des hypothèses sur laquelle repose le Balanced Scorecard, proposé par R. Kaplan et D.P. Norton (1992, 1996). Celle-ci passe par une modélisation des processus internes, vus comme les vecteurs de la performance dans l'organisation. Ces processus doivent prendre, dès lors, une place essentielle dans la conception des systèmes de contrôle.

Enfin, l'approche processus correspond à une vision réticulaire de **la relation client fournisseur**. Elle permet d'envisager l'entreprise en liaison constante avec ses fournisseurs. La modélisation des processus logistiques, par exemple, est associée à une gestion des processus tout le long de la chaîne de valeur, depuis l'approvisionnement chez le « fournisseur du fournisseur » jusqu'au client final (J. Colin & G. Paché, 1988). Elle implique la prise en considération et l'analyse de « *solidarités de chaîne* » (G. Paché, 1994). L'approche en termes de processus dépasse alors les frontières de l'organisation et se fonde sur l'accroissement de relations stables et de longue durée avec les fournisseurs (N. Guibert, 1996).

⁵ Le mot « valeur » étant polysémique et sujet à de nombreuses discussions, nous avons souhaité recentrer notre discussion sur la notion de valeur partenariale telle qu'elle a été définie par Charreaux et Desbrières en 1998.

⁶ Economic Value Added.

⁷ Market Value Added.

L'analyse de l'évolution des organisations peut être poursuivie, d'un point de vue interne, suivant une approche qui peut être qualifiée de connexionniste (L. Boltanski & E. Chiapello, 1999; E. Lazega, 1998).

- L'utilisation du paradigme de la « cité par projet » ou du paradigme connexionniste comme base explicative de l'évolution des organisations :

En caractérisant le discours de management des années 90, L. Boltanski et E. Chiapello (1999) utilisent l'expression « *entreprise maigre* » pour qualifier l'entreprise de cette décennie. Ancrée sur les modèles japonais de production tels que la lean production (production au plus juste ou maigre), l'entreprise transversale est envisagée comme une structure aplatie et « *dégraissée* » de ses niveaux hiérarchiques (p.116). Cette entreprise, en effet, s'est recentrée sur ses métiers clés en se séparant de toutes les fonctions ne faisant pas partie de son cœur de métier.

Ces auteurs analysent la formation de la cité par projet comme le passage à une ère de l'entreprise réseau où dominent les interactions et connexions qu'établissent les acteurs. Ainsi, ils proposent deux visions du connexionnisme, celle dite de « *l'action sans sujet* » dans laquelle l'objet d'analyse est le réseau pris dans sa globalité, et celle dite du « *néo-personnalisme* » où l'accent est mis sur les êtres humains et les interactions qui composent le réseau. Parce que la transversalité se fonde sur des phénomènes d'interactions entre activités, et, au-delà, entre acteurs dans les organisations, c'est sur ce paradigme central que nous appuierons notre recherche. Ainsi, dans l'approche connexionniste, issue de la sociologie des organisations (M. Crozier, 1971 ; M. Crozier & E. Friedberg, 1977), un grand intérêt est porté aux propriétés relationnelles par opposition aux propriétés substantives qui sont attachées aux êtres (L. Boltanski & E. Chiapello, 1999). L'analyse de réseau et des interactions qui composent l'organisation est alors mobilisée pour expliciter et étudier ce réseau d'activités. Elle place l'interaction au centre du débat. De plus, cette approche connexionniste et interactionniste pose la question d'un contrôle de gestion adapté à la reconnaissance et au développement des interactions dans l'organisation, et des phénomènes transversaux associés. Elle évoque en effet un type d'organisation décroisée, dans laquelle des processus, des activités ou des interactions s'imbriquent et conduisent à des stratifications de relations. La logique connexionniste paraît en ce sens étroitement liée à celle de transversalité des

organisations. Les modes de contrôle associés à cette lecture organisationnelle devraient dès lors s'appuyer sur une représentation de ce type d'interactions, au-delà d'une représentation hiérarchico- fonctionnelle, elle-même liée à l'organigramme de l'entreprise.

L'importance des phénomènes de transversalité dans l'entreprise étant ainsi soulignée et théorisée, la question des dispositifs de maîtrise et de surveillance de leur performance se pose alors. Il s'agit, dans un premier temps, de pouvoir donner une représentation de la performance des objets qui composent cette transversalité, puis de mener à bien le contrôle et le suivi de ces nouveaux objets de contrôle.

De nombreuses définitions du contrôle de gestion et du contrôle organisationnel sont exposées dans la littérature en sciences de gestion, l'une des pionnières ayant été proposée par R. Anthony (1965, p17) : « *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'organisation* ».

Cependant, les définitions du contrôle de gestion ont quelque peu évolué ces dernières années, mettant l'accent sur le pilotage, au-delà du contrôle *stricto sensu*, ainsi que sur l'idée de maîtrise et de surveillance plutôt que sur celle de sanction. Néanmoins, le contrôle de gestion reste largement identifié par les outils de gestion auxquels il a recours. Dans cette perspective, la problématique du contrôle de gestion développe des réflexions sur la manière dont les outils de contrôle évoluent, sur l'utilisation de ces outils, ainsi que sur leur pouvoir de représentation et de modification des rôles, perceptions et actions de chacun (J. Pfeffer & G.R. Salancik, 1978 ; S. Burchell & *al.*, 1980 ; M.A. Covaleski & M.W. Dirsmith, 1983 ; M.L. Markus & J. Pfeffer, 1983 ; J.C. Moisdon, 1997). La problématique du contrôle de gestion se déplace donc vers l'analyse des mécanismes créateurs de cohésion dans l'organisation (N. Guibert & Y. Dupuy, 1997). La réflexion consiste ainsi à chercher comment les mécanismes de contrôle peuvent devenir les bases de la pérennité des organisations et donc de la cohésion sur laquelle s'appuie cette pérennité (Y. Dupuy, 1999a). Ainsi formulée, la problématique du contrôle de gestion renvoie à la représentation de l'organisation d'une part, à celle de l'analyse du pouvoir des instruments de gestion d'autre part. Dans cette perspective, les systèmes budgétaires remplissent de multiples fonctions largement recensées par les approches académiques, comme en témoigne le tableau suivant :

Auteur	Fonction/ rôle du système budgétaire
Hofstede (1977)	Contrôle des variations Instrument de motivation
Burchell, Clubb, Hopwood, & Hugues (1980)	Instrument de diagnostic, « machine à réponse » Fonction de dialogue, apprentissage, « machine à apprendre » Fonction de « machine à rationaliser » Fonction de « machine politique ⁸ »
Covaleski & Dirsmith (1983)	Instrument de coordination et de contrôle des ressources Instrument de légitimation de l'action
Simons (1990, 1995), Albernethy & Brownell (1999)	Fonction de diagnostic Fonction « interactive »
Macintosh (1994)	Catalyseur de discussion
Shields (1997)	Rôle proactif facilitant l'implémentation de la stratégie
Gervais (1998)	Mission technique Mission psycho-sociologique : budgets systèmes d'animation interne
Bouquin (2001)	Coordination et communication Gestion prévisionnelle Délégation et motivation

Tableau 1 - Les missions du système budgétaire

Dans la plupart des définitions proposées ci-dessus, il est possible d'observer une double perspective d'utilisation des budgets, comme contrôle de diagnostic d'une part, comme mode interactif ou comportemental d'autre part. La pérennisation des systèmes budgétaires, pourtant souvent mis en cause, pourrait s'expliquer par ces diverses façons de les concevoir et de les utiliser. En particulier, on peut se demander quels sont les liens d'adaptation ou de

⁸ Ceci est notre traduction de « ammunition machine », qui aurait pu également être traduit par « machine à défense », au sens de la défense et légitimation de l'action de M.A. Covaleski et Dirsmith (1983).

facilitation entre systèmes budgétaires et logiques de transversalité. Par là, il s'agit de chercher dans quelle mesure les logiques transversales sont intégrées et intégrables aux systèmes budgétaires dans les organisations, et au-delà, d'observer dans quelle mesure des budgets autres que ceux fondés sur les découpages hiérarchico- fonctionnels peuvent représenter et favoriser l'interactivité au sein de l'entreprise.

Aussi, notre question de recherche peut être résumée de la façon suivante :

« Dans quelle mesure les systèmes budgétaires intègrent-ils et reflètent-ils les logiques et les préoccupations liées à la transversalité organisationnelle ?

Réciproquement, dans quelle mesure l'utilisation des systèmes budgétaires renforce-t-elle la transversalité et l'interactivité au sein des organisations ? »

Ces interrogations portent d'une certaine manière sur les liens entre les représentations formelles (comptables et budgétaires) et les processus informels, ou encore sur l'hypothétique identification de moyens de représentations stables de l'instabilité fondamentale de l'organisation. L'idée même de ces représentations peut sembler paradoxale. Elle pose en tout cas la question de la pertinence, et donc du sens des systèmes budgétaires.

Le cadre général de la recherche pourrait au fond être résumé sous la forme schématique suivante :

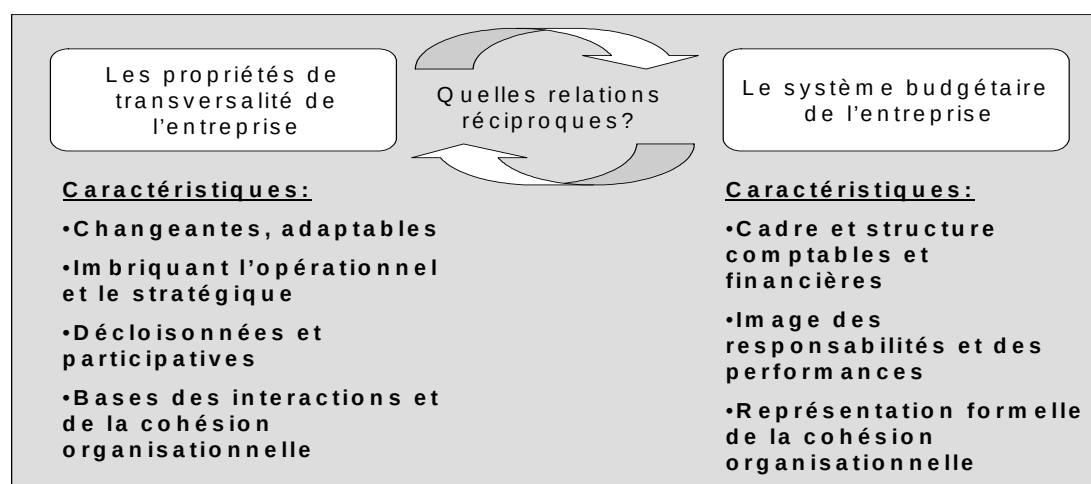


Figure 1 – Une représentation du cadre général de recherche

La thématique ainsi définie correspond à des préoccupations pratiques de plus en plus clairement affirmées. Mais elle reste assez peu abordée par la littérature. Par exemple, dans son article de 1997, M.D. Shields examine les recherches effectuées dans le domaine du

contrôle de gestion de 1990 à 1997 et analyse 152 articles parus dans six revues de référence anglo- saxonnes dans ce domaine⁹. Il constate que sur ces 152 articles, 21 abordent directement le thème des systèmes budgétaires. La synthèse de M.D. Shields fait ressortir qu'aucune recherche :

- ne s'attache à montrer les effets des découpages transversaux sur les systèmes budgétaires,
- n'étudie l'impact que les budgets présentés par activités et processus peuvent avoir sur les mécanismes de coordination et de motivation,
- n'analyse les effets des budgets présentés par activités et processus sur les mécanismes de contrôle et de suivi, notamment sur le repérage des origines des écarts.

De même, en France, bien que de nombreux travaux aient été menés dans le domaine du contrôle budgétaire d'une part, celui de la transversalité dans les organisations d'autre part, peu de travaux ont cherché à relier les deux thèmes.

Du point de vue de la théorie des systèmes de contrôle de gestion et des instrumentalismes associés, la question des liens entre transversalité et systèmes budgétaires reste donc largement ouverte. Elle trouve une légitimité renforcée dans les approches théoriques soulignant le rôle essentiel des jeux d'interaction intra et inter- organisationnelles.

Se pose dès lors la question de l'existence d'une méthode de représentation des interactions et processus hypothétiquement identifiés et identifiables dans les organisations. Il s'agit notamment de repérer des méthodes de mesure et de suivi des variations de performance générées par des processus et interactions internes aux organisations. Cette voie de réflexion appelle donc les questionnements essentiels suivants :

Existe-t-il une méthode généralisable de repérage et d'identification des interactions critiques dans les organisations ? Quelle est la « meilleure » voie d'observation et d'interprétation des processus et de la transversalité dans les organisations ? Existe-t-il des organisations au sein desquelles les représentations formelles de la transversalité apparaissent plus clairement que dans d'autres ? Pourquoi ? Quelle place pour les budgets dans ces représentations ?

Ces questions renvoient clairement à l'intérêt pratique de la thèse, en liaison avec les perspectives d'évolution des systèmes d'information comptable et plus particulièrement des

⁹ Il s'agit de Accounting, Organizations and Society; The accounting review; Contemporary Accounting Research; Journal

systèmes budgétaires adaptés à des formes d'organisation nouvelles. Il s'agit autrement dit d'explorer des pistes de réflexion relatives aux outils de contrôle de gestion adaptés ou adaptables à l'évolution des structures organisationnelles, et aux préoccupations liées à la transversalité.

Autrement dit, le problème concret est celui de la mise en adéquation entre les systèmes budgétaires « conventionnels » actuellement utilisés et les entités auxquelles ils s'appliquent, dès lors que les préoccupations et logiques liées à la transversalité sont reconnues comme essentielles.

Le plan de la thèse reflète et développe l'enchaînement de ces interrogations :

La **première partie** propose une lecture théorique et méthodologique des liens existant entre transversalité et systèmes budgétaires.

- Le **chapitre 1** porte sur l'étude des liens théoriques existant entre les concepts de transversalité et de systèmes budgétaires, afin de définir un cadre conceptuel de la recherche.
- Le **chapitre 2** porte plus précisément sur la définition de méthodes d'approche des liens transversalité - systèmes budgétaires. Il s'agit de construire une architecture de recherche adaptée à la problématique définie.

La **seconde partie** est consacrée à une lecture interprétative des liens observés entre transversalité et systèmes budgétaires, à partir des résultats de recherche.

- Dans le **chapitre 3** sont exposés les résultats des enquêtes exploratoires, conduisant à une délimitation du sujet et permettant d'approfondir l'étude des représentations de la transversalité et de l'interactivité dans le processus budgétaire.
- Enfin, le **chapitre 4** est consacré à une interprétation des modes d'utilisation des systèmes budgétaires, sur la base des résultats d'une enquête par questionnaire.

Plan de la thèse :

1^{ère} partie : Une base théorique et méthodologique d'approche des liens entre transversalité et systèmes budgétaires

Chapitre 1 : Une approche des liens théoriques entre transversalité et systèmes budgétaires

Chapitre 2 : Le choix d'une méthodologie d'approche des liens entre transversalité et systèmes budgétaires

2^{ème} partie : L'interprétation des résultats : réalités et limites

Chapitre 3 : La reconnaissance du problème de la transversalité dans les systèmes budgétaires par l'étude exploratoire

Chapitre 4 : Les enseignements de l'enquête par questionnaire sur les liens entre transversalité et systèmes budgétaires

**1^{ère} PARTIE : UNE BASE THEORIQUE
ET METHODOLOGIQUE D'APPROCHE
DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE
ET SYSTEMES BUDGETAIRES**

- 1^{ère} PARTIE -

UNE BASE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE D'APPROCHE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

L'objet de la première partie est de montrer qu'il est possible de définir un cadre théorique et méthodologique adapté à l'étude du lien entre la transversalité et les systèmes budgétaires. La littérature consacrée à ce thème laisse en effet deviner qu'il n'est pas exempt d'approches conceptuelles et méthodologiques.

Si le thème de la transversalité est largement abordé par la théorie des organisations, sa prise en compte dans les systèmes de contrôle reste plus incertaine. Des tentatives de représentation de la transversalité existent sans doute dans les organisations et dans leurs systèmes de contrôle. Mais ces tentatives soulèvent nombre d'interrogations mal résolues concernant l'identification et la délimitation des catégories associées à cette transversalité : processus, activités, interactions. Or, cette délimitation conditionne une hypothétique mise en place de représentations comptables et budgétaires des phénomènes transversaux. Au-delà, l'analyse critique de ces représentations suppose la définition de méthodes d'observation, de description et de compréhension des liens hypothétiques entre transversalité et systèmes budgétaires.

La première partie a donc pour objet de présenter une lecture à la fois théorique et méthodologique des liens existant entre transversalité et systèmes budgétaires.

Elle s'appuie logiquement sur la théorie des organisations et sur celle du contrôle. **Le premier chapitre développe donc, d'un point de vue théorique, la problématique des liens entre transversalité et systèmes budgétaires, ce qui permet de préciser des objectifs de recherche en ce domaine.**

Sur cette base, **le second chapitre définit et justifie un protocole de recherche permettant diverses formes d'observation des liens transversalité – systèmes budgétaires**, de manière à préciser et interpréter sur une base concrète les aspects problématiques de ces liens.

- CHAPITRE 1 -

UNE APPROCHE DES LIENS THEORIQUES ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

La recherche de représentations de la transversalité organisationnelle pose la question de la capacité des instruments de gestion conventionnels de fournir une représentation pertinente des performances, et de soutenir ainsi le contrôle de gestion. Or, le contrôle de gestion est actuellement interrogé tant dans ses fondements que dans sa mise en œuvre. Cette mise en cause se traduit notamment par une critique de la comptabilité de gestion traditionnelle. Cette dernière repose en effet sur un certain nombre de postulats organisationnels essentiellement liés au modèle hiérarchico-fonctionnel « stable », et à la possible normalisation de la comptabilité de gestion (H. Bouquin, 1994 ; Y. Pesqueux & B. Martory, 1995). Ce type de postulat est aujourd'hui mis en question par l'hétérogénéité et l'instabilité des formes organisationnelles, et donc par les objets de mesure et de contrôle. Étroitement liées, les hypothèses de cloisonnement des centres et de spécialisation du travail doivent être reconsidérées. Le tableau suivant résume les perspectives problématiques ainsi suggérées :

Auteur	Hypothèses mises en cause	Commentaires
Bouquin (1994)	- Le cloisonnement en centres de responsabilités - L'hypothèse d'articulation CT-LT - L'hypothèse culturelle	- Conduit à un contrôle basé sur l'utilisation de prix de cessions internes - Suppose une forte cohérence entre la planification stratégique et les actions opérationnelles - Ignore les facteurs de contingence
Zarifian (1996a)	- L'hypothèse des centres de responsabilités : vers un contrôle « isolé » - La reconnaissance d'une seule catégorie de responsabilités - La faible diffusion interne du contrôle de gestion	- Evincent le contrôle des interactions et ne contrôlent les éléments que de manière isolée - Ignore la transversalité, et conduit ainsi à un manque de reconnaissance de certaines responsabilités - Manque de décentralisation et d'appropriation du pilotage
Gervais (2000)	- La classification des charges indirectes en centres principaux et auxiliaires	- Suppose une séparation nette entre les activités opérationnelles et fonctionnelles

Tableau 2 – Quelques perspectives problématiques des hypothèses conceptuelles du contrôle de gestion traditionnel

Au regard des approches traditionnelles du contrôle de gestion, l'hypothèse du découpage en centres de responsabilités se trouve largement remise en cause. Les limites évoquées tiennent alors au découpage opéré ainsi qu'aux résultats qu'elle produit : un contrôle non exhaustif et centré sur certaines tâches, opérations, responsables ou opérateurs. Les systèmes budgétaires, dans leur présentation traditionnelle, opèrent pourtant suivant ce découpage en centres de responsabilités. Dans ce contexte, peuvent-ils permettre une lecture transversale de l'organisation et de ses résultats ? Autrement dit : peuvent-ils intégrer les jeux de processus et d'interactions centraux dans l'organisation ?

Les processus et interactions sont-ils suffisamment repérables et « partageables » pour faire l'objet de représentations comptables et budgétaires suffisamment simples et « praticables » ?

Les procédés de mise en œuvre du contrôle de gestion traditionnel, dans la phase dite de pilotage, se cantonnent principalement à l'élaboration du contrôle budgétaire et des tableaux de bord. La littérature et les pratiques tendent à reconnaître le contrôle de gestion pour les moyens formels qu'il utilise, mais on sait qu'une véritable théorie du contrôle s'appuie également sur les mécanismes de coordination informels dans les organisations (J.D. Thompson, 1967 ; R. Larsson & D.E. Bowen, 1989 ; H. Mintzberg, 1982 ; M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995). Ces mécanismes apparaissent comme des compléments aux mécanismes formels ou formalisables de contrôle (N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987 ; M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995 ; N. Guibert & Y. Dupuy, 1997). A titre d'hypothèse provisoire, les mécanismes formels du contrôle peuvent être compris comme les procédés existants et reconnus dans les organisations. Il s'agit par exemple du contrôle budgétaire, du suivi par tableau de bord ou du reporting. Par ailleurs, les mécanismes de contrôle formalisables peuvent être entendus comme tous ceux qui ne sont pas explicitement reconnus et « normalisés », mais dont il est possible de « rendre compte » (au sens propre et figuré) de manière écrite. L'élaboration et la mise en œuvre de ces mécanismes sont généralement prises en charge par la fonction contrôle. Le tableau 3 résume quelques fondements des moyens du contrôle de gestion « traditionnel » remis en cause aujourd'hui, et sujets à des « tentatives » de dépassements.

Moyen du contrôle	Hypothèses remises en cause	Auteurs
Tableau de bord	- Outil de suivi souvent destiné à la direction générale - Prégnance des indicateurs opérationnels : héritage d'une culture française d'ingénieurs - Principe « gigogne » du tableau de bord : il existe autant de tableaux de bord qu'il y a de niveaux hiérarchiques - Manque de liaison opérationnel – financier	- Malo (1995) - Mendoza & Zrihen (1999) ; Lorino (2001) - Kaplan & Norton (1996), Mendoza & Zrihen (1999)
Contrôle budgétaire traditionnel	- Critique de la pression budgétaire sur l'efficacité des employés - Budgets sources de tensions et de dysfonctionnements - Hypothèse de liaison du court- terme et du long- terme - Adapté davantage à la forme multidivisionnelle (M) qu'à la forme réseau (N) - Procédure budgétaire trop longue et trop complexe - Centré sur les ressources plutôt que les besoins du client - Focalisation sur les départements plutôt que sur les interdépendances - Rétrospectif plutôt que prospectif - Formel - Recherche des inefficacités plutôt que des causes et moyens d'amélioration - Pas de liaison coût– valeur - Pas de lien stratégie- actions des salariés - Evaluation sur une base comptable plutôt que sur la mise en œuvre de plans d'action. - Risque d'égoïsme lié au découpage en centres de responsabilités - Peut ignorer la solidarité interdépartementale - Manque d'information	- Argyris (1953) - Bouquin (1994) - Hope & Fraser (1997) - Jordan (1998) - Brimson & Antos (1999) - Gervais (2000) - Berland (2002a)

Tableau 3 – Les moyens du contrôle de gestion : quelques hypothèses mises en cause

Au delà de ces mises en question, le contrôle budgétaire semble rester un instrument de suivi et de pilotage incontournable pour les entreprises. L'enquête réalisée par H. Jordan en 1998 révèle en effet que les tableaux de bord sont présents dans 100% des entreprises de toute taille. Ils sont homogènes avec les éléments du budget, sous la même forme et avec la même dénomination, à 73%. Autrement dit, l'information budgétaire alimenterait une grande partie du tableau de bord.

Dans le même temps, les hypothèses essentielles sur lesquelles repose le contrôle de gestion en général, et les systèmes budgétaires en particulier, se heurtent à une série de questionnements. Ils sont relatifs à la définition des frontières de l'organisation et aux objets d'évaluation et de contrôle qui les composent. Ces questions pourraient être résumées en termes de maillage spatial et temporel.

- En ce qui concerne le maillage spatial, la question primordiale est de savoir dans quelle mesure il est possible de décomposer et d'évaluer les actions mises en œuvre sur la base du concept de centre de responsabilités. De tels découpages ne sont-ils pas exclusifs d'une analyse de la transversalité des actions et des effets qualitatifs et quantitatifs des interactions ?

- En ce qui concerne le maillage temporel, la question touche à la fréquence et donc au découpage temporel, en liaison avec l'analyse de la capacité d'action et de rétroaction des acteurs. Autrement dit, comment concilier les impératifs de l'action avec un contrôle des responsabilités fonctionnelles essentiellement fondé sur le maillage annuel, lui-même ancré dans « l'exercice comptable » et le principe d'annualité ?

Aussi, au plan théorique, et de façon schématisée, deux séries de réflexions complémentaires peuvent être développées, que résume le schéma suivant :

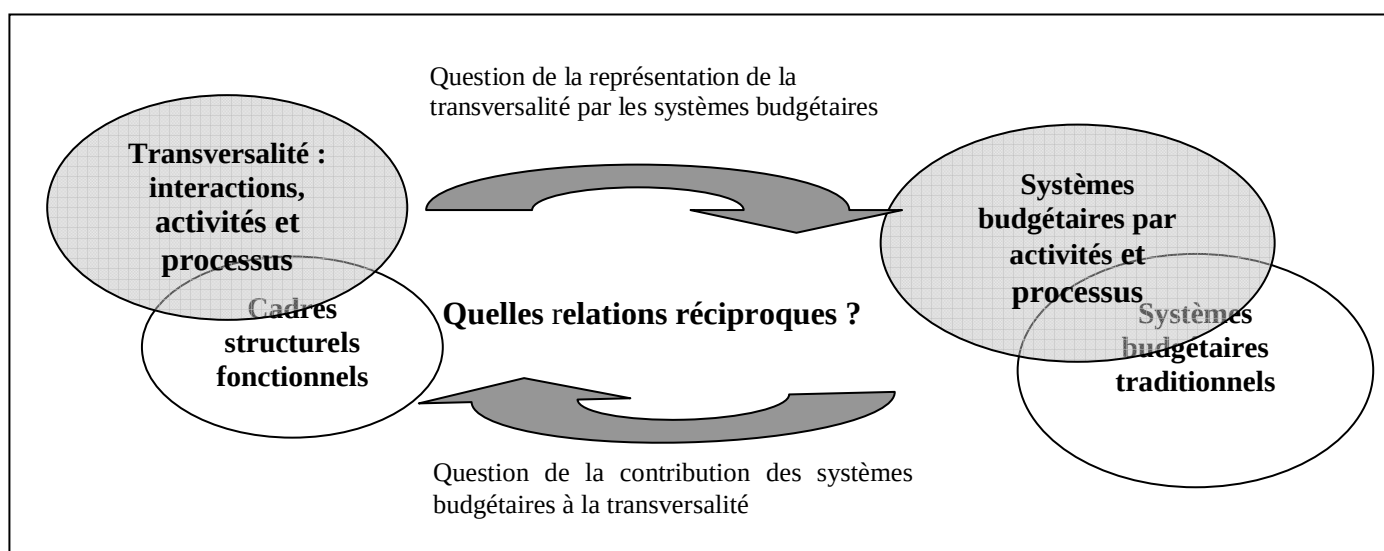


Figure 2– La question générale de recherche

La première section de ce chapitre sera consacrée à une approche théorique des bases d'analyse du lien transversalité – systèmes budgétaires. En d'autres termes, il s'agira d'observer comment et dans quelle mesure ces systèmes permettent d'intégrer des manifestations de la transversalité (interactions, activités, processus), et au-delà, de chercher

jusqu'à quel point les systèmes budgétaires peuvent constituer des facteurs de cohésion dans l'organisation.

De manière complémentaire, **la deuxième section du chapitre sera plus directement fondée sur l'étude de l'adaptabilité des systèmes budgétaires à la transversalité du contrôle.** Autrement dit, il s'agira de chercher dans quelle mesure les systèmes budgétaires peuvent offrir une image des interactions de l'entreprise, notamment sous la forme de budgets présentés par activités et par processus.

1- LES BASES D'ANALYSE DU LIEN ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

Selon G. H. Hofstede (1977), le budget, initialement destiné aux finances publiques, trouve ses premières origines dans les entreprises aux Etats Unis à partir de 1920. Selon N. Berland (2002a), il faudra attendre les années 30 et la conférence de Genève pour assister à l'émergence du contrôle budgétaire dans les entreprises françaises, et la période d'après guerre pour y voir un renouveau du contrôle budgétaire.

Dans un premier temps, le budget a eu pour mission de décrire les buts de l'organisation et de surveiller les actions prises dans ce sens. D'autre part il a également été perçu comme un outil de motivation des individus dans l'organisation (G.H. Hofstede, 1977). Selon M. Gervais (1998), le budget remplit ainsi une double mission, technique et psychosociologique : c'est un système d'animation interne.

La littérature en contrôle de gestion s'est longuement intéressée aux budgets, et à leurs modes d'utilisation dans les organisations. Il est possible d'en retenir les définitions suivantes :

- D'après G.H. Hofstede (1977), « *sous sa forme la plus complète, le budget représente une extension dans l'avenir immédiat du système d'information financière d'une entreprise : il aboutit à un bilan avec compte d'exploitation, projeté sur la période suivante (trimestre, semestre, année ou même une période plus longue)* » (p.24).
- Selon H. Bouquin (1998), « *Dans la conception classique du contrôle de gestion, le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels* » (p.325). H. Bouquin ajoute que le contrôle budgétaire peut jouer trois fonctions : un instrument de coordination et de communication, un outil essentiel de gestion prévisionnelle, un outil de délégation et de motivation.
- R. Simons (1994), quant à lui, étudie deux modes d'utilisation des systèmes budgétaires. L'un est dit « de diagnostic », l'autre qualifié d' « interactif ». Alors que le modèle de diagnostic a pour effet de mener à bien le contrôle par confrontation des résultats obtenus aux résultats escomptés, le modèle interactif s'appuie sur la discussion et le dialogue. De plus, les deux modes de contrôle se distinguent dans la façon d'appréhender la stratégie : stratégie délibérée ou stratégie émergente (R.N. Anthony & V. Govindarajan, 2000).

- Suivant M. Gervais (2000), le budget remplit également deux fonctions principales selon le degré de stabilité de l'environnement : il peut être utilisé comme outil d'allocation de ressources dans un environnement stabilisé, et comme outil de réflexion en environnement turbulent.

Cette synthèse des principales fonctions des systèmes budgétaires conduit à retenir un ensemble de fonctions propres aux budgets que sont la coordination et la communication, la motivation, l'interactivité et la cohésion, la prévision, enfin le diagnostic et le contrôle.

Les systèmes budgétaires, par leurs fonctions à la fois instrumentales et comportementales, offrent-ils un support à la transversalité souhaitée dans les organisations ?

Sur la base d'une lecture socio-économique de l'organisation, il s'agit de chercher pourquoi et comment le contrôle de gestion en général et les systèmes budgétaires en particulier pourraient progressivement s'orienter vers des modèles intégrant davantage de transversalité.

De manière sous-jacente, se pose la question de savoir dans quelle mesure les nouvelles conceptions des systèmes budgétaires sont porteuses de davantage d'interactivité et de coopération entre les acteurs que les modèles plus traditionnels. Autrement dit, les systèmes budgétaires, en tant que mécanismes de contrôle et de pilotage dans les organisations, répondent-ils à un impératif de renforcement des relations interpersonnelles, de cohésion et de partage des représentations ?

Pour aborder cette question, seront présentés dans un premier temps les changements théoriquement possibles du point de vue des objets du contrôle (déplacement du contrôle de l'entité vers le contrôle des interactions). Cela revient à aborder la problématique générale de la transversalité organisationnelle, de ses bases et manifestations au regard du contrôle **(1.1)**.

Dans un deuxième temps, sera posée la question de l'aptitude des systèmes budgétaires à fournir des « images » de la transversalité **(1.2)**.

1.1. La problématique générale du lien transversalité-contrôle

L'étude des liens existant entre transversalité et systèmes budgétaires nécessite au préalable de délimiter et de tenter de définir les principaux concepts mobilisés au regard de la transversalité organisationnelle. En effet, dans la mesure où la transversalité peut être caractérisée par la présence d'interactions fortes et d'opérations à fortes interdépendances, alors toute entreprise peut être décrite comme transversale. Cependant, **il existe des organisations dans lesquelles la transversalité peut être objectivement ou subjectivement reconnue, voire formalisée (par des découpages explicites ou des méthodes comptables par exemple). Ce sont ces organisations-là que nous qualifierons de transversales, ou «transversalisées».**

De plus, s'il ne semble pas exister de définition très précise et explicite de la transversalité, les concepts associés au thème de la transversalité sont nombreux. Ils recouvrent par exemple les notions de processus, de projets, d'activités,... Ils seront présentés sous forme d'une approche générale préalable de la transversalité (1.1.1).

Pour approfondir ces lectures de la transversalité, une analyse des signes de reconnaissance de la transversalité dans les mécanismes de contrôle sera proposée en un second temps (1.1.2).

1.1.1. Les concepts associés par le contrôle à la transversalité organisationnelle

J.C. Tarondeau (1998) précise, sans chercher à en dater les origines, que le thème de la transversalité s'affirme notamment dans les domaines de gestion de la qualité totale et de la gestion des flux. Puisqu'elle « traverse » l'entreprise, la transversalité suggère des démarches de décloisonnement des fonctions communément associées aux notions de processus, d'activités, mais également de projets et de métiers. Dans un article de 1995 définissant la transversalité dans les organisations, J.C. Tarondeau et R.W. Wright précisent ainsi qu' « *un processus est transversal en ce sens qu'il traverse (ou fait appel à) plusieurs des entités verticales (...)* » (p.112). De plus, les processus eux mêmes peuvent revêtir plusieurs formes : considérés comme des ensembles d'activités, ils sont assimilés à des projets lorsqu'ils sont exceptionnels et éphémères (Tarondeau, 1998), et à des métiers lorsqu'ils reposent sur des compétences et savoir-faire durablement établis.

Dans cette perspective, J.C. Tarondeau et R.W. Wright (1995) symbolisent l' « entreprise transversale » sous la forme suivante :

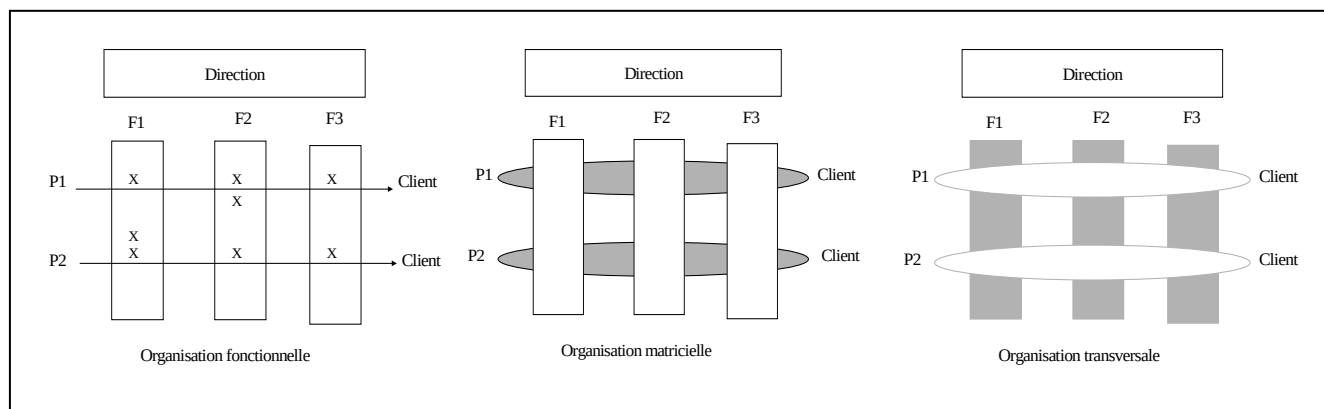


Figure 3 - De l'organisation fonctionnelle à l'organisation transversale (Source : adapté de J.C. Tarondeau, R.W. Wright, 1995, p. 117)

■ Processus et transversalité

Les définitions du terme processus s'organisent généralement autour des notions d'enchaînement d'activités, de dynamique et de finalité. Le tableau suivant recense quelques unes de ces définitions :

AUTEUR (S)	Définition (s)
Mévellec (1995)	« Un enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit, un service ou une information ayant de la valeur pour un client interne ou externe » (p. 67).
Lebas (1991)	« Un processus doit posséder trois caractéristiques : avoir une finalité (c'est-à-dire avoir une « production »), avoir des moyens (c'est-à-dire des consommations de ressources) et avoir un « système de conduite », c'est-à-dire une manière non unique de mettre en œuvre les moyens pour atteindre la finalité » (p.51).
Hammer et Champy (1993)	« Une suite d'activités qui, à partir d'une ou plusieurs entrées (input), produit un résultat (output) représentant une valeur pour le client ».
Norme ISO 9000	« Un ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie ».
Davenport (1993)	« Un processus est une suite d'activités d'exécution organisées dans le temps et dans l'espace, avec un commencement et une fin, des inputs et des outputs clairement définis : une structure pour l'action » (P.5) ¹⁰ .
Lorino (1995)	« Un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information (ou de matière porteuse d'information : le flux des produits dans l'usine est un flux de

¹⁰ Cité par D.A. Garvin, 1998, p.33.

	<i>matière, mais cette matière est porteuse d'information) significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel et immatériel important et bien défini » (p.55).</i>
Bouquin (1998)	<i>« Un processus est un ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et dans l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable » (p.28).</i>
Tarondeau (1998)	<i>« Le lieu où la firme traduit ses intentions en actions et combine ses ressources en compétences en vue d'obtenir un avantage concurrentiel » (p.39.)</i>

Tableau 4- Quelques définitions du concept de processus

De son coté, P. Lorino (2001) représente les processus de la façon suivante :

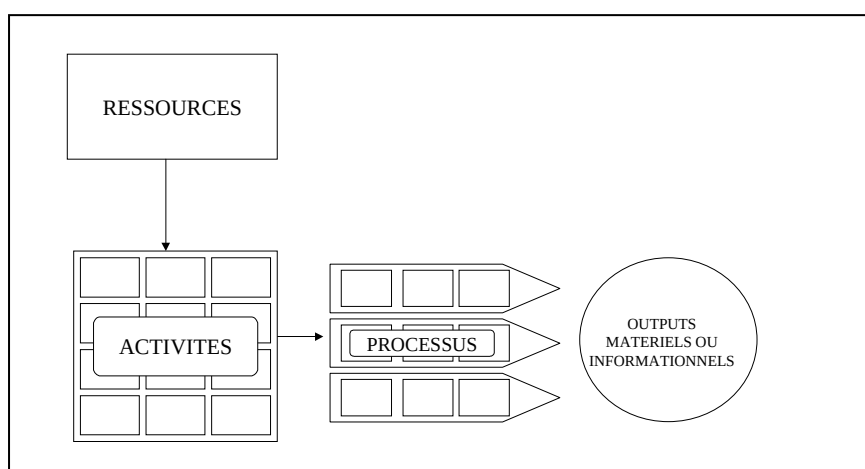


Figure 4 – Les processus (Source : adapté de P. Lorino, 2001, p.31)

Cette représentation symbolise bien la nécessité d'arbitrer constamment entre la complexité et l'instabilité réelles des processus d'une part, la nécessité d'en produire des images simplifiées donc communicables d'autre part. Tel est le cas pour la modélisation des systèmes d'information, schématisée comme une succession d'activités nécessairement identifiables et identifiées, pour en permettre la formalisation au travers d'approches fondées sur les Modèles Conceptuels de Données (MCD) ou les Modèles Conceptuels de Traitement (MCT)¹¹ par exemple (R.Reix, 2000).

Aux définitions de processus est généralement associée une notion d' « activités homogènes ». Ce concept d'activité peut être éclairé par les quelques propositions de définitions regroupées dans le tableau ci-dessous.

¹¹ Des langages informatiques eux mêmes se fondent sur la modélisation des processus : le langage UML (Unified Modeling Language) par exemple s'appuie sur une analyse en termes de chaîne de valeur.

▪ *Activités et transversalité*

Auteur (s)	Définition	Exemples
Mévellec (1990)	« Une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations » ; « Va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité. » (p.115)	Réception des livraisons, magasinage, montage.
Lebas (1991)	« L'activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur » (p.51)	Manutention, magasinage, lancement d'une production.
Lorino (1991)	« Les activités c'est ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur [...] » Une activité est donc « un ensemble de tâches élémentaires : réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir-faire spécifique, homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance, permettant de fournir un output [...] tous ces « faire » qui font appel à des « savoir-faire » spécifiques » (pp.39-40)	Recouvrer, facturer, valoriser les stocks, émettre des demandes d'achat.
Bouquin (1993)	« L'organisation est composée d'entités, qui, pour remplir leurs missions, effectuent des tâches élémentaires multiples, qui s'articulent entre elles, de sorte qu'elles forment des processus élémentaires, appelées aussi activités. L'activité est un ensemble cohérent de tâches » (p.70).	Approvisionner, réceptionner les livraisons, facturer.
Bescos et Mendoza (1994)	« Une activité est définie comme une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthodes et d'environnements qui permet de produire un produit ou un service donné. L'activité décrit ce que l'entreprise fait : la façon dont le temps est utilisé et les résultats (outputs) obtenus » (p.35).	Assemblage, changement des réglages, gestion de l'usine.

Tableau 5 - Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept d' « activité ».
(Source : adapté de S. Alcouffe et V. Malleret, 2002)

P. Zarifian (1996a) ajoute qu'une activité « Ce n'est pas autre chose, à vrai dire, qu'une activité professionnelle, ou une activité de travail, telle qu'elle est prise en charge effectivement par une équipe, sur la base d'un savoir professionnel relativement homogène » (p.191).

P. Lorino (2001) représente ainsi le modèle d'activité :

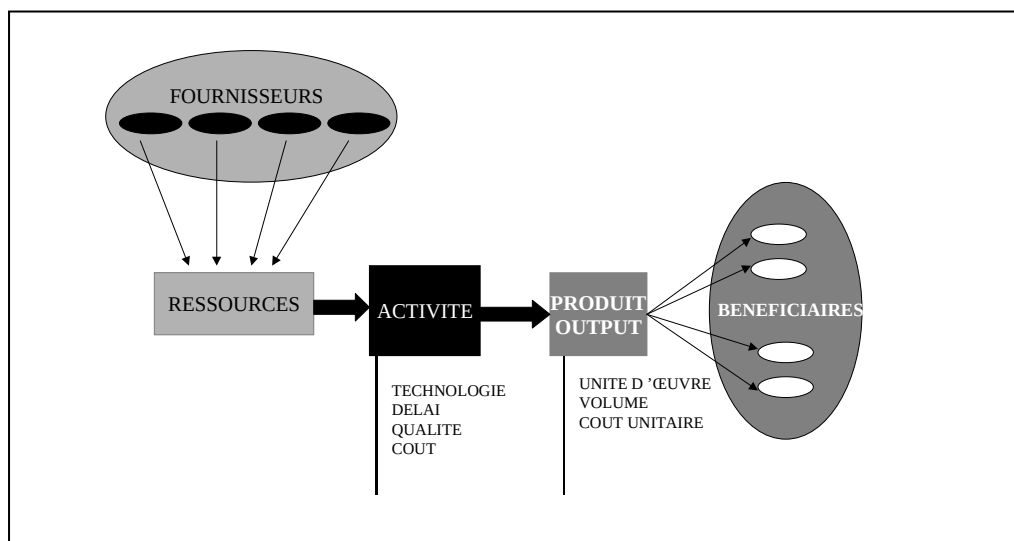


Figure 5 - Le modèle d'activité (Source : adapté de P. Lorino, 2001, p.30)

Le concept de projet complète celui de processus. J.C. Tarondeau (1998) précise à ce propos que les processus sont parfois répétitifs et stables et qu' « *ils sont parfois, au contraire, exceptionnels et éphémères, et prennent alors la forme de projets* » (p.39).

▪ Projets et transversalité

V. Giard (1998) rappelle que l'organisation par projet est une forme ancienne, qui depuis l'époque pharaonique¹² jusqu'à nos jours n'a cessé d'exister, même si elle a été longtemps réservée aux grands programmes spatiaux ou militaires. Ce type d'organisation se retrouve aujourd'hui essentiellement dans le secteur du bâtiment, des travaux publics, ou de l'informatique.

C. Midler (1993) reprend les termes suggérés par l'AFITEP-AFNOR, qui définit un projet comme « *une démarche spécifique qui permet de structurer méthodiquement et progressivement une réalité à venir* » et qui ajoute « *un projet est défini et mis en œuvre pour répondre au besoin d'un client (...) et implique un objectif et des besoins à entreprendre avec des ressources données* » (p.18).

Cette logique peut être directement rattachée à celle de transversalité. P. Zarifian (1996a) précise en effet que « *cette logique de projet instaure de nouveaux modes de collaboration et*

¹² V. Giard (1998) précise que la construction de pyramides au temps des pharaons constituait déjà une forme de projet.

de partage du travail, ainsi qu'une transversalité entre des étapes du projet, traditionnellement marquées par le morcellement des métiers » (p.63).

K.B. Clarck, R.H. Hayes et S.C. Wheelwright¹³ (1988) ont proposé quatre configurations différentes du projet, à savoir le projet en structure fonctionnelle, la structure de coordination de projet, la structure de direction de projet et la structure de projet sorti. Dans chacune d'entre elles, la situation de l'acteur projet par rapport aux acteurs métiers est envisagée de façon différente. Ces différentes configurations se fondent sur un partage des responsabilités autre que celui dicté par la forme hiérarchico-fonctionnelle. Par là même, elles induisent des questionnements sur les représentations comptables et budgétaires à la base du contrôle de ce type d'organisations.

Enfin, une des représentations de la transversalité dans les organisations peut également être cherchée à partir de la notion de métier.

- *Métiers et transversalité*

La logique de métier est généralement définie en termes de savoir-faire et de compétences. En ce sens, elle est directement associée à la notion de processus stratégique, celle-ci étant liée à la logique de chaîne de valeur selon M. Porter (1986). P. Lorino et J.C. Tarondeau (1998) soulignent que des processus sont dits stratégiques s'ils remplissent deux conditions : d'une part, ils sont jugés critiques, et d'autre part, ils sont durablement créateurs de valeur. Les auteurs ajoutent qu' « *un processus critique sera stratégique s'il est rare et difficile à imiter. Cette qualité peut provenir des ressources ou des compétences mobilisées dans les processus* » (p.14). De plus, P. Zarifian (1996a) précise que l'activité est associée au savoir professionnel, ce qui rejoint la notion de métier.

L. Boyer (2002) reprend une synthèse de P. Véry (1989) concernant les définitions associées au terme métier dans la littérature en sciences de gestion :

¹³ Cités par C. Midler (1993, pp.83-84).

Auteurs	Définitions
De Bodinat (1980)	Un métier est un domaine d'activité qui a une demande spécifique, une offre spécifique (groupe de concurrents spécifiques), et donc, des facteurs de succès spécifiques et indépendants des autres métiers.
Urban (1982)	Un métier est un ensemble de moyens (savoir-faire technologique et commercial) mis en œuvre pour répondre à un besoin en termes de produits/marchés.
Anastassopoulos, Ramanantsoa (1982)	Un métier consiste à savoir satisfaire une demande avec une offre adaptée : le métier est inséparable du savoir-faire global de l'entreprise.
Martinet (1983)	Un métier peut être défini comme un savoir-faire global permettant de satisfaire une demande avec une offre adaptée. Il s'acquiert, se fortifie, se développe avec le temps et peut se transmettre...De façon concrète, il peut apparaître sous la forme d'un produit générique, mais ce n'est pas toujours le cas.
Ader et Lauriol (1986)	L'entreprise est un ensemble de métiers. Un métier est un ensemble de compétences et de savoir-faire dont la maîtrise permet à l'entreprise d'être présente sur plusieurs segments stratégiques proches les uns des autres.
De Montmorillon (1986)	On définira le métier comme un ensemble de compétences permettant de satisfaire les demandes voisines via des transactions voisines. C'est tout autant le savoir-faire en lui-même qui est nécessaire que la capacité à organiser, à gérer la complémentarité des savoir-faire.
Sicard (1987)	On entend par métier, en analyse stratégique, l'ensemble des savoir-faire et des compétences particulières qu'il est nécessaire de posséder pour exercer normalement son activité.
Prahalad et Hamel (1990)	L'entreprise est un portefeuille de compétences sur lesquelles reposent ses produits clés et ses domaines d'activités. Elles sont au cœur de ce qui constitue le noyau de son métier.
Marmuse (1992)	Un métier = un ensemble de couples Produits/Marchés + des compétences distinctives + des facteurs de succès.
Koenig (1993)	Le métier peut être défini comme la capacité à gérer un système d'offre c'est-à-dire un système de tâches permettant de proposer à une clientèle définie, un produit particulier ou un groupe de produits. Ceci implique de posséder non seulement les compétences et les ressources nécessaires à la conduite des tâches retenues, mais également la capacité d'articuler des contributions d'origines variées.

Tableau 6 – Quelques définitions du métier (Source : adapté de L. Boyer, 2002, p.156, d'après P. Véry, 1989)

Sur la base des définitions évoquées dans ce propos liminaire à la recherche, quelques uns des principaux concepts associés à la notion de transversalité ont été abordés. C'est sur ces différents concepts que s'appuiera l'étude des liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires.

L'ensemble des contributions examinées montre cependant qu'il n'existe pas de définition claire et homogène du concept de transversalité. De même, en raison de **leur caractère réducteur, les représentations proposées paraissent souvent imparfaites et contestables, et peu porteuses de sens du point de vue du contrôle**. Un des obstacles relatifs à la représentation des processus est en effet que ces processus changent, se recoupent et se recouvrent. Comment dès lors les représenter, pour parvenir à des images partageables, susceptibles éventuellement de servir de base au contrôle ?

Par exemple, les systèmes budgétaires, par leur structure et par leur adaptabilité à des objets de contrôle définis, peuvent-ils permettre, au moins partiellement, de donner une image et une évaluation des processus hypothétiquement identifiables et identifiés ?

Plus généralement, se pose alors la question de l'existence de mécanismes de contrôle permettant à la fois la prise en compte et le renforcement des interactions et des phénomènes de transversalité associés.

1.1.2. Les signes de la transversalité dans les systèmes de contrôle

Le développement d'interactions organisationnelles et la question de leur maintien dans l'organisation peuvent être à l'origine de la recherche de nouveaux modes d'utilisation du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion peut en effet conduire à un renforcement du partage des responsabilités et donc des interactions organisationnelles. Cette caractéristique se serait renforcée depuis les années 70, avec le développement du management participatif et de la direction par objectifs et se confirmerait aujourd'hui du fait de la complexité des structures organisationnelles, et de la nécessité d'en préserver la réactivité. L. Boltanski et E. Chiapello (1999) soulignent ainsi que « *pour pouvoir donner aux cadres l'autonomie à laquelle ils aspirent et décentraliser la décision de façon à limiter les inconvénients du gigantisme*

bureaucratique -car la décision sera prise alors près de ceux qui sont concernés- la direction par objectifs se présente comme un dispositif particulièrement efficace » (1999, p.105). La direction par objectifs n'est toutefois pas garante de l'attachement à l'organisation, elle peut être aussi dysfonctionnante, en raison notamment des comportements opportunistes d'acteurs (M. Gervais, 2000).

Cette question d'un nouveau partage des rôles et des responsabilités pose également celle de la place croissante des mécanismes de coordination et de contrôle informels pour assurer ce partage. Cependant, si les mécanismes de contrôle informels sont souvent vus comme moyen de faciliter un nouveau partage, ils suscitent des interrogations quant au rôle et à la place occupée par les systèmes formels de contrôle que sont les budgets dans les organisations. Ces systèmes renforcent-ils, en effet, ou complètent-ils, les phénomènes et mécanismes liés à la transversalité ?

1.1.2.1. La décentralisation des objectifs et le partage des responsabilités

Les outils de contrôle ont toujours eu pour objectif la surveillance. Mais ils tentent désormais de répondre à un autre impératif : faciliter la décentralisation des objectifs, donc assurer et contrôler un nouveau partage des responsabilités. Cette problématique de la décentralisation des objectifs s'illustre au travers de la question du partage du pouvoir d'une part, de celle de la convergence des buts d'autre part.

1.1.2.1.1. Transversalité et partage du pouvoir

Le contrôle de gestion repose sur une décentralisation de l'autonomie¹⁴ le long de la ligne hiérarchique. La question de la décentralisation dans l'organisation, quant à elle, est étroitement liée à celle du pouvoir dans l'organisation. H. Mintzberg (1982) décrit en effet la décentralisation comme la dispersion du pouvoir entre de nombreuses personnes. Il définit deux types de décentralisation : décentralisation verticale et horizontale. Alors que la première correspond à une délégation du pouvoir de décision du haut vers le bas de la ligne hiérarchique, la seconde est fondée sur l'appropriation du pouvoir par des catégories d'individus, de manière relative à leur position dans l'organisation. Par ailleurs, M. Crozier et

E. Friedberg (1977) précisent que « *l'organisation rend possible le développement de relations de pouvoir et en fonde la permanence. (...) Par son organigramme et par sa réglementation intérieure, elle contraint la liberté d'action des individus et des groupes en son sein et, de ce fait, conditionne profondément l'orientation et le contenu de leurs stratégies* » (p. 79). C'est alors la structure organisationnelle qui va fonder les relations de pouvoir entre individus et orienter les jeux d'acteurs.

Cependant, à l'instar des sociologues des structures sociales, ce sont également les configurations d'acteurs qui peuvent conditionner les relations de pouvoir. N. Elias (1987, 1993)¹⁵ étudie les individus interdépendants et nomme configurations les formes spécifiques d'interdépendance qui relient les individus entre eux. « *Ce qui différencie ces configurations, c'est la longueur et la complexité des chaînes de relations réciproques qui associent les individus* » (P. Corcuff, 1995, p.26¹⁶). Elias précise que les configurations sont marquées par l'inégalité, la domination et le pouvoir. Selon l'auteur, le pouvoir n'est pas alors défini comme une substance possédée par les individus mais comme une caractéristique associée aux relations d'interdépendances.

Ces distinctions de formes de pouvoir posent la question de leur zone d'exercice dans l'organisation et du contrôle sous-jacent des responsabilités. Dès lors que l'organisation est appréhendée comme transversale, il s'agit de définir un partage du pouvoir et des responsabilités autre que celui conditionné par la structure hiérarchico-fonctionnelle. Celui-ci passe alors par la définition de nouvelles zones de responsabilités dans l'entreprise, le partage du pouvoir étant envisagé à la fois de manière verticale et horizontale.

De ce point de vue, H. Bouquin (2001) souligne que le contrôle repose sur l'existence des centres de responsabilités, grâce auxquels il serait possible de mesurer la contribution de chacun à la performance globale de l'entreprise. Cette question devient plus problématique dès lors que le découpage de l'organisation s'opère par processus faisant appel à plusieurs fonctions, compétences et activités. Il s'agit, comme le rappelle M. Gervais (2000), de se soucier, au-delà des systèmes qui « verticalisent » l'entreprise, de la coordination horizontale, et donc de la « *solidarité interdépartementale* » (p.278).

¹⁴ G.H. Hofstede (1977) définit l'autonomie comme « *le degré selon lequel une personne est capable d'influencer ses propres actions et son entourage à l'intérieur d'un système organisationnel* » (p.14).

¹⁵ Cité par P. Corcuff, pp.28-29.

¹⁶ Elias évoque la distinction entre interdépendance et interaction, soulignant que l'interdépendance renvoie à des relations plus larges que l'interaction directe entre deux individus (P. Corcuff, 1995).

Quels sont alors les instruments de contrôle permettant de conduire et de favoriser ces nouvelles partitions ? Dans une perspective de transversalité, l'objet du contrôle n'est plus en effet le centre de responsabilité en tant qu'entité, mais les interactions entre individus dont l'activité relève de centres de responsabilités différents. Quels sont les mécanismes qui soutiennent de telles mutations et autorisent ainsi le passage d'une vision pyramidale à une vision transversale et réticulaire de l'entreprise ?

1.1.2.1.2. Transversalité, décentralisation des objectifs et convergence des buts

Les instruments de pilotage de la performance tels que les tableaux de bord ou les budgets peuvent, par la gestion participative qu'ils sous-tendent, faciliter la décentralisation des objectifs. La formulation des objectifs s'exerce en effet à plusieurs niveaux de l'entreprise selon une approche de type « top-down », « bottom-up », ou même mixte. Alors que l'approche de type « top – down » consiste à formuler les objectifs stratégiques à partir du haut de la ligne hiérarchique, l'approche « bottom-up » a pour but de définir les objectifs à partir du bas de celle-ci. Cela facilite de fait l'implémentation de la stratégie, comme le préconise H.T. Jonhson (1992) dans la démarche de bottom-up empowerment. Cependant, on observe généralement une mixité des approches, la formulation des objectifs n'étant pas l'exclusivité du haut ou du bas de la hiérarchie, mais plutôt le fruit d'une discussion entre le personnel opérationnel, dirigeant et fonctionnel. La décentralisation des objectifs peut alors être facilitée par l'utilisation d'instruments de gestion tels que les budgets, dont les mécanismes de mise en œuvre nécessitent une certaine coopération des membres. En effet, comme le montre R. Simons (1995), l'utilisation « interactive »¹⁷ des systèmes budgétaires devrait favoriser à la fois la décentralisation et l'émergence des objectifs et de la stratégie (figure 6).

¹⁷ R. Simons formule une distinction dans les modes d'utilisation des systèmes de contrôle : il oppose l'utilisation de « diagnostic » (axée sur le contrôle et le repérage des écarts) à l'utilisation « interactive » (fondée sur la discussion et le dialogue favorisant l'émergence de la stratégie).

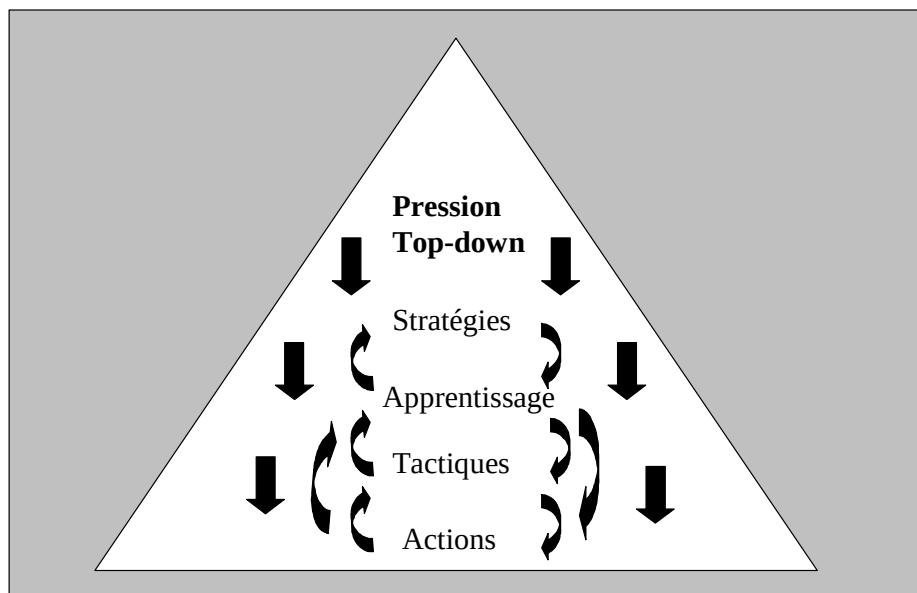


Figure 6 – Du modèle « top - down » à l'approche « bottom – up » de la stratégie (Source : adapté de R. Simons, 1999, p.219))

La question de la décentralisation est étroitement liée à celle de la convergence des buts dans l'organisation (M. Fiol, 1999). En 1938, C.I. Barnard évoquait le rôle joué par la structure formelle sur le comportement des acteurs : les individus coopèrent en effet autour de buts communs qui sont ceux de l'organisation. L'auteur pose alors l'organisation au-dessus de l'individu et de ses propres intérêts. Il précise cependant que les intérêts de l'organisation sont « *déterminés par le savoir organisationnel, mais personnellement interprétés* » (1938, p.86). Aussi, dès lors que les objectifs sont de nature davantage intangible que tangible, l'auteur précise que la convergence des buts est difficile à opérer. Dès 1965, R.N. Anthony pose la question de la convergence des buts en contrôle de gestion. Il souligne en 1993 que « *le système de contrôle de gestion devrait, en effet, encourager la convergence des buts et avoir une structure telle que les buts des participants et ceux de l'organisation dans son ensemble soient cohérents* » (1993, p. 74). Même si l'auteur ajoute que dans l'absolu cette convergence n'existe pas, la question des instruments de contrôle comme mode de convergence des objectifs est soulevée. La décentralisation et le développement de la stratégie devraient en effet favoriser le partage des représentations. Celui-ci pourrait alors être renforcé dans les structures organisationnelles transversales autorisant davantage d'échanges et de coopération.

Cependant, un des risques lié à la transversalité est celui d'une trop grande dispersion des objectifs dans l'organisation et donc d'une perte de cohérence des actions. En effet, une forte transversalité et une absence de formalisation dans la structure peuvent induire des effets pervers tels qu'une attribution floue des responsabilités et objectifs. En conséquence, des effets néfastes sur la compréhension des buts de l'organisation et donc sur la convergence des objectifs peuvent être ressentis. Dans ces conditions, les instruments de contrôle tels que les budgets pourraient alors, par leur effet structurant, permettre d'encadrer les objectifs et les actions. En effet, l'instrument de gestion peut opérer un certain pouvoir de régulation et de convergence des buts dans l'organisation, par l'effet de conformité qu'il provoque. Il permettrait de fait d'homogénéiser les actions. Le budget, par sa structure formelle et par les objectifs qu'il formalise, peut alors être vu comme l'un des vecteurs de cette convergence. En ce sens, l'instrument pourrait permettre d'accélérer la recherche de cohérence et donc de réduire les incertitudes et l'arbitraire associés à la prise de décision (D. Courpasson, 2000). Il devrait ainsi agir comme une contrainte telle que la définissent J. Pfeffer et G.R. Salancik (1978) : « *Des actions peuvent être dites contraintes chaque fois qu'une réponse à une question donnée est plus probable que n'importe quelle autre, indépendamment de l'acteur qui répond. Autrement dit, la contrainte est présente chaque fois que des réponses à une situation ne sont pas aléatoires* » (J. Pfeffer & G.R. Salancik, 1978, p.14¹⁸). De plus, S. Burchell & al. (1980) soulignent que les systèmes comptables constituent les miroirs de leurs sociétés et organisations, facilitant ainsi l'objectivation des buts organisationnels. Le budget devrait alors permettre de faciliter l'homogénéisation des actions.

Une autre caractéristique des systèmes de contrôle est relative à la place prépondérante qu'occupent aujourd'hui les mécanismes informels dans les mécanismes de contrôle en général et les systèmes budgétaires en particulier.

1.1.2.2. La transversalité, les mécanismes de coordination et les jeux d'acteurs

Les mécanismes de coordination peuvent revêtir une dimension formelle ou informelle. Il convient donc de s'interroger sur la place qu'ils occupent aux côtés des mécanismes de contrôle. Pour cela, une lecture des mécanismes de liaison formels ou semi-formels puis informels sera présentée, laissant place ensuite à une lecture théorique de leur hypothétique

¹⁸ Cité par D. Courpasson, 2000, p.264.

complémentarité avec des systèmes formels de contrôle (C.I. Barnard, 1938 ; J.D. Thompson, 1967 ; H. Mintzberg, 1982 ; N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987 ; M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995 ; N. Guibert & Y. Dupuy, 1997).

Par ailleurs, certains acteurs peuvent aussi, de par leur position, occuper des fonctions d'intermédiaires et de coordinateurs. C'est par exemple le cas du contrôleur de gestion, dont la position sera abordée suivant plusieurs perspectives : acteur coordinateur ou traducteur dans l'organisation (P. Besson & H. Bouquin, 1991 ; M. Bollecker, 2002). Ces considérations conduisent à s'interroger sur l'aptitude du contrôleur à développer la transversalité et l'interactivité au travers du processus budgétaire, et de façon générale, à renforcer la cohésion organisationnelle.

1.1.2.2.1. Les interdépendances, signes de la transversalité

Il existe plusieurs modes d'organisation des interdépendances. Certaines sont formellement identifiées grâce à l'existence de mécanismes de liaison, d'autres demeurent informelles (H. Mintzberg, 1982). Les échanges informels, et, au delà, la structure informelle, ont fait l'objet de multiples travaux en sciences de gestion. Ainsi, dès 1938, C.I. Barnard évoque des thèmes tels que la coopération, la communication et la structure informelle.

▪ Structure formelle et organisation informelle

C.I. Barnard (1938) place les organisations formelles sous le prisme des systèmes de coopération. Il s'interroge donc sur la place et la nature des mécanismes informels, qu'il nomme organisations informelles, au sein des structures formelles. Selon cet auteur, les organisations informelles sont dominées par des contacts non gouvernés par la structure formelle. En d'autres termes, il s'agit d'une forme d'organisation qui n'est pas explicitée au travers de postes formalisant les positions d'individus et les échanges. « *L'organisation informelle est indéfinie, assez peu structurée, et sans subdivisions définies* » (p.115). En s'intéressant aux aspects reliant les organisations informelles aux organisations formelles, C.I. Barnard met en avant les liens réciproques entre les deux types d'organisations. Dans un premier temps, il précise que l'informel trouve ses origines dans les structures formelles, les organisations formelles favorisant l'émergence de relations informelles. Barnard souligne que « *l'organisation informelle nécessite une certaine part d'organisation formelle, et ne peut durer ou croître sans l'émergence d'organisation formelle* » (p. 117). Par ailleurs, et

réciroquement, les organisations informelles se posent comme les soutiens nécessaires à la croissance des organisations formelles.

Enfin, l’auteur évoque trois fonctions principales de l’informel dans les organisations formelles : une fonction de communication, de maintien de la cohésion, et de protection de l’intégrité des individus. En ce sens, la part informelle des organisations apparaît comme un complément logique et nécessaire des structures formelles.

▪ Les mécanismes formels de liaison

H. Mintzberg (1982), quant à lui, assigne aux mécanismes de liaison un objectif de coordination des actions, ce qui facilite la communication entre plusieurs unités hiérarchiquement séparées ou non. Selon cet auteur, « *lorsque la coordination entre deux unités requiert des contacts très intenses, l’organisation peut créer un poste de « liaison » dont le titulaire a pour mission d’assurer ces contacts directement en court-circuitant la hiérarchie* » (1982, p.156). Parmi les mécanismes de liaison que décrit H. Mintzberg (1982), certains disposent d’une autorité formelle. Le tableau 7 résume ces approches.

Mécanismes de liaison	Définition	Degré d’autorité conférée
Poste de liaison	« (...) dont le titulaire a pour mission d’assurer des contacts directement en court-circuitant la hiérarchie » (MINTZBERG p.156).	Pas d’autorité formelle
Groupes de projets et comités permanents	« Un groupe de projet est un comité créé pour accomplir une tâche particulière et qui est dissout quand la tâche est accomplie.(...) Le comité permanent est un groupement interdépartemental de nature stable qui est réuni régulièrement pour discuter de sujets d’intérêts commun » (MINTZBERG, p.158).	Autorité formelle
Cadres intégrateurs	« Lorsque la « quantité » d’ajustement mutuel que l’organisation a pu obtenir –en ayant recours à des postes de liaison, des groupes de projet et comités permanents- s’avère insuffisante, l’organisation peut créer des postes de cadres intégrateurs, c’est-à-dire des postes de liaison qui ont une autorité formelle » (MINTZBERG, p.159).	Autorité formelle
Structures matricielles	« (...) la structure matricielle paraît être un mécanisme très efficace pour développer des activités nouvelles et pour coordonner des interdépendances multiples et complexes ; (...) ce n’est pas une structure pour ceux qui ont besoin de sécurité et de stabilité » (MINTZBERG, p.168).	Autorité informelle Double autorité

Tableau 7 - Les mécanismes de liaison selon H. Mintzberg

La structure dite transversale se rapproche de la structure matricielle telle qu'elle est décrite par H. Mintzberg. En effet, celle-ci privilégie le travail sous forme de projets ou de processus dans lesquels les interdépendances et la position des individus changent fréquemment.

▪ La perspective de complémentarité du formel et de l'informel

J.D. Thompson (1967) s'est intéressé à plusieurs mécanismes de coordination facilitant le développement d'interdépendances. Il reprend les types de coordination décrits par J. March et H. Simon (1958), à savoir la standardisation (par règles, routines et procédures), la planification (« *coordination by plan* »), et la coordination par ajustement mutuel (« *coordination by feedback* »). J.D. Thompson (1967) tente de rattacher chacun des types de coordination à trois types d'interdépendances identifiées dans les organisations modernes : les interdépendances de communauté (pooled), séquentielles et réciproques (figure 7).

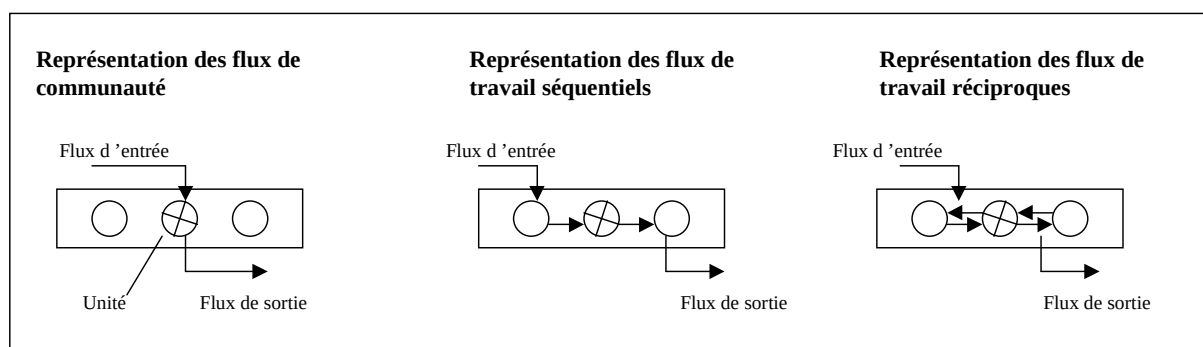


Figure 7 - Les flux de travail (Source : adapté de J.D. Thompson, 1967)

En s'appuyant sur les types d'interdépendances qu'identifie J.D. Thompson (1967), N.B. Macintosh et R.L. Daft (1987) étudient le lien existant entre les systèmes de contrôle utilisés et le type d'interdépendance entre les départements. Les auteurs examinent trois types de sous systèmes de contrôle que sont les budgets opérationnels, les tableaux de bord¹⁹ et les procédures opérationnelles standards. Dans leur modèle de recherche, les types d'interdépendances sont supposés être liés à la construction et à l'utilisation de ces sous-systèmes de contrôle. Il ressort de l'étude menée que les relations dites de communauté, c'est-à-dire les plus faibles ou indépendantes, sont caractéristiques des départements très autonomes et reliés par peu de flux de travail. Dans ce cas, la standardisation de la coordination passe par les règles et procédures, le recours aux ajustements mutuels n'étant pas

¹⁹ Ceux-ci incluent des données telles que l'effectif, le nombre de nouveaux contrats clients, le temps d'utilisation des machines...

nécessaire (N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987). Dans le second type de relations, dites séquentielles, les départements sont liés de plusieurs façons : les produits d'un département deviennent les ressources du département suivant. La mission de chaque département s'appuie ainsi sur celle du département précédent. Dans ce cas, les relations « *nécessitent d'insister davantage sur les ressources, objectifs, plans, suivi et rétroaction réalisés par les budgets et tableaux de bord opérationnels* » (N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987, p.57). La troisième et la plus forte forme d'interdépendance est la forme réciproque dans laquelle des mouvements de va et vient réciproques entre départements s'organisent de diverses manières. Dans le cas d'interdépendances réciproques, « *les budgets et procédures standards sont moins utilisés que quand les interdépendances sont faibles. (...) le contrôle et la coordination peuvent être réalisés au travers d'interactions, de communication et ajustements mutuels entre les différents managers et employés impliqués* » (p.57).

Cette étude souligne l'importance d'une complémentarité entre des mécanismes formels de contrôle et des mécanismes de coordination et d'ajustement informels. Elle appelle des questionnements quant à l'appui sur les mécanismes de coordination informels dans des structures « transversalisées ».

L'étude conduite par N. Guibert et Y. Dupuy (1997) montre également que les mécanismes de contrôle formels et informels ne constituent pas des forces opposées et que leur complémentarité est garante de la cohésion de toute entité contrôlée. L'étude et les résultats obtenus posent des questions managériales, relatives à la nécessaire « *définition de la complémentarité « optimale » des deux aspects (formel et informel) du système de contrôle dans le cadre de situations de gestion particulières (...)* », et mettent l'accent sur le fait que « *les modèles du contrôle interne, qui tendent actuellement à privilégier l'interactivité, le partage des représentations et des intentions, ou bien encore les approches horizontales ou obliques...ne peuvent que s'enrichir de l'analyse des situations de coopération interentreprises* » (Guibert & Dupuy, 1997, p.51).

De même, on peut s'interroger sur les influences réciproques budgets-informel.

1.1.2.2.2 Les jeux d'acteurs et le rôle du contrôleur de gestion au cœur des systèmes de contrôle

L'analyse des liens entre transversalité et systèmes budgétaires peut également trouver un ancrage théorique dans celle des relations interpersonnelles et des jeux d'acteurs dans

l'organisation. En effet, leur position dans l'organisation confère aux contrôleurs de gestion un rôle de coordination des actions transversales, les posant de fait comme des soutiens à la transversalité. Si les contrôleurs sont souvent vus comme des acteurs stratégiques (M. Crozier & E. Friedberg, 1977 ; D. Bessire, 1995), ce sont probablement leurs fonctions de coordination, de traduction et de socialisation des connaissances qui pourront avoir le plus d'implications sur les liens entre transversalité et systèmes budgétaires.

▪ Le contrôleur de gestion, coordinateur des jeux d'acteurs

Bien que le rôle du contrôleur de gestion ait de tout temps été assimilé à celui de coordinateur, ce qui a certainement le plus changé dans la manière d'envisager la fonction de contrôle de gestion est lié à une vision intégratrice de la fonction (P. Besson & H. Bouquin, 1991). En effet, P. Besson et H. Bouquin (1991) soulignent des changements opérés dans la manière d'exercer la fonction contrôle de gestion, liés à la vision « techno-économique » de celle-ci. Cette fonction permet en effet d'intégrer à la fois une approche économique et financière ainsi qu'une approche technique et opérationnelle, voire industrielle. Le contrôleur de gestion exercerait alors une fonction d'intermédiaire dans l'organisation, facilitant le déploiement de la stratégie aux plus bas niveaux opérationnels, et favorisant ainsi l'émergence d'une représentation partagée. De ce fait, il est à présent envisagé comme le vecteur de la stratégie et du déploiement des objectifs, consolidant le lien financier - opérationnel. Il exerce aussi une fonction de socialisation, facilitant l'apprentissage organisationnel, qui apparaît clairement lors du processus budgétaire. Ainsi P. Besson et H. Bouquin (1991) précisent que *« dès lors que l'on conçoit le processus budgétaire ou celui de l'investissement non plus comme de simples mécanismes d'allocation des ressources financières et de surveillance ex post de leur utilisation mais comme de véritables processus horizontaux et verticaux (ascendants et descendants) de socialisation de l'information de gestion, se pose le problème crucial de l'apprentissage dans sa double dimension :*

- *la dimension de la production d'une connaissance nouvelle par un acteur singulier de l'organisation, quelle que soit la nature de cette information (stratégique ou opérationnelle) et quelle que soit la position hiérarchique de cet acteur ;*
- *la dimension du partage et de la diffusion de cette information dans le système d'acteurs »* (p.64).

Ainsi, dès lors que le processus budgétaire est assimilé à un processus de socialisation de l'information vertical et horizontal, la fonction du contrôle de gestion peut être vue comme

« transversalisatrice ». De plus, sa position d'intermédiaire et de « passage obligé » accorde au contrôleur de gestion une fonction de traducteur des actions et des opérations dans l'organisation.

- Le contrôleur de gestion, traducteur dans l'organisation

La théorie de la traduction²⁰, appliquée au domaine du contrôle de gestion, permet de mieux comprendre le rôle et la position d'acteurs tels que le contrôleur dans l'organisation. Suivant les auteurs de ce courant, « *les acteurs (individuels et collectifs, humains et non humains) travaillent constamment à traduire leurs langages, leurs problèmes, leurs identités ou leurs intérêts dans ceux des autres* » (P. Corcuff, 1995, p.70). Les travaux récents en comptabilité et en contrôle attestent de l'intérêt de la théorie de la traduction dans le domaine (C. Godowski, 2001 ; M. Bollecker, 2001 ; 2002). En étudiant le processus d'apprentissage organisationnel au travers du processus budgétaire, M. Bollecker (2002) identifie principalement trois phases dans le processus de conversion de connaissances. Il s'agit d'une phase d'extériorisation des informations et de combinaison, d'une phase d'intériorisation des connaissances conduisant les opérationnels à transformer des concepts explicites en connaissances tacites, et enfin d'une phase de socialisation des connaissances, mettant l'accent sur le rôle d'intermédiaire ou de coordinateur de la fonction.

Ainsi, lors de la phase de suivi budgétaire, les contrôleurs participent au processus de socialisation de connaissances, facilitant de ce fait l'apprentissage organisationnel. Le processus budgétaire et notamment les phases de suivi et de révision demandent en effet au contrôleur davantage d'implication. De plus, elles conduisent à un renforcement des liens entre le personnel opérationnel et fonctionnel, essentiellement lorsque des dysfonctionnements apparaissent lors de ces phases. Ce sont d'autre part sa légitimité et sa capacité à problématiser qui confèrent au contrôleur son pouvoir dans l'organisation. En effet, H. Amblard et al. (1996) précisent que « *la problématisation ne peut s'opérer que sous l'effet d'un traducteur, c'est-à-dire d'un acteur qui, après s'être livré à l'analyse du contexte, dispose de la légitimité nécessaire– ou au minimum n'est pas en situation illégitime- pour être accepté dans le rôle de celui qui problématise* » (p. 157).

²⁰ La théorie de la traduction trouve sa source dans les travaux des sociologues des sciences et des techniques Callon et Latour. Selon H. Amblard et Al. (1996), le texte de Callon (1986) concernant l'aquaculture en baie de Saint-Brieuc est considéré comme fondateur, même si en 1974-1975 Callon présentait des premiers éléments de la théorie de la traduction.

Ces détours par une présentation des perceptions du rôle du contrôleur de gestion permettent de souligner la position coordinatrice, intermédiaire et socialisatrice de la fonction. Ces nouvelles représentations du rôle du contrôleur ne font que renforcer l'idée d'une coopération plus forte entre personnel opérationnel et fonctionnel. Celle-ci ne devrait être que soutenue par des logiques transversales dans l'organisation. En outre, la position intermédiaire du contrôleur de gestion devrait également faciliter la création de liens opérationnels – financiers. Son investissement dans des opérations de socialisation au sein de processus pourrait en effet venir renforcer cette coopération.

Conclusion 1.1. :

Théoriquement, la transversalité est reconnue comme un impératif organisationnel. Aussi, la problématique en est celle du rôle que peut y tenir le contrôleur de gestion, et des complémentarités potentiellement existantes entre le formel, notamment les systèmes budgétaires, et l'informel. Il convient donc de s'interroger plus directement sur les liens entre les systèmes budgétaires et les images de la transversalité.

1.2. Le système budgétaire et les images de la transversalité

Les budgets remplissent de multiples fonctions dans les organisations. Initialement utilisés en tant que modèle de diagnostic, les systèmes budgétaires ont rapidement été exploités comme des instruments de motivation et de coordination des hommes dans l'entreprise (G.H. Hofstede, 1977). Ils sont aujourd'hui utilisés de façon interactive dans l'organisation (R. Simons, 1987, 1990). Dans leur conception traditionnelle, quelles images renvoient-ils de la transversalité ? Quelle que soit leur utilisation, et au-delà de leur apparente technicité, les budgets, comme le contrôle de gestion, ont pour mission générale de renforcer la cohésion dans l'organisation (S. Burchell & *al.*, 1980). Est-ce effectivement le cas ? Sous quelles conditions ?

Une lecture des hypothèses conceptuelles des systèmes budgétaires **(1.2.1)** ainsi que de certaines mises en question de ces systèmes budgétaires **(1.2.2)** permettra de préciser ces problématiques liées à l'intégration de la transversalité en contrôle.

1.2.1. Les hypothèses budgétaires comme signes de la cohésion organisationnelle

Les systèmes budgétaires reposent tout d'abord sur un cloisonnement et/ou un découpage de l'entreprise dans l'espace et dans le temps. Ainsi, les budgets peuvent représenter l'entité, la section, l'unité, la fonction, l'activité, ou le processus, toujours plus ou moins subjectivement identifiés. De plus, les niveaux de performance des différentes entités sont suivis sur des périodes déterminées, dont la périodicité peut parfois varier, mais qui est généralement ancrée dans l'exercice comptable. Sur cette base, les systèmes budgétaires sont associés à des hypothèses comportementales et interactives, puisqu'on leur prête un pouvoir de motivation et de participation (G.H. Hofstede, 1977), renforçant les interactions et les échanges (R. Simons, 1987, 1990).

1.2.1.1. *L'hypothèse de la cohésion comptable et fonctionnaliste*

Une première hypothèse tient donc à l'existence de cloisonnements comptables significatifs. Une autre hypothèse tient à la signification du découpage de l'entreprise. Les budgets sont en effet calqués sur un découpage *ex-ante* de l'entreprise, lui même traditionnellement ancré dans les centres de responsabilités et les fonctions de l'entreprise.

1.2.1.1.1. *L'hypothèse comptable*

Selon G.H. Hofstede (1977), les fonctions de planification et de mesure caractérisent la théorie comptable du budget. « *Ensemble, elles représentent le budget en tant qu'instrument de contrôle* » (p.22). Dans la théorie comptable du budget, celui-ci fournit une représentation des charges et des produits de l'entreprise, aboutissant à un compte de résultat prévisionnel. Il s'appuie sur une décomposition classique et une représentation des performances suivant le critère charges- produits. Cependant, ce critère peut être partiellement remis en cause du fait de son manque d'information et d'explicitation des performances. En effet, même si dans la conception du budget, la représentation relève initialement d'éléments

subjectifs et non monétaires, dans son élaboration, seules les informations financières et « transactionnelles » sont retenues. Dès lors, des facteurs de performance internes à l'entreprise tels que les délais, la qualité ou les compétences, par exemple, deviennent implicites. De même, le découpage temporel sur lequel se calque généralement la présentation budgétaire peut avoir certaines implications sur la signification des mesures. Le découpage temporel peut, en effet, mener à des présentations de budgets annuels associées aux documents comptables annuels que constituent le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Ce découpage peut alors conduire les entreprises à présenter des budgets à fort caractère d'irréversibilité, comme le souligne H. Bouquin (2001) en s'appuyant sur les travaux du CAM-I²¹ : « *les budgets des centres de responsabilités deviennent à peu près irréversibles, modifiés à la marge chaque année sans que l'on remette en cause les missions auxquelles les centres sont supposés faire face et le bien-fondé des ressources ainsi allouées* » (p.317).

En effet, la lourdeur de la démarche peut quelquefois écarter d'éventuelles révisions en cours de route pourtant nécessaires. C'est par ailleurs une question économique qui est en jeu, la démarche de révision pouvant s'avérer coûteuse. Il s'agit alors de déterminer un arbitrage entre, d'une part, l'acceptation d'une perte de pertinence des systèmes budgétaires (essentiellement sur le plan de la motivation) et, d'autre part, la mise en œuvre d'une révision coûteuse sur le plan financier. En dépit de ces critiques, la démarche de reprévision reste l'objectif des budgets dits glissants, ou des modèles japonais de gestion conduisant les entreprises à revoir continuellement leurs budgets suivant les principes de l'amélioration des coûts, ou démarche kaizen (A. Bourguignon, 1993 ; T. Tanaka, 1993 ; H. Bouquin, 2001).

Ces mises en cause peuvent poser problème lorsqu'on sait que le budget constitue un support des plans à long terme formalisant la stratégie de l'entreprise, ces derniers constituant une obligation de sociétés introduites sur les marchés financiers²². C'est sur cette base que vont alors être prises les décisions d'investisseurs.

1.2.1.1.2. L'hypothèse fonctionnaliste

²¹ Le CAM-I, « Consortium of Advanced Manufacturing International » est un groupement de chercheurs et consultants international qui travaille sur des préoccupations d'entreprises industrielles. Prônant en faveur des approches par activités et processus, et à l'origine des méthodes Activity Based Costing (ABC) et Activity Based Management (ABM), le CAM-I est aujourd'hui le promoteur de l'Activity based Budgeting (ABB).

La seconde hypothèse sur laquelle repose la conceptualisation des systèmes budgétaires est relative au maillage et au cloisonnement supposé de l'organisation. Proposant un langage commun de représentation de l'organisation et de ses composantes, le découpage fonctionnel peut alors être vu comme facteur de cohésion dans l'entreprise. De plus, l'un des objectifs du système budgétaire étant le contrôle des résultats de l'entité (dans une perspective de diagnostic), il devrait être possible d'attribuer des performances à des entités bien identifiées et dans lesquelles les fonctions de chacun sont déterminées et déterminables. En ce sens, il s'agit de travailler sur des centres de responsabilités, et plus particulièrement sur les cinq centres principaux que sont les centres de coûts, de frais, de chiffre d'affaires, de profit, et d'investissement. La logique budgétaire permet ainsi de pouvoir comparer les résultats prévus avec les résultats obtenus, mais également d'obtenir des variations de résultats d'une période à l'autre. Suivant cette logique fonctionnaliste, il est possible d'imputer des écarts à certains responsables de centres. Mais qu'en est-il des opérations à fortes interactions, et juxtaposant plusieurs activités appartenant à des fonctions différentes ou à des processus juxtaposables aux fonctions ? Quelle est la pertinence des informations budgétaires lorsque le personnel est polyvalent, la structure flexible et lorsque les processus internes sont en changement continu ?

Dans quelle mesure les systèmes budgétaires peuvent-ils représenter d'autres objets que des interactions hiérarchiques et fonctionnelles, soutenant ainsi le partage des ressources et des responsabilités ?

1.2.1.2. L'hypothèse instrumentale : les budgets comme modèle de diagnostic

R. Simons (1999) montre que les managers peuvent utiliser les systèmes de contrôle suivant deux modes de fonctionnement : l'un de diagnostic, l'autre interactif. Les deux modes d'utilisation ne poursuivent pas les mêmes objectifs.

- Le contrôle de diagnostic est utilisé pour communiquer les variables critiques de performance et assurer la surveillance de la mise en place des stratégies souhaitées.

²² Le règlement n°95-01 de la COB précise que les sociétés du Nouveau marché ont l'obligation de présenter des plans de développement stratégiques à trois ans au minimum. De même, les sociétés du Premier ou du Second marché fournissent des informations concernant leurs perspectives d'avenir dans le cadre de leur prospectus d'introduction en bourse.

- Le modèle interactif, quant à lui, est utilisé pour centrer l'attention organisationnelle sur les incertitudes stratégiques et fournir un levier permettant d'ajuster et de modifier la stratégie en cours de route.

R. Simons (1999) précise cependant que les deux types de systèmes sont présentés de la même manière et que ce ne sont pas leurs caractéristiques techniques qui changent mais la façon dont ils sont utilisés. L'auteur définit les contrôles de diagnostic comme « *les systèmes d'information formels qu'utilisent les managers pour surveiller les résultats organisationnels et corriger les écarts des standards prévus de performance* » (Simons, 1995, p.59). Il précise que tout système d'information formel peut être utilisé comme mode de diagnostic s'il est possible de définir des buts par avance, de mesurer les résultats, de calculer des écarts de performance et enfin d'utiliser les informations sur les écarts pour mettre en place un contrôle par rétroaction. Les deux raisons principales d'utilisation de ce type de contrôle sont l'implémentation effective de la stratégie et la focalisation sur les variations (le contrôle par exception). Les systèmes de contrôle par diagnostic constituent alors des instruments top-down d'implémentation et de surveillance de la stratégie (figure 8).

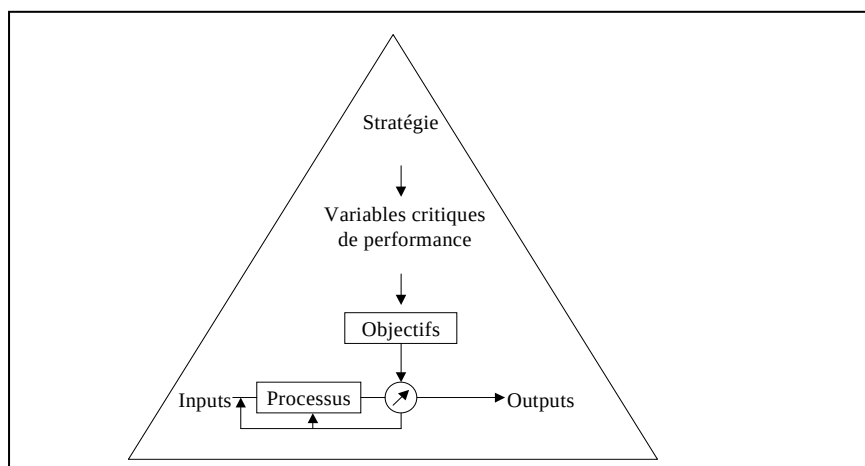


Figure 8- Le lien Systèmes de contrôle de diagnostic et stratégie (Source : adapté de R. Simons, 1999, p.210)

Cependant, R. Simons (1999) précise que ce mode d'utilisation présente un certain nombre de risques liés au choix des variables mesurées, à l'introduction du slack²³ dans les

²³ L'introduction de slack dans les objectifs consiste à sur-estimer ou sous-estimer les objectifs afin de se laisser une marge de manœuvre dans leur réalisation.

objectifs, et au « gaming » du système, c'est à dire à une focalisation des acteurs sur leurs propres objectifs, au détriment des autres.

Suivant H. Bouquin (2001), le budget, dans son acception instrumentale, remplit une fonction de prévision.

1.2.1.2.1. Le budget, outil de prévision

A propos du rôle d'**outil de prévision** du système budgétaire, H. Bouquin (2001) précise « *qu'il doit, en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activités à partir de l'exploration des variantes possibles et de l'identification des marges de manœuvre disponibles, ainsi que des zones majeures d'incertitude* » (p.313). Cela nécessite un certain nombre de conditions qu'il convient de définir :

- Tout d'abord, suivant cette mission, les budgets ont pour objectif de fournir des informations prévisionnelles avec un degré de fiabilité, de pertinence et de véracité élevé. Cela implique une bonne connaissance des coûts, de leurs composantes et de leurs origines, que le système d'information comptable doit être à même de fournir.
- Ensuite, les budgets ont pour objet de traduire les objectifs stratégiques en plans d'actions et en actions opérationnelles. Suivant cet objectif, une certaine coordination entre les différentes catégories de personnel est alors nécessaire, entre les membres opérationnels d'une part, et entre le personnel gestionnaire et personnel opérationnel d'autre part (H. Mintzberg, 1994).
- La fonction dite de gestion prévisionnelle des systèmes budgétaires est aussi liée au pouvoir prospectif des budgets : ils devraient pouvoir permettre de donner une image des résultats escomptés. Cependant, l'une des carences attribuée aux budgets est qu'ils sont souvent « passéistes », c'est-à-dire ancrés sur des résultats passés et très souvent reconduits d'une période à l'autre. Les systèmes budgétaires, s'ils ne sont pas revus avec une certaine fréquence, peuvent alors apparaître davantage « rétrospectifs » que « prospectifs ». De ce fait, ils peuvent bloquer certaines actions tournées vers le futur. C'est en quelque sorte ce à quoi tentait de répondre le Budget Base Zero (P.A. Pyhrr, 1973).

Suivant une perspective qualifiée de « machine à réponse », les budgets ont pour impératif de **repérer les causes des variations budgétaires** (S.Burchell & al., 1980).

1.2.1.2.2. *Le budget, outil de repérage des variations*

M.A. Albernethy et P. Brownell (1999) précisent que les budgets ont un rôle traditionnel d'évaluation de la performance et d'attribution de responsabilités de résultats à des fonctions ou à des membres particuliers. Cependant, la littérature montre que le contrôle budgétaire, fondé sur une hypothèse de stabilité de standards, peut être plus ou moins efficace en fonction de paramètres organisationnels ou environnementaux :

- **Le changement stratégique** : les études concernant l'utilisation des budgets en tant que modèle de diagnostic montrent que ce mode de fonctionnement s'avère être le plus efficace lorsque le changement stratégique dans l'organisation est relativement faible, voire inexistant (Simons, 1990). Dans le même sens, les travaux conduits dans le cadre de la contingence par M.K. Hirst (1983) soulignent que l'utilisation des coûts standards et du calcul des écarts dépend de manière critique de la stabilité des processus et activités. Les coûts standards nécessitent, en effet, une certaine stabilité qui ne peut exister si les activités organisationnelles changent ou si la nature des tâches est incertaine. Dans ce cas, les budgets sont plus efficaces pour manager et contrôler les comportements.

- C'est également **le degré d'incertitude** qui peut limiter l'utilisation du budget comme mode de diagnostic, du fait de l'absence de stabilité des processus précédemment évoquée. Dans quelle mesure peut-on s'appuyer sur des «standards» ou normes prédéfinies, si ceux-ci sont en perpétuel changement ? Les résultats ou variations alors issus de ces analyses ne seront pas forcément les conséquences des actions mises en œuvre et des efforts déployés, mais le résultat d'un changement dans la représentation du standard.

- C'est, par ailleurs, le **degré de standardisation de la production** qui peut avoir un impact sur le style de contrôle. S'appuyant sur les travaux de la contingence, (M.K. Hirst, 1983 ; N.B. Macintosh, 1985 ; P. Brownell & K.A. Merchant, 1990), M.A. Albernethy et A. Lillis (1995) rappellent que les systèmes formels tels que les systèmes budgétaires sont efficaces dans les entreprises stables. En effet, les processus de production y sont très standardisés et la diminution des coûts représente une priorité stratégique. L'absence de standardisation rendant plus difficile l'appui sur les standards, les mesures financières de la performance peuvent alors perdre de leur pertinence.

Ces études théoriques soulignent que **la stabilité des objets de mesure** est une condition majeure de l'efficacité du contrôle par les standards.

Est-il alors pertinent d'utiliser des standards dans des organisations transversales, dominées par des processus et des interactions par nature évolutifs ?

1.2.1.3. L'hypothèse de la cohésion comportementale et stratégique

L'aspect comportemental et humain associé aux systèmes budgétaires a été largement étudié au travers des travaux réalisés dans le domaine du contrôle budgétaire (Naro, 1998). Si les recherches dans ce domaine attestent des risques liés au « slack » budgétaire (K. Lukka, 1988 ; K.A. Merchant, 1985 ; K.A. Merchant & J.F. Manzoni, 1989 ; M. Onsi, 1973 ; W. Van der Stede, 2000), il reste que le budget aurait des implications fortes du point de vue de la participation (N. Aranya, 1990 ; J.F. Shields & al., 1998), de la motivation et de la satisfaction des individus (L. Kren, 1990). De même, le budget posséderait un fort pouvoir interactif, facilitant la coordination, la coopération et la communication interpersonnelle (R. Simons, 1987, 1990).

1.2.1.3.1. Les budgets, vecteurs hypothétiques de la participation

Les aspects psycho- sociologiques des budgets ont été mis en avant par G.H. Hofstede (1977) qui développe un certain nombre d'hypothèses au sujet du comportement humain dans la théorie comptable du budget. Suivant G.H. Hofstede, « *la théorie comptable du budget est fondée sur la croyance que les budgets et les standards de coût ont une action positive sur la motivation du responsable* » (p.33). Il souligne certaines hypothèses sur le comportement humain à l'égard du budget explicitées par la littérature :

- La performance des employés est améliorée par l'établissement d'objectifs à atteindre.
- En sollicitant la participation des employés à l'établissement de ces objectifs, on améliore encore leur performance.
- L'employé agira lorsqu'il est informé d'un écart par rapport au standard.

G.H. Hofstede applique la théorie psychologique aux budgets, en montrant l'impact des budgets sur la motivation²⁴ des individus, et donc sur leur implication et leur participation. Il souligne que du point de vue de la pyramide des besoins de A. Maslow (1954), le besoin d'accomplissement est satisfait en fonction de la comparaison des résultats obtenus aux standards budgétaires. La notion d'objectivité du standard apparaît alors comme primordiale. *« Si tel chef individuel considère son budget comme un standard équitable et significatif, il est possible que celui-là devienne le véhicule de ses sentiments d'accomplissement. « Equitable et significatif » implique aussi la nécessité d'utiliser un standard assez objectif pour être significatif envers d'autres que lui même ; l'accomplissement implique l'évaluation de soi vis à vis des autres.(...) D'autre part, les budgets fondés sur des estimations subjectives, faites par un des supérieurs ou par le département fonctionnel, ou bien par le responsable du budget lui même, auront moins de valeur en tant que standards d'accomplissement »* (G.H. Hofstede, 1977, p.49).

1.2.1.3.2. Les budgets, vecteurs hypothétiques de l'interactivité

A coté de la fonction de « machine à réponse », S. Burchell *et al.* (1980) décrivent la fonction de « machine à apprendre ». R. Simons (1987, 1990, 1995) considère également les budgets comme des outils de dialogue, d'apprentissage et générateurs d'idées. Il admet que les budgets sont interactifs lorsqu'ils permettent un échange continu entre la direction et les niveaux opérationnels. R. Simons (1999) définit les systèmes de contrôle interactifs comme *« les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour s'impliquer personnellement dans les activités de décision des subordonnés »* (p. 216). Le système de contrôle interactif peut alors conduire à un apprentissage et à une remise en cause de la stratégie. Il se caractérise, dans ce cas, par un débat et un dialogue interactif à tous les niveaux de l'organisation, ainsi que par des contacts de face à face très nombreux impliquant les managers opérationnels. De ce fait le mécanisme s'articule davantage autour d'une démarche

²⁴ L'ouvrage de base sur lequel s'appuie Hofstede est celui de V.H. Vroom « Work and Motivation », New York/London, John Wiley and Sons, 1964. Selon Vroom, la performance est une fonction de la capacité et de la motivation. A son tour, la motivation est une fonction de l'attente et de la valence. Le terme « attente » indique dans quelle mesure quelqu'un croit que ses actes aboutiront à certains résultats; le terme « valence » indique sa préférence pour ce résultat. Dans le contexte budgétaire, la motivation pour atteindre le budget sera une fonction de :

- a) l'attente que l'action aboutira à l'accomplissement du budget (= l'influence perçue sur les résultats), et la valence d'accomplissement du budget (= la préférence de l'accomplissement de l'échec)
- b) l'attente d'autres effets et la valence de ces autres effets.

bottom-up que top-down. Selon l'auteur, l'utilisation de ce type de systèmes est liée aux incertitudes stratégiques²⁵ définies comme « *les menaces et opportunités qui peuvent invalider les hypothèses sur lesquelles la stratégie actuelle s'appuie* » (1999, p.215). En ce sens, ce mode d'utilisation devrait faciliter l'émergence de la stratégie.

R. Simons (1990) illustre cette distinction à travers l'étude de deux entreprises : l'une « prospecteur » et l'autre « défenseur ». Il constate que l'utilisation interactive des systèmes de contrôle qui caractérise les entreprises prospecteurs peut fournir des informations utiles à la stratégie et favoriser l'appréhension de menaces et opportunités émergentes. Il souligne l'intérêt d'utiliser des systèmes de contrôle formels pour soutenir les stratégies émergentes et montre, à l'instar de J. Campbell (1982)²⁶, que la structure et la liberté ne constituent pas des forces opposées mais complémentaires. En instaurant un langage commun aux organisations, la structure permet alors de produire du savoir et de soutenir une utilisation interactive centrée vers l'encouragement de l'apprentissage organisationnel. Le contrôle interactif peut permettre de fait de créer et soutenir l'apprentissage organisationnel, facilitant l'émergence de la stratégie (N.B. Macintosh, 1994). Ainsi, « *la relation entre la stratégie et le contrôle n'est pas statique et unilatérale mais dynamique et réciproque* » (N.B. Macintosh, 1994, p.105). De leur côté, M.A. Albernethy et P. Brownell (1999) montrent que l'intensité du changement stratégique est corrélée positivement avec l'utilisation interactive des budgets. Les auteurs soulignent par ailleurs les apports de dispositifs tels que les groupes de liaison dans ce contexte. Ceux-ci devraient en effet permettre de rompre les barrières fonctionnelles et de ce fait encourager la communication verticale et latérale (M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995, H. Mintzberg, 1982). Le tableau 8 illustre la distinction entre ce mode de contrôle interactif et le mode de contrôle classique de diagnostic.

	Système de contrôle de diagnostic	Système de contrôle interactif
Quoi	Systèmes de rétroaction qui surveillent les résultats organisationnels et corrigent les écarts des standards prévus de performance Exemples : - Planification des résultats et budgets - Systèmes d'objectifs - Tableaux de bord prospectifs - Systèmes de surveillance des projets	Les systèmes de contrôle que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les activités de décision des subordonnés. Exemples : - Systèmes de planification des résultats - Tableaux de bord prospectifs - Systèmes de management de projets - Systèmes intelligents

²⁵ Ceci est notre traduction de « strategic uncertainties ».

²⁶ Cité par R. Simons (1990), p.141.

	- Systèmes de surveillance des revenus de branche - Systèmes de planification stratégique	
Pourquoi	- Pour permettre une allocation des ressources effectives - Pour définir des objectifs - Pour favoriser la motivation - Pour établir des règles d'actions correctives - Pour permettre une évaluation ex-post - Pour se détacher de l'attention du management des exceptions	- Pour centrer l'attention organisationnelle sur les incertitudes stratégiques et provoquer l'émergence de nouvelles initiatives et stratégies
Comment	- En définissant des standards - En mesurant les résultats - En liant les systèmes d'incitation à l'atteinte des buts	- En s'assurant que les données générées par les systèmes deviennent une partie importante et récurrente des discussions avec les subordonnés - En s'assurant que le système est le centre de l'attention régulière des managers au travers de l'organisation - En participant à des réunions de face à face avec les subordonnés - En se fixant continuellement des challenges et débattre des données, hypothèses et plans d'action
Quand	- Les standards de performance peuvent être programmés - Les résultats peuvent être mesurés - Les retours d'informations peuvent être utilisés pour influencer ou corriger les écarts par rapport aux standards	- Les incertitudes stratégiques nécessitent de rechercher des changements perturbateurs et des opportunités
Qui	- Les managers seniors qui établissent ou négocient les objectifs, reçoivent et révisent les rapports d'exception, suivent les exceptions pertinentes - Les groupes de travail qui maintiennent les systèmes, récoltent les données, préparent les rapports d'exceptions	- Les managers seniors qui utilisent activement le système et assignent des récompenses nominatives basées sur les efforts des actions des groupes de travail comme animateurs

Tableau 8 - Construire un résumé des systèmes de contrôle de diagnostic et interactif (Source : Adapté de R. Simons, 1999, p. 228)

Parce qu'elle est centrée sur le dialogue, la communication et l'apprentissage, l'idée d'une **utilisation interactive des budgets apparaît en harmonie avec la recherche de transversalité des organisations**. Dans ce sens, l'utilisation des systèmes budgétaires pourrait alors s'appréhender comme un signe et un soutien de la transversalité des organisations.

1.2.2. Les systèmes budgétaires en question

Malgré la diversité des fonctions qu'on peut leur attribuer, et en dépit de leur pérennisation dans l'organisation, les systèmes budgétaires traditionnels ont été mis en cause par de nombreux auteurs (J. Hope & R. Fraser, 1997, 1999, 2001 ; J.A. Brimson & J. Antos, 1999 ; P. Lorino, 2001 ; N. Berland, 2002a et 2002b). Ces mises en cause concernent à la fois leur conceptualisation et leur mise en œuvre, et posent de fait des questions relatives à leur utilisation et à leur efficacité. De plus, les travaux relatifs à la contingence budgétaire sont nombreux et attestent que l'utilisation du contrôle budgétaire est contextuelle. Elle peut en effet s'avérer plus ou moins efficace en fonction d'un certain nombre de paramètres ou de facteurs tels que la structure et le degré de décentralisation, l'environnement, l'incertitude, ou la stratégie.

Dans un contexte d'organisation transversale, la question se pose de savoir dans quelle mesure une stricte adhésion à des systèmes budgétaires « traditionnels » est envisageable.

1.2.2.1. Les effets des pratiques de mise en œuvre

De nombreuses critiques sont adressées aux systèmes budgétaires traditionnels, principalement associées aux hypothèses fonctionnalistes. Elles semblent d'autant plus amplifiées dès lors que l'on s'interroge sur un type d'organisation aux propriétés transversales.

P. Lorino (2001), comme J.A. Brimson et J. Antos (1999), souligne un certain nombre de limites des systèmes budgétaires. En effet, J.A. Brimson et J. Antos (1999), prônant pour la mise en place de l'Activity Based Budgeting (ABB), dressent une liste de quatorze points faibles associés aux systèmes budgétaires « conventionnels ». Egalement, dans une perspective managériale, C. Beth et R. Zrihen (2000) évoquent les « mythes budgétaires »²⁷ : le mythe de la rationalité, de la causalité unique, enfin de l'instrument. Le tableau qui suit propose une synthèse des principaux reproches adressés aux systèmes budgétaires traditionnels, mettant l'accent sur le caractère de conception ou d'utilisation des budgets mis en cause.

²⁷ « Les « mythes budgétaires » : dégageons le bon grain de l'ivraie » ; C. Beth, R. Zrihen, *Echanges*, N°116, mai 2000.

Auteur (s)	Critique (s)
Hope & Fraser (1997, 1999)	- non adapté à la forme « N » et à la prédominance de l'immatériel - au niveau du « front-line management » (responsables opérationnels par exemple), le budget est vu comme une contrainte et un engagement - au niveau du « middle-management » (cadres intégrateurs), c'est un instrument de type top-down - au niveau du « top-management » (cadres dirigeants), il est un simple exercice de minimisation - il peut constituer un frein à l'initiative et à l'amélioration continue
Brimson et Antos (1999, p.16)	- « il est centré sur les ressources du système plutôt que sur les besoins du client » - « il se focalise sur les départements plutôt que sur les interdépendances entre départements, fournisseurs et clients » - « les prévisions sont souvent une simple projection du passé » - « il recherche des inefficacités plutôt que les causes et les sources d'amélioration possibles » - « il ne permet pas de faire des arbitrages coûts- valeur » - « il est perçu comme un exercice formel faisant perdre du temps aux opérationnels » - « les résultats sont évalués sur une base comptable plutôt que sur la mise en œuvre des plans d'actions (actionable basis) » - « il ne raccorde pas bien la stratégie aux actions des salariés » - « il promeut les règles du jeu budgétaire » - « il n'identifie pas les gaspillages de ressources » - « il ne contrôle pas les coûts durant les phases de croissance » - « il est centré sur les centres de coûts plutôt que sur l'amélioration des processus » - « il ne s'appuie pas sur l'amélioration continue » - « il ne fournit pas d'états financiers des processus »
Lorino (2001, p.181)	- la rigidité du cadre imposé à l'action, nuisant à la réactivité - la tendance à « reproduire les schémas d'hier » - les « dérives technocratiques » qui conduisent à un certain formalisme - les « dérives bureaucratiques » conduisant à un alourdissement excessif des procédures - le manque de lien entre décisions à court – terme et perspectives de long terme - le cloisonnement de l'entreprise en « territoires jalousement gardés » - la vision centrée sur l'allocation et le contrôle des ressources plutôt que sur l'action - l'imposition plus ou moins arbitraire et autoritaire des objectifs, éloignée des réalités des activités de l'entreprise.

Tableau 9 – Les principales critiques à l'encontre des systèmes budgétaires traditionnels

Les critiques à l'encontre des systèmes budgétaires conventionnels devraient être accentuées dès lors que l'on s'intéresse à des organisations dominées par des transversalités. En effet, les processus qui caractérisent les entreprises transversales peuvent être évolutifs et donc instables, demandant davantage de réactivité, de flexibilité, et favorisant l'interactivité.

De plus, les processus étant ancrés dans la stratégie et la définition des besoins du client, ils semblent appeler des systèmes budgétaires plus évolutifs et davantage informationnels.

La question se pose de **savoir si dans un contexte de transversalité organisationnelle, les systèmes budgétaires traditionnels peuvent être efficacement et réellement utilisés**, de savoir également **si leur utilisation serait pertinente**, et de savoir enfin **dans quelle mesure ils doivent être complétés d'un autre type d'information, ancrée sur les activités de l'entreprise**.

1.2.2.2. Les effets de la contingence

De nombreuses études ont mis en avant le caractère contingent des systèmes de contrôle et abordé la question de leur efficacité en fonction de l'environnement organisationnel (D. Otley, 1980 ; J.F. Dent, 1990 ; K. Langfield Smith, 1997 ; C. Chapman, 1997 ; R.H. Chenhall, 2003). Ainsi, des variables telles que l'incertitude de l'environnement (C. Perrow, 1967 ; M.K. Hirst, 1981, 1983 ; R.H. Chenhall & D. Morris, 1986), le degré de centralisation ou de décentralisation (W.J. Bruns & J.H. Waterhouse, 1975 ; L.A. Gordon & D. Miller, 1976 ; J.H. Waterhouse & P. Tiessen, 1978 ; K.A. Merchant, 1981, 1984 ; P. Brownell, 1987), ou encore la stratégie (V. Govindarajan & A.K. Gupta, 1985 ; R. Simons, 1987, 1990 ; D. Miller & P.H. Friesen, 1982), pourront avoir un impact sur la construction et l'utilisation des systèmes de contrôle.

La plupart des travaux réalisés dans ce domaine témoignent de l'insuffisance des mécanismes strictement formels dans certaines situations, suggérant la complémentarité avec des mécanismes de coordination informels (N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987 ; M.A. Albernethy & A.N. Lillis, 1995) ou le recours à des mécanismes de contrôle de type sociaux (W. Ouchi, 1979 ; K.A. Merchant, 1982 ; M.A. Albernethy & J.U. Stoelwinder, 1995 ; M.A. Albernethy & P. Brownell, 1997).

Certaines lectures empruntées au courant de la contingence peuvent alors apporter des éclairages théoriques à la question des liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires.

- Les travaux de A.G. Hopwood et de D. Otley comme bases de l'analyse des liens structure – systèmes de contrôle

La divergence affirmée entre les résultats des recherches de A.G. Hopwood en 1972 et de celles de D. Otley en 1978 est probablement à l'origine de nombre de travaux de la contingence. En effet, les travaux fondateurs de A.G. Hopwood en 1972 conduisaient à la conclusion suivant laquelle l'utilisation de systèmes budgétaires pouvait conduire à des tensions voire à des dysfonctionnements dans l'entreprise. A l'inverse, D. Otley, en 1978, a mis en avant le caractère positif du recours aux budgets en tant que mécanismes de contrôle dans les organisations. Des recherches suivantes (M.K. Hirst, 1981, 1983 ; V. Govindarajan, 1984 ; P. Brownell, 1982 ; P. Brownell & M.K. Hirst, 1986) ont alors souligné le caractère contingent de l'utilisation des mécanismes de contrôle. M.K. Hirst (1981) a notamment mis en exergue l'impact de la structure organisationnelle et de sa complexité sur les résultats de ses prédécesseurs. L'étude conduite par A.G. Hopwood (1972) portait en effet sur des centres de coûts interdépendants, alors que celle menée par D. Otley (1978) s'adressait à des centres de profits indépendants. Dans le cadre de centres fortement interdépendants, c'est alors l'incomplétude des mécanismes de contrôle qui est à l'origine de dysfonctionnements et de tensions dans l'organisation.

D'autres recherches ont, par la suite, souligné le caractère incomplet des systèmes de contrôle dans certaines situations, conduisant de fait à une nécessaire complémentarité avec d'autres types d'informations ou mécanismes plus informels (L.A. Gordon & D. Miller, 1976 ; N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987 ; M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995).

▪ Des modes de contrôles classiques aux contrôles sociaux

Les recherches de C. Perrow (1967) peuvent également être considérées comme pierres fondatrices des travaux de la contingence. A travers un modèle de technologie et de structure, C. Perrow (1967) a analysé deux dimensions clés des activités dites de routines : la possibilité d'analyse des activités (analysabilité des activités) et le degré de variété des activités (nombre d'exceptions). Les deux dimensions étant liées au degré d'incertitude des activités, les analyses ont montré que les formes de contrôles « comptables » perdaient de leur efficacité lorsque l'incertitude était élevée. Ces principaux résultats se trouvent résumés dans le tableau suivant :

		Appui sur les mesures comptables	
		Faible	Fort
Incertitude de	Faible	Incompatible	Compatible

l'environnement	Fort	Compatible	Incompatible
-----------------	------	------------	--------------

Tableau 10 - Le rôle de l'incertitude (Source : adapté de P. Brownell, 1987)²⁸

L'étude de C. Perrow a en outre permis de distinguer plusieurs types de contrôle, en fonction des deux variables de contingence envisagées : « analysabilité des activités » et « nombre d'exceptions ».

		Analysabilité des activités	
		Elevé	Faible
Nombre d'exceptions	Faible	Contrôle administratif formel 1	2
	Elevé	4	3 Mécanismes de coordination informels

Figure 9 – Modèle de Technologie et de structure de C. Perrow (Source : adapté de M.A. Albernethy et P. Brownell, 1997, p.235)

La cellule 1 de la matrice de C. Perrow (figure 9) souligne que lorsque l'incertitude est relativement faible (forte analysabilité et faible nombre d'exceptions), les mécanismes de contrôle tels que le coût standard et l'utilisation de budgets flexibles sont relativement bien adaptés. La cellule 3, à l'inverse, représente les situations à forte incertitude dans lesquelles les mécanismes de contrôle bureaucratiques perdent de leur efficacité. C. Perrow (1967) recommande alors la mise en place de contrôles « professionnels » ou « collégiaux », basés sur la formation et la socialisation, permettant ainsi de réguler les comportements. Ces modes de contrôle sont encore nommés « contrôles claniques » (W. Ouchi, 1979), « contrôles de personnel » (K.A. Merchant, 1982) ou « contrôles professionnels » (M.A. Albernethy & J.U. Stoelwinder, 1995). Selon W. Ouchi (1979), le contrôle clanique repose sur un processus de socialisation supérieur à celui instauré par le contrôle bureaucratique, permettant de rendre congruents les objectifs de différents individus. Au delà, le concept de socialisation renvoie davantage à celui de formation des valeurs voire d'endoctrinement que de formation des compétences (W. Ouchi, 1979).

²⁸ Cité par Chapman, 1997, p.193.

En étudiant le cas des départements de recherche et de développement, M.A. Albernethy et P. Brownell (1997) soulignent dans le même sens l'efficacité des modes de contrôles personnels en situation d'incertitudes fortes.

▪ *Incertitude et rôles des systèmes de contrôle*

S. Burchell et *al.* (1980) définissent les situations de certitude comme celles pour lesquelles algorithmes, formules et règles peuvent être utilisés pour résoudre des problèmes. Ces situations là sont dites programmables au sens de H. Simon (1960). Ces auteurs ont analysé le rôle joué par les systèmes d'information et de contrôle en fonction du degré d'incertitude des objets d'action, et de celui des conséquences de l'action.

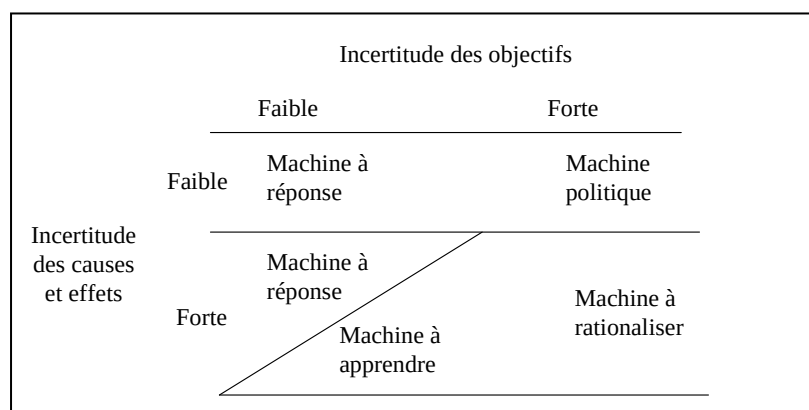


Tableau 11 – L'incertitude, la prise de décision, et le rôle des systèmes d'information et de contrôle (Source : adapté de S. Burchell, Clubb, Hopwood, Hugues & Nahapiet, 1980, p.14)

Alors que la fonction dite de « *machine à réponse* » s'apparente à la fonction de diagnostic développée par R. Simons (1987, 1990) et que celle de « *machine à apprendre* » est proche de la fonction interactive des systèmes budgétaires, les fonctions dites de « *machine politique* » et de « *machine à rationaliser* » sont étroitement liées à la question du pouvoir des instruments de contrôle. En effet, du point de vue de la fonction de « *machine politique* » qu'ils décrivent, les auteurs précisent que lorsque l'organisation est vue comme une coalition d'intérêts (R.M. Cyert et J.G. March, 1963), la fonction des systèmes de contrôle est de fournir un cadre favorisant le partage des représentations. Les systèmes de contrôle devraient ainsi permettre d'articuler et de promouvoir les valeurs et positions particulières. Par ailleurs, dans leur fonction de « *machine à rationaliser* » décrite par S. Burchell et *al.* (1980), les systèmes de contrôle permettent de légitimer et de justifier les décisions prises.

Ces développements soulèvent un certain nombre de questionnements du point de vue de l'étude des liens entre transversalité, contrôle et systèmes budgétaires. En effet, le caractère hypothétiquement instable et incertain des processus organisationnels questionne sur le mode d'utilisation des systèmes budgétaires le mieux approprié : modèle de contrôle formel et instrumental, ou de type interactif, c'est-à-dire orienté vers l'utilisation de mécanismes de coordination informels.

Les travaux théoriques posent la question de l'opposition entre modèle de diagnostic (contrôle formel des résultats et des comportements) et modèle interactif (contrôle de type personnel, orienté vers la discussion stratégique et l'échange). **La question de la complémentarité des deux modes d'utilisation rejoint celle des liens entre transversalité et systèmes budgétaires : les formes de ces systèmes budgétaires influencent les mécanismes liés à la transversalité, et sont influencées par eux, mais dans une mesure et selon une logique qui reste à préciser.**

CONCLUSION DE LA SECTION 1 :

Les systèmes budgétaires apparaissent ainsi à la fois comme des expressions et des supports potentiels de la transversalité, puisqu'ils sont créateurs et porteurs d'interactions. Il reste à détailler les mécanismes correspondants, et à en apprécier la portée. De ce point de vue, la littérature soulève des interrogations relatives à **l'existence de modèles de contrôle de gestion adaptés à la transversalité dans les organisations.** Des systèmes de pilotage tels que les systèmes budgétaires par activités ou processus existent-ils effectivement dans les organisations ? Sont-ils substituables aux systèmes classiques ?

En d'autres termes, il s'agit d'analyser la **pertinence de l'adaptation des systèmes budgétaires aux approches processus.** Quel est l'impact de la transversalité sur les systèmes budgétaires ? Quels sont les avantages et les limites escomptés de telles pratiques ? Jusqu'à quel point sont-elles praticables ?

Reste enfin posée la question réciproque des **effets de l'utilisation des systèmes budgétaires transversaux ou par activités sur les interactions qui dynamisent l'organisation.** Dans quelle mesure, en effet, l'utilisation de systèmes budgétaires dits « transversaux » peut-elle renforcer l'interactivité et le développement d'échanges transversaux, qu'ils soient formels ou informels, et les mécanismes de transversalité ?

Ces questions sont abordées de manière plus développée dans la deuxième section de ce chapitre.

2- L'HYPOTHESE D'ADAPTABILITE DES SYSTEMES BUDGETAIRES A LA TRANSVERSALITE DU CONTRÔLE

A l'origine, le cadre budgétaire repose sur une représentation comptable de la structure hiérarchico-fonctionnelle. Il évolue par la suite vers la représentation d'autres structures telles que la structure multidivisionnelle et/ou multiproduit. Par le biais de méthodes telles que l'Activity Based Costing (ABC) ou l'Activity Based Management (ABM), il disposerait désormais d'une base d'intégration de la transversalité. Ces méthodes, en tant que représentations économiques et comptables de l'organisation, constituent en effet des supports potentiels de construction des budgets. C'est cette hypothèse générale qu'il s'agit d'examiner dans la présente section.

Dans une première sous- section sera abordée la question de la prise en compte des activités et processus dans la modélisation comptable de la transversalité. En examinant des approches comptables fondées sur les activités et processus, l'objectif sera de chercher dans quelle mesure les modèles par activités et processus paraissent susceptibles de contribuer à la construction des budgets **(2.1)**.

Plus précisément, une seconde sous- section examinera les fondements et caractéristiques des systèmes budgétaires par activités et processus, ou Activity Based Budgeting (ABB), desquels il s'agira par la suite d'analyser la portée pratique **(2.2)**.

2.1. Les liens potentiels entre modélisations comptables basées sur les activités et les processus et systèmes budgétaires

Les interdépendances et la transversalité dans les entreprises semblent prendre une place considérable dans le domaine du contrôle de gestion au cours des deux dernières décennies. Les découpages transversaux conduisent en effet les entreprises à calquer leurs modèles de gestion sur des approches par processus et par activités, suggérant de ce fait la modélisation puis le pilotage de nouveaux objets de contrôle. Plus en amont, se pose la question du repérage et de la nécessaire gestion des interactions internes à l'entreprise **(2.1.1)**. De plus, la

prise en compte des activités et l’ancrage dans la stratégie renforce l’idée d’une orientation « intégrée » des modèles de contrôle de gestion (2.1.2).

2.1.1. Les bases d’un management et d’un contrôle fondé sur les activités et les processus

P. Zarifian (1996a) souligne qu’en rationalisant les processus transversaux, « *on découvre que l’essentiel des gains de productivité vient de l’amélioration (et de la réduction) des interfaces entre les différents constituants du processus* » (p.12). L’importance des interactions et des activités est de plus en plus reconnue dans le discours gestionnaire. Ce discours met notamment en avant le caractère hypothétiquement « comptable » des éléments ainsi identifiés. Les travaux conduits par les courants institutionnels soulignent également la nécessité de gérer les interactions externes à l’organisation. Transposés aux interactions internes à l’entreprise, ils centrent le débat gestionnaire sur la maîtrise des interactions intra-organisationnelles. Ainsi peut s’expliquer la vague des méthodes de type Activity Based Costing et Activity Based Management.

2.1.1.1. Le rôle et la maîtrise des interactions

L’importance reconnue des jeux d’acteurs et la cohésion éventuellement induite par les interactions entre ces acteurs suggèrent le principe d’un contrôle de gestion centré sur les interactions. L’interaction étant elle-même liée à la transaction, la théorie des coûts de transaction comme l’analyse de la relation client – fournisseur apporte un éclairage à l’étude de ce problème (O. Williamson, 1975, 1985 ; H. Hakansson, 1982 ; F.R. Dwyer & al., 1987). En effet, parce qu’elle met en confrontation plusieurs parties prenantes aux objectifs et rationalités parfois divergents, la transaction et l’interaction associée peuvent être tantôt sources de richesse, tantôt destructrices de valeur, ce qui pose un problème de contrôle.

2.1.1.1.1. L’éclairage par le courant institutionnaliste

Pour O. Williamson (1975, 1985), le coût de transaction est défini comme le prix du face à face entre deux agents économiques, individuels ou collectifs. Ce prix est influencé par les comportements des parties prenantes à la transaction. Selon O. Williamson, la firme est née

des échecs du marché et l'auteur rappelle certaines défaillances du marché. Il développe des hypothèses explicatives de ces dysfonctionnements par référence au comportement des acteurs, à partir des hypothèses d'opportunisme²⁹ et de rationalité limitée³⁰. Sur cette base, O. Williamson définit les conditions d'internalisation des activités, puis il propose des formes alternatives au marché, permettant de minimiser ces coûts de transaction. L'internalisation des activités, par le contrôle qu'elle opère sur le comportement des individus, peut alors réduire l'opportunisme des acteurs.

▪ La théorie de O. Williamson et la représentation comptable et budgétaire des processus

Une part des processus est externe à l'organisation : recours à des fournisseurs, à des sous-traitants, contacts avec le client. L'interaction étant étroitement liée à la transaction, la théorie des coûts de transaction suggère une démarche de représentation des processus basée sur la représentation des interactions et surtout des transactions associées. Par ailleurs, une des missions de la gestion des processus consiste en la détermination des activités sur lesquelles l'entreprise doit se recentrer, parce qu'elles sont créatrices de valeur, et de manière complémentaire sur les activités qu'il convient d'externaliser. La théorie des coûts de transaction renseigne alors sur les dangers du marché, et la nécessité parfois, d'internaliser certaines activités. De plus, elle conduit à recentrer le suivi sur les interactions qui composent le processus.

Les systèmes budgétaires, quant à eux, peuvent prendre en compte ces concepts de transaction et d'interaction. Le budget classique des approvisionnements, par exemple, ne constitue-t-il pas une image comptable des transactions clients-fournisseurs ? Dans une approche davantage interne, un budget par activité ou par processus pourra lui aussi constituer un moyen de représenter la qualité des interfaces entre activités. Ainsi, lors du suivi

²⁹ L'hypothèse d'opportunisme : l'opportunisme caractérise les conduites de mauvaise foi visant à réaliser des gains individuels au delà du profit normal de l'échange. Il s'agit d'une absence d'honnêteté dans la transaction et de la recherche de l'intérêt personnel par la ruse. Il repose sur une révélation incomplète, déformée ou falsifiée de l'information et donc sur une asymétrie d'information entre les agents économiques. De plus, plus le nombre d'intervenants sur le marché est faible, et plus l'opportunisme y est présent.

³⁰ L'hypothèse de rationalité limitée : développée par H. Simon (1979), elle concerne les limites neurophysiologiques de l'individu et les limites tenant au langage. Il s'agit des difficultés de l'individu à stocker et traiter l'information de manière fiable et donc d'établir des contrats complets. O. Williamson introduit l'idée de rationalité élargie, selon laquelle les individus ne recherchent pas systématiquement à maximiser leurs gains monétaires, prenant en compte des aspects qualitatifs.

budgétaire, des dysfonctionnements apparents sur les activités peuvent constituer les signes d'une mauvaise coordination entre activités, et donc d'interactions défailtantes.

Cette approche n'apparaît pas étrangère à la lecture comptable de l'organisation, puisqu'il s'agit d'une analyse en termes de coût et de valeur. Elle vient appuyer la nécessité d'un suivi des interactions qui composent les processus.

2.1.1.1.2. Le modèle d'interaction de l'IMP

L'étude de l'interaction client- fournisseur menée en marketing relationnel par H. Hakansson (1982) apporte également des éléments de réponses à la question des interactions externes. Le modèle d'interaction de l'IMP (International Marketing and Purchasing of Industrial Goods) trouve ses origines dans le courant institutionnaliste américain (Williamson, 1985) qui met l'accent sur les défaillances du marché. Ce modèle remet en cause les postulats traditionnels à deux niveaux :

- L'échange est le résultat de l'action conjointe du client et du fournisseur (l'acheteur est actif et va solliciter le fournisseur) ;
- L'échange ne doit pas se focaliser sur une transaction ponctuelle, mais sur les enchaînements de ces opérations. Il s'agit alors de décrire l'imbrication et la cohérence des actions, c'est à dire un processus.

Au cœur du modèle, se trouve donc le processus d'interaction : le modèle distingue les aspects du processus d'interaction à court terme et à long terme. Les épisodes d'échange à court terme concernent les échanges de produits et services, d'informations, ainsi que les échanges financiers et sociaux. Ils se distinguent du processus de long terme basé sur les adaptations (caractérisées par des ajustements mutuels), et sur l'institutionnalisation de la relation (dominée par les routines, la division du travail, la répartition des rôles et des responsabilités...).

- *Les modèles d'interaction client- fournisseur et la représentation comptable et budgétaire des processus*

Figurent dans ces modèles les notions d'engagement, d'institutionnalisation de normes et de conventions, de fidélité et de confiance (Guibert, 1996). Dès lors, la stabilité nécessaire à la pérennisation de la relation client-fournisseur devrait également constituer l'une des

caractéristiques principales des processus internes potentiellement « comptables ». En outre, cette stabilité apparaît comme fondamentale dans la représentation des processus en question.

L'appui sur les budgets comme mécanismes de contrôle des interactions devrait alors trouver un sens dans la représentation d'enchaînements d'activités suffisamment stables et de longue durée pour en permettre la traçabilité.

La question de la pertinence du repérage de l'interaction étant clairement posée, celle de son pilotage, qui lui est étroitement liée, reste à analyser.

D'un point de vue interne aux organisations, le recours aux méthodes ABC et ABM symbolise en quelque sorte cette importance de la gestion et du management des interfaces entre activités. Ainsi, la gestion par les activités et l'émergence des méthodes Activity Based Cost et Activity Based Management conduisent les entreprises à mieux identifier « leurs » activités et processus critiques, associés à ce que P. Lorino (2001) nomme les processus stratégiques³¹.

2.1.1.2. Les approches orientées activités : ABC-ABM

Les méthodes ABC et ABM reflètent la reconnaissance du rôle des interactions transversales dans les organisations. Elles expriment une tentative pour formaliser cette transversalité dans les systèmes comptables en général, et dans les systèmes budgétaires en particulier.

2.1.1.2.1. La transversalité, base de l'ABC

³¹ Selon P. Lorino (2001), pour être stratégique, un processus doit remplir deux conditions :

« 1. Il doit être **critique**, c'est-à-dire avoir un impact significatif sur une performance directement sensible. En d'autres termes, il doit contribuer à saisir une opportunité stratégique ou à parer une menace stratégique.

2. Il doit être source d'avantages concurrentiels défendables. Il ne peut remplir cette condition qu'en mobilisant des ressources ou des compétences qui soient :

- difficilement substituables, non accessibles sur un marché,
- rares
- difficiles à imiter»

La méthode Activity Based Costing propose une répartition des charges indirectes basée sur les activités qui composent l'organisation. Pour un bref rappel historique, cette méthode est née d'une remise en cause de la pertinence des outils de gestion dans les années 80 (Relevance lost), attribuée à des chercheurs issus du CAM-I (R.S. Kaplan & H.T. Johnson, 1987 ; C. Berliner & J. Brimson, 1988 ; R. Cooper & R.S. Kaplan, 1988, 1989) puis à des chercheurs français (P. Mevellec, 1995 ; S. Evraert 1998). En effet, les limites adressées au cadre comptable courant, du point de vue de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion, tiennent principalement à la répartition arbitraire des charges indirectes d'une part, et au morcellement du calcul des coûts d'autre part (P. Mevellec, 1995). L'action traditionnelle de morceler l'entreprise en fonctions ou sections homogènes apparaît logiquement nécessaire, mais elle peut favoriser certaines négligences dues au maillage et à la non prise en compte des interactions organisationnelles, ainsi qu'au comportement des charges. Ce maillage conventionnel semble alors mal adapté à la vision transversale de l'entreprise, puisqu'il ignore la notion de processus. Il risque ainsi de perdre son sens du point de vue du contrôle. Le développement de la transversalité nécessite en effet davantage de moyens de coordination horizontale, mettant l'accent sur les interactions organisationnelles et appelant des moyens de contrôle de gestion davantage centrés sur les interactions.

La méthode ABC, au delà de ses apports techniques et de la finesse d'information qu'elle est censée apporter, présente l'avantage d'être orientée vers la stratégie de l'entreprise. Ainsi, la recherche des causes des coûts et la définition de nouvelles partitions porteuses de sens devraient pouvoir fournir un levier de réflexion utile à la prise de décision. Diverses études ont montré l'intérêt de coupler la méthode ABC avec d'autres instruments de contrôle tels que les prix de cession internes (R.S. Kaplan & al., 1997) ou encore l'EVA (R.C. Kee, 1999). Les budgets, en tentant également de s'adapter à des partitions par activités, et en s'appuyant sur des inducteurs de coûts, devraient alors apporter, dans le même sens, un soutien à la stratégie.

2.1.1.2.2. L'ancrage de l'ABM dans la stratégie et la transversalité

H. Bouquin (1997) précise que « *suivre la chaîne des déclenchements des activités, c'est amorcer le repérage des causes des coûts. Cela permet de simplifier le réseau d'analyse conçu par la méthode des sections homogènes, mais surtout de passer des calculs de coûts*

(ABC) au management des activités (ABM) » (p.83). L'utilisation de la méthode Activity Based Management (ABM) a été étroitement liée à celle de la méthode Activity Based Cost (ABC). Partant du postulat que la méthode ABC fournit une information sur les coûts plus pertinente que les méthodes traditionnelles, la méthode ABM s'appuie sur les activités identifiées dans le cadre de l'ABC et vise à en améliorer les performances. H. Bouquin (2001) souligne que l'utilisation de la méthode permet de prendre en compte l'« effet système » ou « effet processus » mettant en évidence les fortes interdépendances qu'un cloisonnement par fonction ignore. Par ses fondements largement ancrés dans la stratégie, mais également à cause de sa conceptualisation sur un modèle transversal, l'ABM permet d'envisager la transversalité des organisations. Elle se différencie notamment des méthodes classiques de management des coûts et des performances sur les points suivants (tableau 12) :

Auteur(s)	Principaux bénéfices de la méthode
Bescos (1998)	- Un degré de détail plus important que la méthode ancrée sur les centres de responsabilités - Une utilisation d'unités d'œuvre plus ciblées par rapport aux liens de cause à effet - La possibilité de regrouper les activités en processus pour diminuer la liste des activités et alléger la méthode - L'utilisation d'informations recueillies pour un grand nombre de décisions et d'actions des effets sur les comportements et un développement de la communication interpersonnelle.
Lorino (2001)	- La méthode constitue un langage commun au personnel dans l'entreprise, notamment au personnel opérationnel et gestionnaire, favorisant ainsi une meilleure compréhension des objectifs. - Son architecture est souple et cohérente, permettant ainsi une certaine facilité d'adaptation à la transversalité. - La méthode assure une certaine cohérence avec le suivi des autres performances, facilitant la mise en œuvre d'indicateurs de mesure qualitatifs tels que les délais, la qualité... - Elle assure une certaine robustesse et grande fiabilité de l'information sur les coûts.

Tableau 12– Les principaux avantages de l'ABM

La méthode ABM est directement liée à la stratégie de l'entreprise dans la mesure où elle cherche à déterminer les causes des performances (permettant un management de l'amont), et où elle s'appuie sur une logique processuelle (celle de la chaîne de valeur). En effet, la démarche ABM s'inscrit, tout d'abord, dans la démarche systémique proposée par M. Porter (1986), permettant de gérer le couple coût- valeur sur l'ensemble de la chaîne de valeur. La décomposition de la chaîne en activités de soutien et activités principales permet

alors de s'interroger sur la politique d'impartition de l'entreprise, notamment lorsque l'activité ne constitue pas un lieu de déploiement de la stratégie.

Etroitement associée à l'ABC, l'ABM s'inscrit également dans une logique de recherche des causes-effets, suivant les préceptes d'Ishikawa (1984). Le diagramme d'Ishikawa, qui s'appuie sur une approche de la qualité totale, offre en effet une démarche de réflexion pour améliorer un problème ou une situation. Cette méthode part d'un objectif et cherche à le décliner en actions élémentaires arborescentes relatives aux raisons de l'objectif. En s'appuyant sur une telle démarche, la méthode ABM vise avant tout à déterminer les causes des coûts.

En privilégiant des représentations comptables des activités, les approches de type ABC-ABM formalisent implicitement l'hypothèse d'une contrôlabilité des mécanismes transversaux. Elles posent aussi la question de la séparabilité des responsabilités, centrale du point de vue du contrôle, et justifient d'une certaine manière une analyse concrète et approfondie des liens entre systèmes budgétaires et transversalité.

2.1.1.3. Cartographie d'activités et représentation des responsabilités

L'établissement d'une cartographie d'activités tel que le suggère P. Zarifian (1996a) implique une définition des activités qui se veut subjective ainsi qu'un partage des responsabilités autre que le découpage hiérarchico-fonctionnel conventionnel. Il suscite ainsi des interrogations quant au sens des découpages opérés ainsi que sur la façon dont les responsabilités sont attribuées, en référence aux mécanismes d'autorité formelle ou informelle précédemment développés.

2.1.1.3.1. L'établissement de la cartographie d'activités : entre objectivité et subjectivité de la représentation

P. Zarifian (1996a) rappelle à propos de la gestion par activités que « l'opération de départ de la gestion par activités consiste à découper l'entreprise en un ensemble d'activités de base, que l'on considère comme relativement stables et caractéristiques », les activités étant décrites comme des savoir-faire professionnels, ou métiers. Il précise qu' « opérer le

découpage, c'est par définition expliciter ce cadre. (...) Présenter une activité, c'est la mettre en valeur, considérer son importance et argumenter à ce sujet » (p. 192).

La mise en œuvre de ce découpage renvoie à la question du sens du maillage adopté. P. Zarifian suggère que le découpage et le maillage adoptés doivent être larges. De son côté, P. Mevellec (1995) s'interroge sur les problèmes posés par la simplification de la représentation lors de la phase d'identification des activités dans une démarche de comptabilité par activité. En effet, selon P. Mevellec (1995), *« le passage de l'analyse d'activités à un système de calcul de coûts réellement opérationnel suppose la simplification de la carte des activités par l'appel à la notion de processus » (p.76)*. Ainsi, afin de fournir une représentation des processus, il est nécessaire d'utiliser une simplification pouvant conduire à une perte d'information comptable. Cependant, la contrepartie de cette perte d'information devrait conduire à un gain de signification. *« La perte d'information n'est acceptable que si elle s'accompagne d'une création de sens » (P. Mévellec, 1995, p.76)*. Ce qui importe alors est la pertinence et la cohérence du maillage, orienté vers le partage des représentations (N. Guibert & Y. Dupuy, 1997 ; F. Oriot, 1999).

Il convient dès lors de s'interroger sur les activités et processus associables aux systèmes budgétaires. La problématique posée devient celle du couplage entre centres de responsabilités et activités, donc de la décomposition, ou plutôt de la recombinaison des centres de responsabilités en activités budgétées ou budgétables. La définition des activités aura de fait un certain nombre d'implications, relatives en particulier à l'attribution de responsabilités associées à cette représentation.

2.1.1.3.2. La représentation et la séparabilité des responsabilités

L'établissement de la cartographie d'activités et la reconnaissance sous-jacente d'activités dans l'entreprise conduit à l'attribution de certaines responsabilités plus ou moins explicites. En effet, dans une logique de découpage classique, les responsabilités sont directement attribuées aux « responsables » de centres investis d'une mission particulière et d'une autorité leur permettant de mener à bien cette mission. Ces responsabilités sont en principe calquées sur la hiérarchie ou la représentation fonctionnelle de l'entreprise. M. Gervais (2000) précise que si l'identification de responsabilités dans la logique des centres de responsabilités « verticalise » l'entreprise, l'introduction de budgets transversaux induit une responsabilité partagée. Ainsi, *« un équilibre entre gestion hiérarchique et solidarité*

horizontale est retrouvé » (M. Gervais, 2000, p.279). Cependant, force est de constater que dans les structures par processus ou transversales, le rôle joué par le pilote est de plus en plus flou, celui-ci n'ayant souvent qu'une autorité partielle (H. Bouquin, 2001). En effet, une des principales difficultés est liée à l'identification du centre en question. Dans un contexte de transversalité, cela implique que soient définies au préalable les frontières du processus, que soient identifiés des opérateurs sur la chaîne d'activités ainsi que des pilotes de processus. La multitude des parties prenantes au processus, la polyvalence sur les postes ainsi que les rôles de liaison parfois informels peuvent rendre complexes et ambiguës ces identifications. Ces caractéristiques mêmes de la transversalité des organisations posent la problématique de la séparabilité des activités et des responsabilités. Elles renvoient à la question de l'identification d'interactions suffisamment stables dans le temps et dans l'espace pour en permettre le contrôle.

L'intérêt suscité par les méthodes ABC et ABM souligne l'importance d'une gestion par les activités et processus. **Elle suggère en même temps une interrogation relative à une transversalité « comptable ».**

2.1.2. Systèmes budgétaires et approches intégratives

Les approches dites « intégrées » du contrôle de gestion soulignent également la prise en compte des interactions dans la mise en oeuvre du contrôle de gestion. Ainsi, la vision élargie du contrôle de gestion intègre à la fois la stratégie financière et opérationnelle (R. Teller, 1999). Cette conception, ancrée dans le paradigme de la création de valeur, et supportée par les approches processus, va de pair avec un déploiement clarifié de la stratégie et un apprentissage organisationnel maîtrisé (A.A. Atkinson & al., 1997).

2.1.2.1. *Le rapprochement entre représentations de la performance*

Une des fonctions plutôt récente du contrôle de gestion concernerait la mise en liaison du coût et de la valeur. Celle-ci intègre nécessairement des aspects propres à la transversalité, et conduit à la recherche d'une vision cohérente de la performance.

Cette interrogation doit être comprise au regard de la pression d'un actionnariat qui impose aux entreprises de fournir toujours plus d'informations. C'est cette primauté de l'actionnaire qui conduit les entreprises à développer des systèmes de contrôle de gestion orientés vers la valeur. En même temps, elle permet le pilotage de la performance définie comme « *tout ce contribue à améliorer le couple valeur- coût* » (P. Lorino, 1995). Des tentatives de modélisation de la valeur et du coût existent. Si ces tentatives laissent souvent implicites les effets de la transversalité, le rôle de cette dernière devient de plus en plus fréquemment évoqué.

2.1.2.1.1. Tableau de bord prospectif et modélisation de la valeur : la prise en compte de la transversalité

En premier lieu, les représentations de la performance évoquent le thème de la transversalité en privilégiant l'idée d'approches multidimensionnelles et globales, donc abstraites, à la fois des découpages fonctionnels convenus et des seules mesures financières. En second lieu, et de façon plus générale, ces représentations offrent une place croissante au thème de la valeur, qui ne peut être approché et compris autrement qu'en termes d'interactions.

2.1.2.1.1.1. Le tableau de bord prospectif : fondements et critiques

Le tableau de bord prospectif, ou « Balanced Scorecard », propose une modélisation de certaines causalités dans l'entreprise autour de quatre axes principaux : l'axe apprentissage, l'axe processus internes, l'axe client et l'axe actionnaire. Il s'agit ainsi de mesurer l'impact que peuvent avoir toutes les actions entreprises d'un point de vue financier (R.S. Kaplan & D.P. Norton, 1992, 1996). De plus, dans sa formulation initiale, l'outil propose de s'intéresser aux processus internes, c'est-à-dire aux enchaînements d'activités et savoir-faire permettant de réaliser les objectifs de l'entreprise. Il est alors mis en hypothèse que ce sont ces processus internes qui permettent de satisfaire le client, et ensuite l'actionnaire. Bien que critiqué sur les difficultés liées à son élaboration et son suivi, le Balanced Scorecard semble avoir été largement adopté sur le continent nord- américain. Il est transposé en France depuis quelques années (J.P. Ponssard & O. Saulpic, 2000 ; G. Wegmann, 2000 ; C. Mendoza & *al.*, 2002). Il permet une formulation des objectifs stratégiques à plusieurs niveaux, hiérarchiques ou

fonctionnels, et surtout selon une lecture multidimensionnelle, qui dépasse les découpages organisationnels traditionnels. En ce sens, il s'inscrit dans une logique de globalité et de transversalité, et constitue ainsi un prétexte à la discussion stratégique. Il requiert en effet dans sa mise en œuvre la participation d'acteurs appartenant à des fonctions et activités différentes, mais également positionnés à des niveaux différents de la ligne hiérarchique. Par là, il facilite la reformulation de la stratégie sous forme d'apprentissage en simple et double boucle (C. Argyris, 1995 ; R.N. Kaplan & D.P. Norton, 1996 ; K. Littler & *al.*, 2001). Cet outil est donc conçu pour un suivi global des actions stratégiques, mais il ne prend pas forcément bien en compte le rôle des niveaux opérationnels. De plus, son déploiement au sein des grandes entreprises se révèle parfois difficile, du fait de la rigidité du cadre suggéré, et de sa relative abstraction par rapport à l'exercice des responsabilités courantes. Il s'inscrit cependant clairement dans les démarches qui privilégient les approches de la valeur.

Parce qu'il repose sur un concept de « globalité » de l'organisation, le tableau de bord prospectif peut venir soutenir l'intégration de démarches transversales dans les systèmes budgétaires. En effet, en fournissant une présentation suffisamment détaillée des « cibles » et des réalisations propres à chaque activité et processus identifiés comme stratégiques, l'information budgétaire pourrait venir alimenter en grande partie le tableau de bord prospectif.

2.1.2.1.1.2. La valeur partenariale, l'EVA

- La valeur partenariale : valeur créée sur l'ensemble de la chaîne de valeur

Dans le domaine de la finance, G. Charreaux et P. Desbrieres (1998) distinguent valeur actionnariale et valeur partenariale. Cette dernière est définie comme la création de valeur par les différents partenaires de l'entreprise. Les intérêts de l'ensemble des parties prenantes à la vie de l'entreprise sont ainsi pris en compte. La mesure de la valeur s'appuie alors sur celle de la rente générée par la firme en relation avec les différents partenaires et non avec les seuls actionnaires. En se fondant sur l'analyse de la chaîne de valeur proposée par M. Porter (1986), il devient alors possible de calculer la valeur créée pour chacun des stakeholders³². De manière globale, la valeur partenariale créée correspond à la différence entre les ventes au coût d'opportunité et la somme des coûts d'opportunité, c'est à dire des coûts prévus et

acceptables par chacune des parties prenantes. Cette mesure est différente du résultat comptable apparent qui ne s'intéresse ni aux coûts d'opportunité, ni à la rémunération des actionnaires. Par rapport à la question de la performance des processus, l'intérêt d'un tel calcul réside dans le fait qu'il s'intéresse à la valeur créée sur l'ensemble de la chaîne de valeur, et donc à la performance de l'ensemble des activités qui composent le processus. Du point de vue pratique, des difficultés tiennent cependant à l'évaluation des coûts et des prix d'opportunités, car cette évaluation comporte nécessairement une part de subjectivité. Néanmoins, cette mesure vient souligner le souci d'associer des démarches de transversalité à la mesure de la performance. Par là, elle constitue un apport non négligeable pour l'analyse des liens transversalité-systèmes budgétaires, et renforce l'idée d'une possible intégration des activités et processus dans les représentations budgétaires.

- L'EVA : une nouvelle mesure de la création de valeur

Le concept de l'EVA (Economic Value Added)³³ correspond à la mesure de la création de valeur comme la différence entre le revenu net d'impôts tiré de l'exploitation et la rémunération des capitaux engagés au coût du capital.³⁴ L'EVA est un outil utile aux non financiers dans l'entreprise, pour au moins deux raisons³⁵ :

- D'une part, l'EVA sensibilise l'opérationnel au coût des ressources financières, à la différence des objectifs classiques généralement assignés aux opérationnels relatifs au résultat de l'entreprise : chiffre d'affaires, marge commerciale.... L'introduction de l'EVA comme mesure de la performance est potentiellement de nature à entraîner une modification des priorités et des comportements opérationnels, en intégrant leurs perceptions dans une logique plus globale et transversale.

- D'autre part, et puisqu'il prend en compte le coût de l'actif économique, le concept d'EVA conduit les opérationnels à une meilleure estimation de leurs objectifs de négociation. Les opérationnels sont en effet incités à construire un effort de liaison entre les actions opérationnelles mises en œuvre et les résultats financiers dans l'entreprise.

³² Le calcul s'effectue de la manière suivante: Valeur créée = coût explicite – coût d'opportunité (prix minimum requis).

³³ Ce concept a été médiatisé par le cabinet de conseil nord-américain Stern Stewart.

³⁴ La formule de calcul de l'EVA proposée par Stern et Stewart s'écrit ainsi : $EVA = RE * (1 - Tis) - K * CE$.

Où : RE = résultat d'exploitation ; Tis = taux d'imposition des bénéfices ; K = coût du capital ; CE = capitaux engagés

³⁵ Analyse Financière, septembre 1997, N°112.

Ainsi, le calcul de l'EVA incite à intégrer à la fois des éléments bilanciels et des éléments issus du compte de résultat de l'entreprise. Il touche directement aux choix des opérationnels concernés à la fois par les processus internes et par les processus externes à l'organisation (O. Saulpic & H. Tanguy, 1999). Il permet ainsi de tracer un « arbre de valeur » plus complet, et d'améliorer le pilotage de la rente (M. Gervais, 2000, p.256). De façon générale, il constitue un moyen de relier les niveaux d'exécution et le « top-management », ce qui paraît de nature à faciliter par là même les perceptions du rôle de la transversalité dans la réalisation des objectifs stratégiques.

Reste posée la question d'une hypothétique mise en cohérence entre ces approches globales et la transversalité d'une part, et les systèmes budgétaires d'autre part. Peut-on en particulier imaginer des effets positifs réciproques ?

2.1.2.1.2. Tableaux de bord prospectifs, EVA et budgets : cohérence du pilotage de la performance

L'idée d'un rapprochement entre tableau de bord stratégique, EVA et systèmes budgétaires a par exemple été développé par D. Otley (1999). Ce dernier propose en effet une comparaison de ces trois mécanismes de contrôle rattachés au management de la performance.

	Contrôle budgétaire	EVA	Tableau de bord prospectif
Objectifs	Objectifs financiers Profit cash flow et ROCE	Simple objectif financier	Objectifs multiples axés sur la stratégie
Stratégies et plans	Les moyens, buts et relations interpersonnelles ne sont pas formellement examinés, même si le budget est basé sur un plan d'action.	Délégué aux managers responsables. Pourrait être examiné dans la définition des objectifs.	Implicite dans la sélection de certaines mesures de la performance, pas de procédures formelles suggérées.
Cibles	Mieux estimées pour le planning financier, la littérature sur la définition des objectifs donne quelques lignes pour le contrôle.	Quelques conseils sont donnés en relation avec l'effet de l'héritage.	Pas de prise en compte, bien qu'ils soient centraux dans le tableau.
Récompenses	Pas évoqué, malgré les nombreuses récompenses actuellement liées à l'atteinte du	Les primes appropriées représentent une part centrale de la	Pas évoqué

	budget.	méthodologie.	
Feedback	Feedback à court terme des variations budgétaires. La démarche budgétaire est incrémentale, d'année en année.	Quelques discussions à propos de l'impact à long terme.	Le reporting de la performance est supposé, mais pas de conseil explicite donné.

Tableau 13 – Comparaison des trois techniques de contrôle définissant une structure type de management de la performance (Source : adapté de D. Otley, 1999, p. 378)

Le budget s'appuie sur des éléments financiers, permettant un certain feedback et une analyse incrémentale. Par ailleurs, il permet de formuler les cibles et la définition des objectifs. Du point de vue de l'analyse proposée par D. Otley, il paraît, au fond, plus complet et porteur de potentialités plus riches que le tableau de bord prospectif et l'EVA. En ce sens, il constitue potentiellement un instrument susceptible de traduire les objectifs de l'entreprise en termes de valeur, de globalité et de transversalité.

Sur cette base, on peut s'attendre à ce que **les systèmes budgétaires offrent les moyens de répondre aux nouveaux impératifs managériaux, en s'adaptant à la flexibilité organisationnelle, et donc en s'inscrivant dans une vision transversale.**

2.1.2.2. Systèmes budgétaires et apprentissage organisationnel

Le système budgétaire oscille généralement entre une gestion de nature déterministe et une logique d'auto-apprentissage (M. Gervais, 2000). En effet, le contrôle budgétaire peut être compris comme un processus permettant d'apprendre et de réparer à partir des écarts et erreurs détectées. C. Argyris (1995) souligne à ce propos que « *Nous apprenons quand nous détectons une erreur et que nous la corrigeons. Une erreur correspond à un écart entre ce que nous attendons d'une action et ce qui se produit effectivement, une fois l'action engagée. Une erreur, c'est l'écart entre l'intention et le résultat obtenu. Nous apprenons également quand nous obtenons pour la première fois une concordance entre l'intention et le résultat* » (1995, p.17).

L'apprentissage en boucle simple et double est alors représenté comme le suggère la figure 9 :

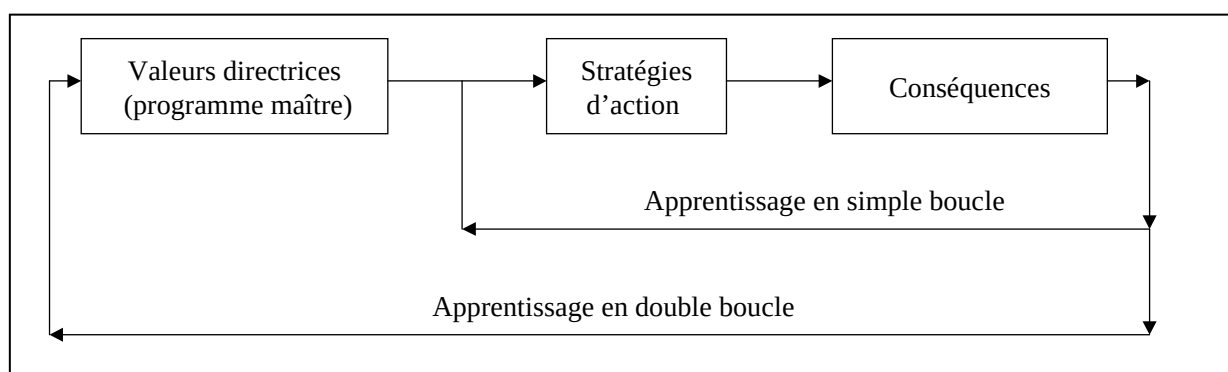


Figure 10 - Apprentissage en simple boucle et apprentissage en double boucle (Source : adapté de C. Argyris, 1995, p.67)

L'auteur précise par ailleurs que la découverte d'un écart n'est que la première étape de l'apprentissage. *« D'autres étapes interviennent lorsque l'erreur est corrigée de telle sorte que la correction soit durable. Et il y a au moins deux façons de corriger une erreur. L'une consiste à modifier le comportement (à réduire, par exemple, les commérages et médisances). Ce mode de correction ne requiert qu'un apprentissage en simple boucle. L'autre méthode change le « programme maître » (master program) qui conduit un individu à médire même s'il n'en a pas l'intention. C'est un apprentissage en double boucle (C. Argyris et Schön, 1974). Modifier l'acte sans toucher au programme maître qui a servi à le produire, c'est aller à l'échec, immédiatement ou à terme »* (C. Argyris, 1995 p.67).

L'approche interactive développée par R. Simons (1987, 1990, 1995) met en avant que les systèmes budgétaires constituent typiquement des lieux d'apprentissage organisationnel. En ce sens, la figure 11 montre comment l'utilisation interactive des systèmes budgétaires permet la construction de stratégies émergentes, via l'apprentissage.

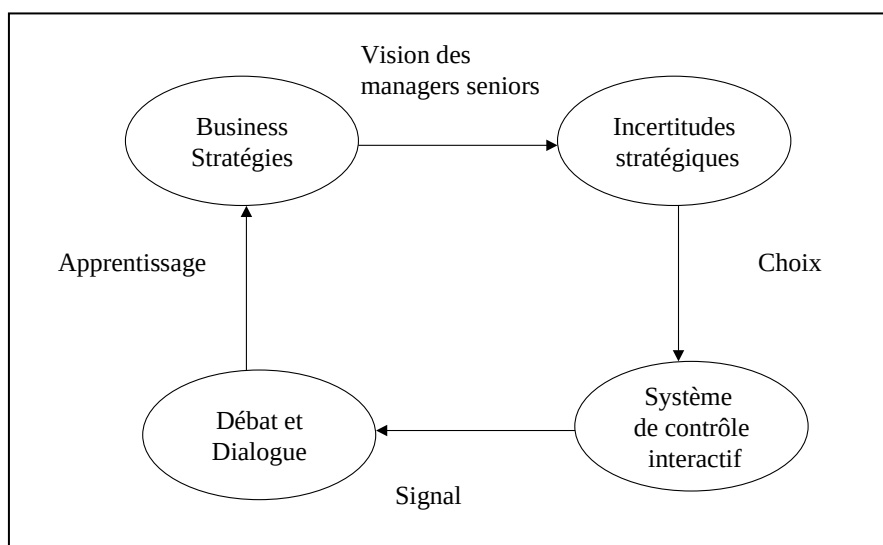


Figure 11 – Le processus de contrôle interactif comme support d'apprentissage (Source : adapté de R. Simons, 1999, p.217)

R. Simons (1999) distingue cinq principales fonctions d'utilisation de l'information : l'information pour la prise de décision, pour le contrôle, pour le signal, pour l'éducation et l'apprentissage et enfin pour la communication externe.

Du point de vue de l'utilisation à des fins d'apprentissage, l'information permet de *« former les managers individuels et les employés et de permettre à l'organisation entière de*

comprendre les changements dans l'environnement internes et externes pouvant l'affecter » (R. Simons, 1999, p.70). Les données concernant les mesures de la performance devraient alors permettre aux employés de mieux comprendre les leviers de performance et de stratégie. Dans cette perspective, le contrôleur de gestion, dans son rôle de traducteur, facilite aussi l'apprentissage organisationnel. Ainsi, lors de la phase de suivi budgétaire, les contrôleurs de gestion sont appréhendés comme des vecteurs de la socialisation des connaissances (M. Bollecker, 2002, p.119). Ce processus repose évidemment sur la diffusion des résultats et leur compréhension par les membres de l'organisation, et sur la distinction entre savoir tacite et savoir formalisé (R.Reix, 1995).

Si les systèmes budgétaires peuvent venir soutenir la logique d'apprentissage de façon réactive ou proactive, la structuration des budgets autour des processus stratégiques devrait également venir accompagner cet apprentissage (M. Gervais, 2000).

|| Pour autant qu'ils existent et soient effectivement utilisés, les budgets présentés par activités et processus, ancrés dans une représentation transversale de l'organisation, devraient être étroitement associés à ces processus d'apprentissage.

Les éléments de littérature relatifs aux liens entre transversalité et systèmes budgétaires apparaissent en définitive multiples mais relativement dispersés. En guise de conclusion provisoire, il est maintenant possible de récapituler quelques uns des liens attendus entre transversalité et systèmes budgétaires.

2.2. Conclusion provisoire : les liens attendus entre transversalité et systèmes budgétaires

Compte tenu des évolutions organisationnelles évoquées précédemment et des divers modes d'utilisation des budgets, la question de l'utilisation des systèmes budgétaires à base d'activités dans les organisations semble se poser de façon logique. Cette question reste cependant hypothétique, H. Bouquin (2001) précisant que très peu d'entreprises du CAM-I, pourtant promoteurs de l'ABB, l'utilisent.

De plus, les questionnements préalables suggèrent la distinction entre deux modes d'utilisation des systèmes budgétaires ; d'une part, une conception de diagnostic, associée à

une utilisation de l'instrument pour la surveillance et le suivi stratégique, d'autre part, une conception plus interactive, ancrée dans la participation des salariés, facilitant la cohésion de l'organisation. Sur ces bases, il sera alors possible de formuler certaines propositions générales de recherche associées en premier lieu à la problématique de la coordination stratégique (2.2.1.), et à la question de la mise en cohésion procédurale ensuite (2.2.2.).

2.2.1. Coordination stratégique et transversalité des systèmes budgétaires

L'hypothèse de cohérence interne entre les découpages structurels et les systèmes de contrôle pourrait justifier d'un mode de conception des systèmes budgétaires distinct de la logique hiérarchico-fonctionnelle. Par ailleurs, le lien entre les systèmes budgétaires et les démarches par activités dans l'organisation peut justifier d'une utilisation comme support de la stratégie. Celle-ci apparaît alors étroitement associée à la vision interactive développée par R. Simons (1995). Enfin, parce qu'ils mettent en liaison des fonctions et/ou des niveaux hiérarchiques différents, les budgets transversaux peuvent présenter l'avantage de renforcer les interactions et les ajustements mutuels dans l'entreprise.

2.2.1.1. Représentation de la stratégie et transversalité des systèmes budgétaires

De nombreux auteurs (Y. Pesqueux & B. Martory, 1995 ; J.A. Brimson & J. Antos, 1999 ; H. Bouquin, 2001 ; R. Cooper & R. Slagmulder, 2000 ; M. Gervais, 2000) suggèrent de mettre en relation les systèmes budgétaires et l'ABC- ABM. En effet, ancrées dans une démarche de modélisation de l'entreprise par activités ou par processus, les méthodes ABC et ABM permettent de déterminer le coût des activités consommatrices de ressources, et, par la mise en évidence d'inducteurs de coûts, d'identifier les causes du coût. Par là découle naturellement l'idée de décliner les budgets en termes d'activités consommatrices de ressources, c'est à dire de développer une logique « Activity Based Budgeting » ou « ABB ». N. Berland (2002a) souligne ainsi que si la démarche ABB doit être appliquée dans le cadre d'une modélisation par processus de l'entreprise, le nombre de processus identifiés doit être compris entre 10 et 20 et permettre la distinction entre processus opérationnels et processus secondaires. J.L. Malo et J.C. Mathé (1998) ajoutent que lorsque les processus budgétés sont rattachés aux facteurs clés de succès de l'entreprise, ils ont pour effet de faciliter la déclinaison de la stratégie au sein des processus, via les niveaux opérationnels. La démarche

ABB peut ainsi se calquer sur les activités et processus identifiés, et conduire à des recentrages sur les activités critiques. Elle est étroitement liée à la démarche dite « feature costing » qui consiste à associer les calculs de coûts par processus à l'analyse de la valeur d'un produit (Brimson, 1998).

De leur côté, R. Cooper et R. Slagmulder (2000) soulignent trois apports de la méthode ABC étroitement liés à l'ABB. Tout d'abord, la méthode améliore la signification des coûts. Ensuite, elle permet l'identification du coût des activités pour augmenter la performance de ces activités. Enfin, elle induit l'identification du besoin futur de ressources pouvant être acquises de manière plus efficiente. Ce dernier point est directement lié à l'utilisation de la méthode ABB. La méthode des budgets à base d'activités ne serait en fait qu'une sorte d'ABC présentée de manière inverse (N. Berland, 2002a; R. Cooper & R. Slagmulder, 2000), comme le symbolise le schéma suivant :

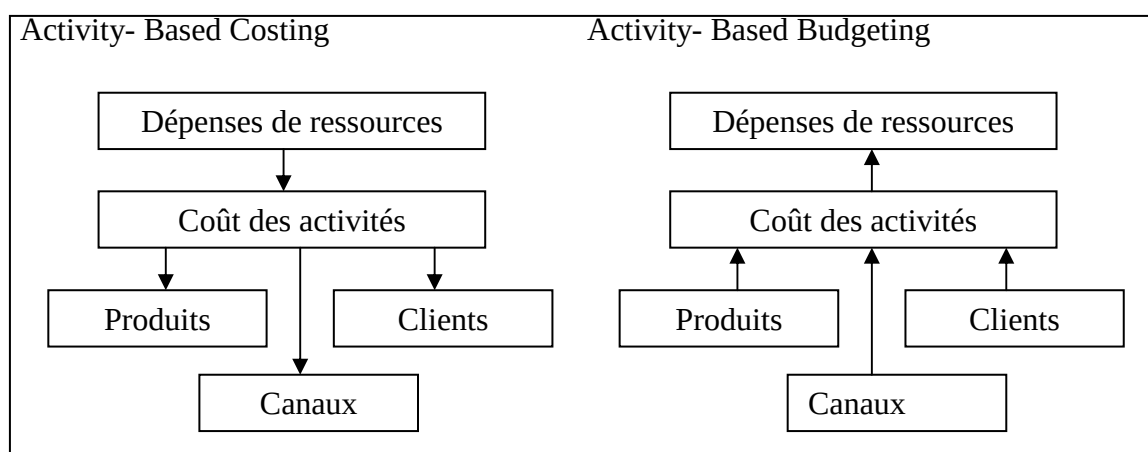


Figure 12 - Démarche ABC et démarche ABB (Source : adapté de R. Cooper et R. Slagmulder, 2000)

Alors que le mécanisme de l'ABC se déplace du coût des ressources vers les activités et ensuite vers les produits, la démarche ABB se déplace du résultat par activité vers les ressources.

Les développements précédents peuvent conduire à formuler la proposition suivant laquelle il devrait exister des budgets à base d'activités et processus dans les organisations visant à privilégier la transversalité, ou appliquant les méthodes ABC-ABM (ABCM). Par là, devrait se manifester une recherche de cohérence entre les découpages organisationnels et les systèmes de contrôle. Notons au passage que la présentation de budgets transversaux n'est pas systématiquement dépendante de la méthode ABC elle-même et de la technicité qu'elle suppose dans la répartition des charges indirectes. Les budgets transversaux peuvent en effet

être plus globalement associés à une volonté de suivi et de contrôle des processus et activités stratégiques, notamment en période d'incertitude (M. Gervais, 2000). Cette remarque met l'accent sur le lien hypothétique entre la méthode des budgets par activités et la stratégie de l'entreprise. En effet, la critique prononcée par R.S. Kaplan en 1983 à l'égard des méthodes traditionnelles a conduit à la conclusion suivante : « *Les systèmes de calcul des coûts traditionnels basés sur les hypothèses de production à long terme et de standardisation des produits, avec des caractéristiques et spécifications différentes, n'apparaissent pas pertinents au vu de ce nouvel environnement* » (p. 688)³⁶. L'émergence des méthodes ABC et ABM et de gestion des coûts stratégiques (J.K. Shank & V. Govindajaran, 1998), dont la pertinence au vu de l'analyse de la stratégie et de l'environnement de production des entreprises semble aujourd'hui reconnue, doit ou devrait trouver son prolongement sous la forme des budgets à base d'activités.

De ces considérations découle la proposition générale suivante :

Proposition 1 :

La reconnaissance des phénomènes et processus transversaux devrait impliquer notamment une déclinaison des budgets traditionnels en budgets par activités et processus **(P1.1)**. L'introduction de cette déclinaison pourrait être liée à la formulation et au suivi des objectifs stratégiques de l'organisation **(P1.2)**.

2.2.1.2 Renforcement de la coordination et transversalité des systèmes budgétaires

Au cours d'une procédure budgétaire fondée sur les activités et les processus, la coordination intra-organisationnelle devrait logiquement être accrue pour plusieurs raisons. Tout d'abord, la relative flexibilité organisationnelle et les interactions associées aux processus devraient augmenter les besoins en coordination (R. Teller, 1999). Ensuite, la procédure d'élaboration budgétaire et l'utilisation « interactive » de ce type de budgets devraient jouer en faveur d'un renforcement des différents mécanismes de coordination.

▪ **Transversalité et coordination**

³⁶ Cités par N.B. Macintosh, 1994, p. 203.

Les approches par activités et par processus s'appuient sur des hypothèses de coopération dans l'organisation (P. Zarifian, 1996a), elles-mêmes fondées sur l'existence d'une coordination horizontale (M. Aoki, 1991) et d'interactions intra-organisationnelles. Cette coopération pourrait être renforcée dans des structures de production flexibles (M.A. Albernethy et A.M. Lillis, 1995). En effet, l'étude menée par M.A. Albernethy et A.M. Lillis auprès de 42 entreprises du secteur industriel montre que pour satisfaire des objectifs de flexibilité et de réactivité, les entreprises s'appuient sur des dispositifs d'intégration internes. Ces dispositifs d'intégration, souvent formalisés par l'existence de postes de liaison, permettent alors de « rompre » les barrières fonctionnelles et d'encourager ainsi le développement de relations verticales et latérales. L'étude met notamment l'accent sur l'incapacité des seuls mécanismes de contrôle bureaucratiques à assurer la coordination dans les firmes flexibles et organiques. Au contraire, elle met en avant la capacité des structures de forme organique à encourager l'accroissement de la coopération et de la coordination entre les unités fonctionnelles. L'étude souligne alors l'inadaptation relative des systèmes de contrôle fondés sur la séparation des tâches à des structures flexibles. Dans le même sens, M.A. Albernethy et P. Brownell (1999) montrent que l'utilisation interactive des budgets, centrée sur le dialogue, la communication et l'apprentissage à divers niveaux organisationnels, devrait permettre de renforcer les flux de communication. Les auteurs ajoutent que cette démarche est en accord avec les groupes de liaison transversaux.

Ces travaux permettent de positionner le débat autour du rôle et des effets de l'utilisation de systèmes budgétaires transversaux sur les moyens de coordination. En effet, si les systèmes budgétaires fondés sur une logique de parcellisation des responsabilités ne semblent pas suffisamment encourager le développement d'interactions et la coopération, se pose la question du rôle des systèmes budgétaires transversaux comme vecteurs de l'interactivité dans l'organisation. Cette problématique appelle des approfondissements pratiques.

- Procédure budgétaire et coordination

Un autre argument en faveur d'un renforcement de la coordination associée aux systèmes budgétaires transversaux est inhérent à la mise en œuvre de la procédure. Dans les budgets par fonctions ou centres de responsabilité, le processus de préparation budgétaire nécessite généralement la mise en œuvre des deux démarches de type top-down ou bottom-up (R.N. Anthony & G. Govindarajan, 2000). Dans une logique de budgets transversaux, cette

démarche de préparation collective devrait alors permettre de renforcer plus encore les échanges et donc l'interactivité, et de faciliter ainsi la coopération verticale et latérale.

La démarche de budgétisation par activités et par processus n'offre pas seulement l'avantage d'accroître les relations de type horizontales et verticales, elle accroît également les relations entre les personnels opérationnels et les membres fonctionnels, plus particulièrement le contrôleur de gestion. Du point de vue de la coordination opérationnels- fonctionnels, une enquête menée par H. Jordan (1998) auprès de 2700 entreprises s'est intéressée à l'évolution de la planification et du contrôle de gestion depuis 1986³⁷. Elle apporte des éclairages pratiques sur les relations entretenues entre les opérationnels et le contrôleur de gestion au travers du mécanisme budgétaire. En effet, la coordination entre les contrôleurs et les opérationnels semble s'être accrue dans les entreprises interrogées. Elle concerne en particulier l'analyse des résultats et des écarts, et les réunions de préparation du budget annuel. Cependant, l'enquête montre que si les opérationnels sont très peu concertés sur la valorisation et la mensualisation de leurs budgets, ils sont en revanche très consultés sur le choix des objectifs, l'élaboration de plans d'actions détaillés et la proposition d'actions correctives. Dans un processus budgétaire transversal, cette coopération fonctionnels–opérationnels pourrait être plus renforcée encore. En effet, la mise en place de budgets par activités devrait requérir la participation commune des individus appartenant à diverses fonctions et/ ou centres de responsabilités. Cette participation, quant à elle, nécessite une coordination de chacune des actions. Ainsi, les canaux de communication ne sont plus seulement verticaux, ils sont également horizontaux et/ ou transversaux, impliquant davantage de participation que dans une approche purement fonctionnaliste.

En conséquence des développements précédents, la proposition suivante peut alors être formulée :

Proposition 2 :

La transversalité des systèmes budgétaires devrait être associée au développement d'interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**.

Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait également être associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

³⁷ L'enquête précédente menée par Chiapello et Jordan portant sur les systèmes de contrôle date de 1986.

De là découle une interrogation relative aux bases procédurales des systèmes budgétaires transversaux.

2.2.2. Transversalité des systèmes budgétaires et mise en cohésion procédurale de l'organisation

Compte tenu des spécificités des objets transversaux du contrôle, la démarche associée aux systèmes budgétaires basés sur les activités devrait s'avérer différente de celle fondée sur un maillage hiérarchico-fonctionnel. L'hypothèse générale est évidemment celle d'une meilleure mise en cohésion des procédures, sur la base :

- d'une diffusion d'informations plus pertinentes
- d'une procédure budgétaire aux périodicités différenciées.

2.2.2.1. Transversalité des systèmes budgétaires et pertinence des informations associées

Les méthodes ABC (Activity Based Cost) et ABM (Activity Based Management), qui devraient affiner les prévisions et le contrôle, tentent de répondre à la demande des entreprises pour un contrôle de gestion mieux adapté aux logiques organisationnelles transversales. Les travaux partent de l'hypothèse que « *ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources mais les activités, les produits consommant à leur tour des activités* »³⁸, justifiant ainsi le découpage par activités dans l'organisation. De plus, l'appui sur la notion d'inducteur de coût plutôt que sur celle d'unité d'œuvre centre directement l'analyse sur les causes du coût, facteurs déclenchant de l'activité consommatrice de ressources. La logique budgétaire, en tenant compte des consommations de ressources par activités, devrait alors apporter davantage de finesse que les méthodes traditionnelles (Y. Pesqueux & B. Martory, 1995).

³⁸ Cette hypothèse se retrouve dans la plupart des manuels de contrôle de gestion, par exemple C. Alazard & S.Sépari, (1999).

Ainsi, les représentations budgétaires associées aux démarches par activités et par processus peuvent apparaître plus objectives. Mais la subjectivité de la représentation reste fortement présente, comme le souligne H. Bouquin (2000), pour qui « *le processus relève de la création intellectuelle, de la représentation* », et reste « *obscur* » (p.330). C’est pourquoi il importe d’approfondir l’analyse des perceptions et des pratiques en la matière.

Par ailleurs, du point de vue de la fonction de contrôle, les budgets par activités et processus devraient en principe favoriser la compréhension des origines des écarts et ainsi en produire une analyse affinée. Par là, cela devrait en effet faciliter le repérage des interactions critiques au sein des activités et processus dans l’organisation, ce qu’occulte le plus souvent un découpage par centres de responsabilités hiérarchisés. Dans cette perspective, R. Simons (1999) rappelle quelques facteurs susceptibles d’orienter le contrôle vers celui des ressources, des processus ou des produits (tableau 14).

Contrôle des ressources quand :	Contrôle des processus quand :	Contrôle des produits quand :
Il est impossible de suivre les processus ou les produits (on suit alors les ressources en dernier ressort)	Les processus peuvent être observés et/ ou mesurés	Les produits peuvent être observés et/ ou mesurés
Le coût des ressources est élevé par rapport à la valeur des produits (ex : métaux précieux dans des ordinateurs)	Le coût du suivi ou de la mesure des processus est faible	Le coût du suivi ou de la mesure des produits est faible
La qualité ou la sûreté est importante	La standardisation est critique pour la qualité ou la sûreté	
	Les relations de cause à effet sont comprises	Les relations de cause à effet peuvent ne pas être bien comprises
	Les propriétés des processus ou de l’amélioration des processus peut résulter d’un avantage stratégique	Une liberté d’innover est désirée

Tableau 14 - Facteurs déterminants le contrôle des ressources, des processus ou des produits
(Source : adapté de R. Simons, 1999, p.67)

R. Cooper et R. Slagmulder (2000) estiment que les systèmes budgétaires par activités peuvent fournir des informations plus précises, et qu’ils peuvent, par ailleurs, apporter des explications à une demande de ressources non linéairement liée au volume de production. Toutefois, ces auteurs précisent qu’un processus budgétaire fondé sur une utilisation stricte du

modèle ABC inversé³⁹ peut poser problème. En effet, ce modèle se fonde sur une hypothèse de proportionnalité entre la consommation de ressources et l'activité de l'entreprise. Cela ne semble pas entraîner de difficultés lorsque les ressources consommées peuvent s'ajuster exactement aux dépenses. En revanche, le renversement du modèle peut conduire à des prévisions erronées si la nature même des dépenses ne permet pas cet ajustement. Tel est le cas, par exemple, de l'embauche de personnel, dont la mensualité de la rémunération ne peut faire l'objet de partitions. Aussi, une prévision conduisant par exemple à un besoin de 5,5 employés⁴⁰ donne lieu à une sous-estimation de la dépense, puisqu'en fait 6 personnes devront être affectées à l'activité pour satisfaire la demande. Dans ce cas là, un ajustement de capacité semble impossible.

Par ailleurs, les auteurs évoquent certaines difficultés liées à l'existence d'activités dites secondaires. En effet, la prévision d'activités primaires conduisant à la réalisation des outputs tels que les produits et services, les clients ou canaux de distribution, qui sont des « objets de profit » ne pose pas problème, puisque ces activités devraient varier dans les mêmes proportions que les objets de profits. Par contre, la prévision d'activités secondaires, telles que les ressources humaines ou la finance par exemple, qui ne génèrent pas directement de profit, est plus délicate à mettre en œuvre puisque ces activités peuvent varier dans différentes proportions.

Enfin, les auteurs discutent du volume d'informations nécessaires à la réalisation des prévisions. Celles-ci paraissent plus complexes que dans le cadre d'une procédure budgétaire fonctionnelle classique. Les budgets par activités demandent, en effet, de connaître la façon dont les ressources sont consommées (pour intégrer des variations entre consommations effectives et dépenses) et de tenir compte par ailleurs de l'existence d'activités secondaires. La recherche de telles informations peut alors complexifier le mécanisme et conduire à des systèmes plus ou moins inopérants du point de vue de la rapidité d'information, du coût de mise en œuvre, et enfin de la fiabilité des données.

De plus, P. Lorino (2001) ajoute qu'une des limites associées à l'ABB est liée à la part importante des charges fixes au sein de processus. En effet, « *le coût moyen obtenu en rapportant les ressources au volume prévu peut entraîner des effets mécaniques de volume pour une part non négligeable* » (p.192).

³⁹ Tel qu'il a été présenté page 77, figure 12.

⁴⁰ Nous reprenons l'exemple donné par les auteurs.

Ces propos, qui précisent certaines limites attribuables à l'ABB, ne semblent pas remettre en cause les attributs positifs de la méthode, à savoir la recherche de précision et de finesse dans la compréhension des causes des écarts.

Proposition 3 :

Les budgets présentés par activités et par processus pourraient améliorer le sens des prévisions. En particulier, ils pourraient faciliter une compréhension plus fine et plus précise de l'origine des écarts et leur analyse **(P3)**.

Par ailleurs, les caractéristiques propres aux activités et processus budgétés peuvent avoir des implications sur la conduite de la procédure budgétaire.

2.2.2.2. La transversalisation de la procédure budgétaire

Dans la logique des centres de responsabilités, les standards sont réversibles au moins une fois en cours d'année, afin de fournir des prévisions les plus réalistes possibles, et de tenir compte des résultats déjà obtenus. Les entreprises peuvent recourir à la méthode dite des budgets glissants et revoir également leur plan stratégique d'une année sur l'autre, adaptant de ce fait les plans opérationnels à plus court terme. Dans le cadre de budgets par activités et par processus, les participants à l'élaboration budgétaire ainsi que les relations interpersonnelles sont nombreux. Aussi, modifier une prévision ou un plan d'action d'une activité en particulier doit entraîner la modification des plans de toute la chaîne d'activités. La complexité des chaînes d'activité et de processus peut alors alourdir les pratiques d'élaboration et de révision. L'enquête conduite par H. Jordan (1998) souligne que les actions correctives engagées les plus nombreuses concernent essentiellement l'horizon de court terme.

Nature des actions correctives	ENTREPRISES	ENTREPRISES
	>500 p.	<500p.
Actions à court terme dans le cadre du budget	94%	95%
Actions à moyen terme dans le cadre du plan opérationnel	57%	47%
Actions à long terme dans le cadre du plan stratégique	43%	36%

Tableau 15 – La nature des actions correctives (Source : adapté de H. Jordan, 1998, p.23))

Le tableau 15 montre que les actions rattachées au plan opérationnel à moyen terme et à la planification à long terme sont les moins fréquentes. Elles renvoient en effet à la stratégie et donc aux buts fondamentaux de l'entreprise, et ont trait à des maillons entiers d'activités et de personnes. Cette question est en particulier liée à la problématique des périodicités d'élaboration et de révision des standards dans le cadre de budgets transversaux. M. Gervais (2000) précise en effet qu'un type d'action corrective essentiel consiste en la révision du niveau des standards. Or, dans l'analyse d'une procédure budgétaire par activités et processus, certains éléments peuvent jouer en faveur de périodicités de présentation et de révision espacées, d'autres en faveur de périodicités plus fréquentes :

- En premier lieu, les processus et activités étant par définition évolutifs, on est confronté à une contradiction entre d'une part des éléments dynamiques et instables, et d'autre part la recherche d'une représentation statique et stable des résultats attendus, bien souvent ancrée dans le principe de l'annualité comptable. Face à un environnement turbulent ou incertain, M. Gervais et G. Thenet (1998) montrent qu'un système budgétaire classique associé aux documents de synthèse annuels peut perdre de son sens. Cette même étude souligne que dans certaines entreprises évoluant dans un environnement turbulent, la présentation de budgets par processus ou même par projets sur une période plus courte que l'année devrait s'avérer pertinente. Ainsi, dans le cas précis où les processus sont jugés comme fortement instables et non répétitifs (mais dans ce cas il s'agirait de projets) et que l'environnement apparaît comme turbulent et incertain, la logique voudrait que la fréquence de présentation des budgets transversaux soit plus courte que celle des budgets conventionnels. Cependant, M. Gervais (2000) précise que « *la démarche [de budgétisation] est différente, selon le caractère répétitif ou non de l'action* » (p.576). Si les processus sont répétitifs, la démarche reste naturellement proche de celle des budgets par centres de responsabilités. En outre, M. Gervais (2000) précise qu'un des écueil à éviter, du point de vue de la gestion des activités, concerne un raisonnement à trop court terme. En effet, la gestion par les activités doit s'inscrire dans un horizon temporel suffisamment long pour pouvoir intégrer les évolutions et les effets durables des activités et des processus.

- De plus, la complexité apparente des processus peut également rendre cette présentation plus difficile et jouer en faveur d'une présentation plus espacée, du fait de la lourdeur de la démarche. En effet, les prévisions et objectifs attribués à des processus opérationnels peuvent apparaître difficilement « remaniables » à cause du nombre important

de personnes et donc d'interactions qui les composent. Mais, c'est également une question de sens, puisque des budgets revus et changés trop régulièrement perdraient de leur signification, et donc de leur efficacité.

- Par ailleurs, les travaux de la contingence précédemment évoqués conduisent à supposer que seuls les processus dits « stables » pourront faire l'objet de représentations budgétaires pertinentes (M.K. Hirst, 1983).

- Enfin, c'est également le caractère « stratégique » du processus (P. Lorino & J.C. Tarondeau, 1998) qui pourra influencer le maillage temporel et conduire à un suivi relevant davantage d'un horizon de moyen ou long terme que de court terme. Ces questionnements s'inscrivent dans des problématiques de recherche de cohérence et de pertinence des outils de contrôle au regard des objets de contrôle (ECOSIP, 1996).

La difficulté est toujours celle de la correspondance paradoxale d'un instrument de mesure stable et structuré avec un objet de mesure plutôt instable et dynamique. Une solution peut être lue dans la flexibilisation des budgets : la partie variable des processus pourra être vue comme évolutive et donc flexibilisée, la partie des charges de structures restant fixes. Cette hypothèse reste cependant à vérifier.

Ces développements conduisent à formuler la proposition suivante :

Proposition 4 :

Les standards budgétaires transversaux devraient être moins maniables, donc révisés de manière plus espacée qu'ils ne le sont dans le cadre des budgets par centres de responsabilités **(P4)**.

CONCLUSION DE LA SECTION 2 :

Les propositions générales de recherche peuvent ainsi être récapitulées :

La reconnaissance des phénomènes et processus transversaux devrait impliquer notamment une déclinaison des budgets traditionnels en budgets par activités et processus **(P1.1)**. L'introduction de cette déclinaison pourrait être liée à la formulation et au suivi des objectifs stratégiques de l'organisation **(P1.2)**.

La transversalité des systèmes budgétaires devrait être associée au développement d'interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**.

Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait également être associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

Les budgets présentés par activités et par processus pourraient améliorer le sens des prévisions. En particulier, ils pourraient faciliter une compréhension plus fine et plus précise de l'origine des écarts et leur analyse **(P3)**.

Les standards budgétaires transversaux devraient être moins maniables, donc révisés de manière plus espacée qu'ils ne le sont dans le cadre des budgets par centres de responsabilités **(P4)**.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1 : UNE POSSIBLE REFLEXIVITE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

Les développements proposés dans ce chapitre suggèrent une hypothétique évolution dans la conception et l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion en général, et des systèmes budgétaires en particulier. Ces changements intègrent de nouveaux paramètres à la fois économiques et sociaux, tels que la mise en liaison de la valeur et du coût, le suivi plus détaillé des performances, la liaison des actions opérationnelles avec les résultats financiers, la décentralisation des objectifs et la discussion stratégique, et enfin, la participation et la responsabilisation des individus dans l'entreprise. Ils soulèvent par ailleurs la question d'un nouveau partage des responsabilités dans l'entreprise. La prise en compte de la transversalité dans les systèmes budgétaires repose ainsi sur une série d'arguments théoriques, qui, sans être réellement nouveaux, semblent se renforcer dans la période récente. Au total, s'il apparaît qu'en théorie les budgets par activités et processus intègrent des représentations d'interactions transversalisées, ces budgets devraient, de manière réflexive et par leur aspect participatif, encourager le développement et la perception des processus transversaux.

La problématique générale de la thèse peut alors être résumée de la manière suivante :

La littérature perpétue l'idée d'une double conception des budgets, basée sur l'hypothèse hiérarchico-fonctionnelle et sur celle de transversalité des organisations, ainsi que d'une double utilisation des systèmes budgétaires, suivant un mode de diagnostic d'une part, de création d'interactions d'autre part. Il en résulte des questions relatives aux liens entre ces approches, à leurs possibles divergences, similarités ou complémentarités.

Elle peut être schématisée ainsi :

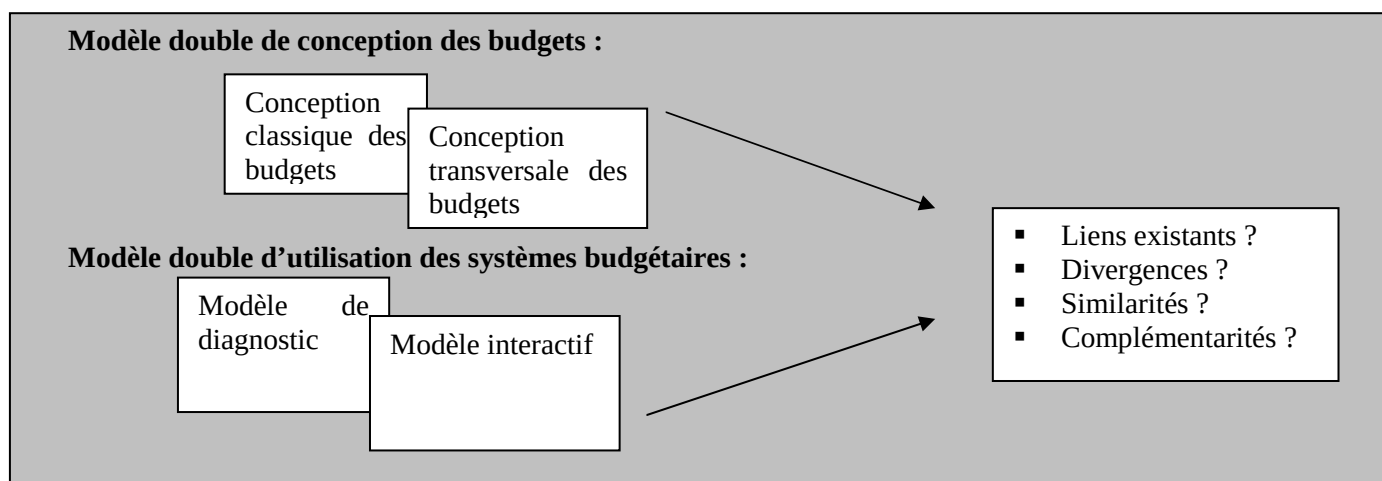


Figure 13 - L'approche duale des modes de conception et d'utilisation des systèmes budgétaires

L'objet de cette thèse devient alors d'observer les liens existants entre les découpages structurels par activités et processus et les systèmes budgétaires, en essayant d'examiner dans quelle mesure et sous quelles conditions des budgets présentés par activités, métiers ou processus s'avèrent plus pertinents dans leur utilisation que des budgets dits traditionnels ou par fonctions. Notre schéma de recherche pourrait donc être représenté ainsi :

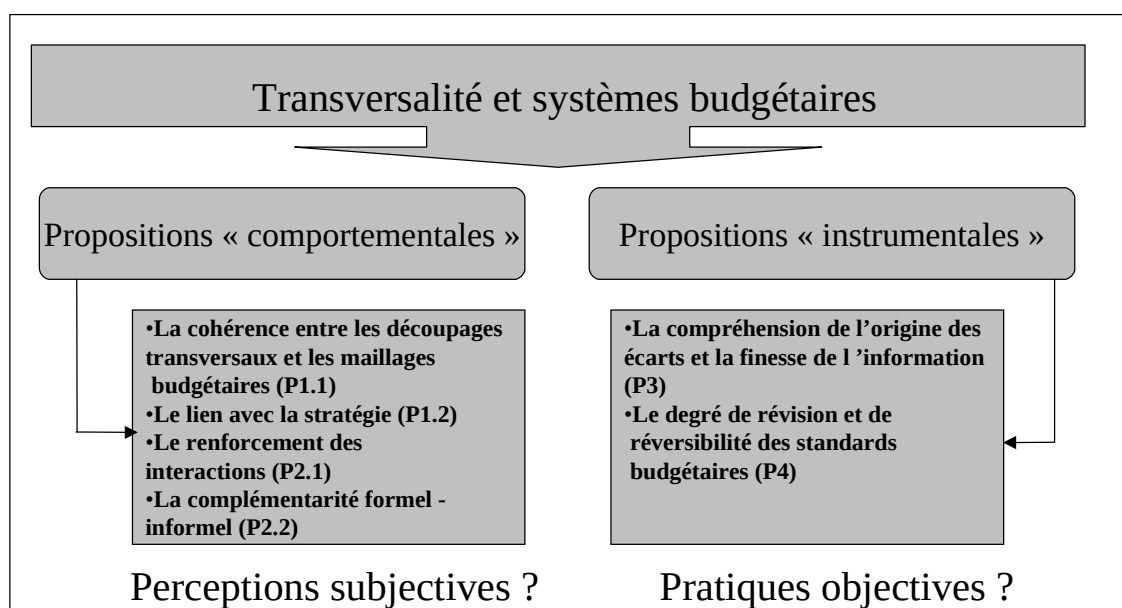


Figure 14 – Le cadre de recherche

Le chapitre qui suit a pour objet de définir une méthode de recherche et un cadre d'application permettant d'apporter des éclairages pratiques à cette question générale de recherche et d'apporter des éléments de réponse aux propositions précédemment formulées.

Existe-t-il une méthode permettant de repérer les liens existants entre la transversalité et les systèmes budgétaires ?

- CHAPITRE 2 -

LE CHOIX D’UNE METHODOLOGIE D’APPROCHE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

Les développements théoriques précédemment évoqués suggèrent l’existence de liens entre la transversalité et les systèmes budgétaires. L’analyse de ces liens nécessite de comprendre et de décrire en parallèle le fonctionnement des systèmes budgétaires et de l’organisation. Aussi, cette question a appelé une démarche méthodologique adaptée, construite au fur et à mesure de l’avancement de l’étude de la littérature et des enquêtes exploratoires. En effet, l’architecture de la recherche étant définie comme « *la trame qui permet d’articuler les différents éléments d’une recherche : problématique, littérature, données, analyse et résultats* » (I. Royer & P. Zarlowski, 1999, p.139), sa qualité est liée à la fois à la logique et la cohérence d’ensemble du travail de recherche. Chaque étape de la méthodologie de recherche adoptée doit donc être minutieusement reliée à la question de recherche et à la problématique générale. D’une manière générale, il s’agit de « *définir les moyens nécessaires pour répondre à la problématique : méthodes d’analyse, types, sources et recueil des données, composition et taille de l’échantillon* » (I. Royer & P. Zarlowski., 1999, p.147). Aussi, l’architecture de cette recherche a été construite à partir de l’utilisation combinée de méthodes dites « qualitatives » et « quantitatives ». En effet, les méthodes de recherche qualitatives ont pour principal avantage de permettre des analyses en profondeur de certains phénomènes ou relations, alors que les méthodes dites quantitatives permettent plus difficilement de rendre compte des « processus » qui ont conduit à certaines décisions ou actions. Inversement, les méthodes de recherche qualitatives ont souvent reçu la critique d’être contextualisées et difficilement généralisables. De plus, fréquemment liées au caractère interprétatif de la recherche, les méthodes qualitatives font appel à la subjectivité du chercheur, subjectivité cependant nécessaire à l’analyse et à la compréhension des phénomènes et processus en action (A. Strauss & J. Corbin, 1994).

Or, dans le domaine des sciences de gestion, la distinction entre méthode quantitative et qualitative apparaît de plus en plus ambiguë et équivoque (J. Brabet, 1988). Ces méthodes peuvent en effet être utilisées indifféremment dans les grands paradigmes que sont le

positivisme, l’interprétativisme ou le constructivisme (M. Girod-Séville & V. Perret, 1999). Comme le souligne G. Koenig (1993), le chercheur doit alors s’enrichir de cette pluralité des paradigmes et utiliser à bon escient les approches les plus à même de rendre compte de la diversité et de la complexité des phénomènes étudiés.

Afin de mener à bien cette recherche et d’analyser de la manière la plus « objective » possible la situation et le phénomène étudié, des **méthodes de recherche qualitatives et quantitatives ont été mobilisées**. Elles inscrivent la recherche dans un **paradigme qui peut être qualifié à la fois d’exploratoire et d’interprétativiste**.

➤ Une démarche de recherche interprétative adaptée à la représentation de la transversalité :

Notre question de recherche est formulée comme suit : « **Quels sont les liens existants entre la transversalité et les systèmes budgétaires ?** ». Cette question porte à la fois sur la représentation des processus et interactions dans les systèmes budgétaires et sur les formes d’utilisation des systèmes budgétaires. Elle renvoie donc à la compréhension de la construction de sens par les acteurs, à partir d’une réalité sociale. Le tableau 16 résume la position adoptée dans l’étude des liens transversalité-systèmes budgétaires au regard des hypothèses sur lesquelles se fonde le paradigme interprétativiste :

Le paradigme interprétativiste		L’étude du lien transversalité – systèmes budgétaires
Vision de la réalité	Phénoménologie du réel	Etude de la procédure budgétaire et des découpages par processus et par activités
Relation sujet / objet	Interaction	Interaction entre les individus (l’organisation) et les systèmes budgétaires
Objectif de la recherche	Comprendre les significations que les gens attachent à la réalité sociale, leurs motivations et intentions	Comprendre les représentations données par les acteurs aux systèmes budgétaires et le sens donné aux images qu’ils renvoient
Validité de la connaissance	Cohérence avec l’expérience du sujet	Adéquation entre la connaissance et l’expérience du sujet, membre de l’organisation
Origine de la connaissance	Empathie	Adaptation constante au terrain et empathie dans la relation chercheur – sujet
Nature de l’objet de recherche	Développement d’une compréhension de l’intérieur d’un phénomène	Observation et entretiens autour de la procédure budgétaire.
Origine de l’objet de recherche	Immersion dans le phénomène étudié	Immersion dans la procédure budgétaire et dans l’organisation « interactive » autour des systèmes budgétaires
Position de l’objet dans le processus de recherche	Intérieure au processus de recherche Se construit dans le processus de recherche	Le lien transversalité – systèmes budgétaires étudié n’apparaît qu’au terme de la recherche, après interprétation du phénomène observé.

Tableau 16 - L’utilisation du paradigme interprétativiste dans le cadre de l’étude du lien transversalité – systèmes budgétaires (Source : adapté de F. Allard-Poesi et C. Maréchal, 1999, p40)

Ainsi, notre recherche se rattache au paradigme interprétativiste tel que le conçoivent par exemple B.G. Glaser et A. Strauss (1967) et A. Strauss et J. Corbin (1994).

➤ L’utilisation de la théorie enracinée comme support de la méthode :

La théorie enracinée est étroitement liée à la démarche de recherche interprétative dans le sens où ce sont les interprétations qui soutiennent les actions individuelles et collectives. C’est le chercheur qui doit assumer la responsabilité de l’interprétation de ce qui a été observé,

entendu ou lu (A. Strauss & J. Corbin, 1994). Construite suivant un axe exploratoire, la démarche méthodologique retenue s’appuie en effet sur une itération constante entre théorie et terrain (B.G. Glaser & A. Strauss, 1967 ; A. Strauss & J. Corbin, 1994). Selon A. Strauss et J. Corbin (1994), « *la théorie enracinée est une méthode générale permettant de développer une théorie qui est enracinée dans les données systématiquement collectées et analysées* » (p.273). Elle est reliée aux objectifs de construction et de vérification de la théorie et devrait ainsi permettre de développer une théorie sociale « substantive ». A.A. Atkinson et W. Shaffir (1998) précisent par ailleurs que la théorie s’appuie sur deux stratégies. La première est la démarche de comparaison constante dans laquelle le chercheur code et analyse les données. Par là, il s’agit de lier les analyses implicites, les données collectées et les analyses de données depuis le début des investigations jusqu’à la fin des travaux (B.G. Glaser & A. Strauss, 1967). La seconde stratégie concerne l’utilisation de l’échantillon théorique dans lequel le chercheur identifie de nouveaux cas à étudier en fonction de leur potentiel à étendre ou à redéfinir les concepts déjà développés (A.A. Atkinson & W. Shaffir, 1998). I. Royer et P. Zarlowski (1999) présentent la démarche de recherche de la théorie enracinée en comparaison avec deux autres modèles de recherche génériques qualitatifs (tableau 17).

Démarche	Expérimentation	Ethnographie	Théorie enracinée (grounded theory)
Objectif principal de la démarche	Tester des relations causales	Décrire, expliquer ou comprendre un phénomène social particulier dans son environnement naturel	Elaborer une théorie explicative d’un phénomène social en se fondant sur la mise en évidence de régularités
Mise en œuvre de la démarche	Test d’hypothèses, souvent effectué en laboratoire, sur des petits échantillons homogènes	Analyse d’un cas en profondeur	Etudes de cas multiples
Collecte des données	Dispositif strictement contrôlé de recueil des données qui se concrétise par un plan d’expérience dans lequel les facteurs explicatifs varient, les autres restant constants, de manière à analyser leur impact sur la variable dépendante	Processus flexible où la problématique et les informations collectées peuvent évoluer Méthode principale : observation continue du phénomène dans son contexte Méthodes secondaires : tout type	Processus itératif avec des allers-retours entre les données, les analyses et les théories Méthodes utilisées : entretiens ainsi que tout autre type de méthode, notamment exploitation de sources documentaires, observation
Analyse	Analyse quantitative, notamment analyse de variance	Analyse qualitative essentiellement	Analyse qualitative et utilisation d’analyses quantitatives de manière complémentaire
Références	Campbell et Stanley (1966) Cook et Campbell (1979) Spector (1981)	Atkinson et Hammersley (1994) Jorgensen (1989) Van Maanen (1983b) Reeves Sanday (1983)	Glaser et Strauss (1967) Strauss et Corbin (1990, 1994)

Tableau 17 - Présentation de quelques démarches de recherche (Source : adapté de I. Royer & P. Zarlowski, 1999, p143)

L’une des caractéristiques de la théorie enracinée est qu’elle repose sur l’utilisation mixte de méthodes quantitatives et qualitatives lorsqu’elles apparaissent nécessaires à la réalisation de l’étude. En effet, bien que les sources de données préconisées soient relatives aux recherches qualitatives (interviews et autres documents internes aux organisations), B.G. Glaser et A.

Strauss (1967) précisent que la théorie enracinée peut combiner des techniques et analyses qualitatives et quantitatives.

La littérature dans le domaine du contrôle et de la comptabilité, quant à elle, a livré deux grands types d’études :

- des études quantitatives et ancrées dans un paradigme positiviste : K.A. Merchant, 1981 ; V. Govindarajan & A.K. Gupta, 1985 ; R. Simons, 1987 ; M.A. Albernethy & P. Brownell, 1997 ; M.A. Albernethy & J.U. Stoelwinder, 1995 ; M.A. Albernethy & P. Brownell, 1999 ; M.A. Albernethy & A. Lillis, 1995.
- des études ancrées dans des méthodologies de recherche qualitatives visant à comprendre et décrire des phénomènes : R. Simons, 1990 ; C. Chapman, 1998 ; P. Miller & T. O’Leary, 1987.

Les unes et les autres comportent des apports indiscutables, liés à la richesse des « matériaux » utilisés (T. Ahrens & J.T. Dent, 1998). Aussi, pour traiter d’un thème relativement novateur tel que la transversalité dans les systèmes budgétaires, des emprunts aux méthodes de recherche qualitatives et quantitatives se sont avérés nécessaires. Le thème de recherche envisagé posait en effet d’abord une question de pertinence, d’où un travail qualitatif exploratoire préalable. Ce thème appelait ensuite une approche plus systématique des liens transversalité-systèmes budgétaires, d’où un travail d’enquête par questionnaire. Les caractéristiques et la complémentarité de ces deux types de démarches d’exploration et de compréhension des liens entre transversalité et systèmes budgétaires seront analysées dans ce chapitre.

Le protocole de recherche ainsi développé peut être schématisé de la façon suivante :

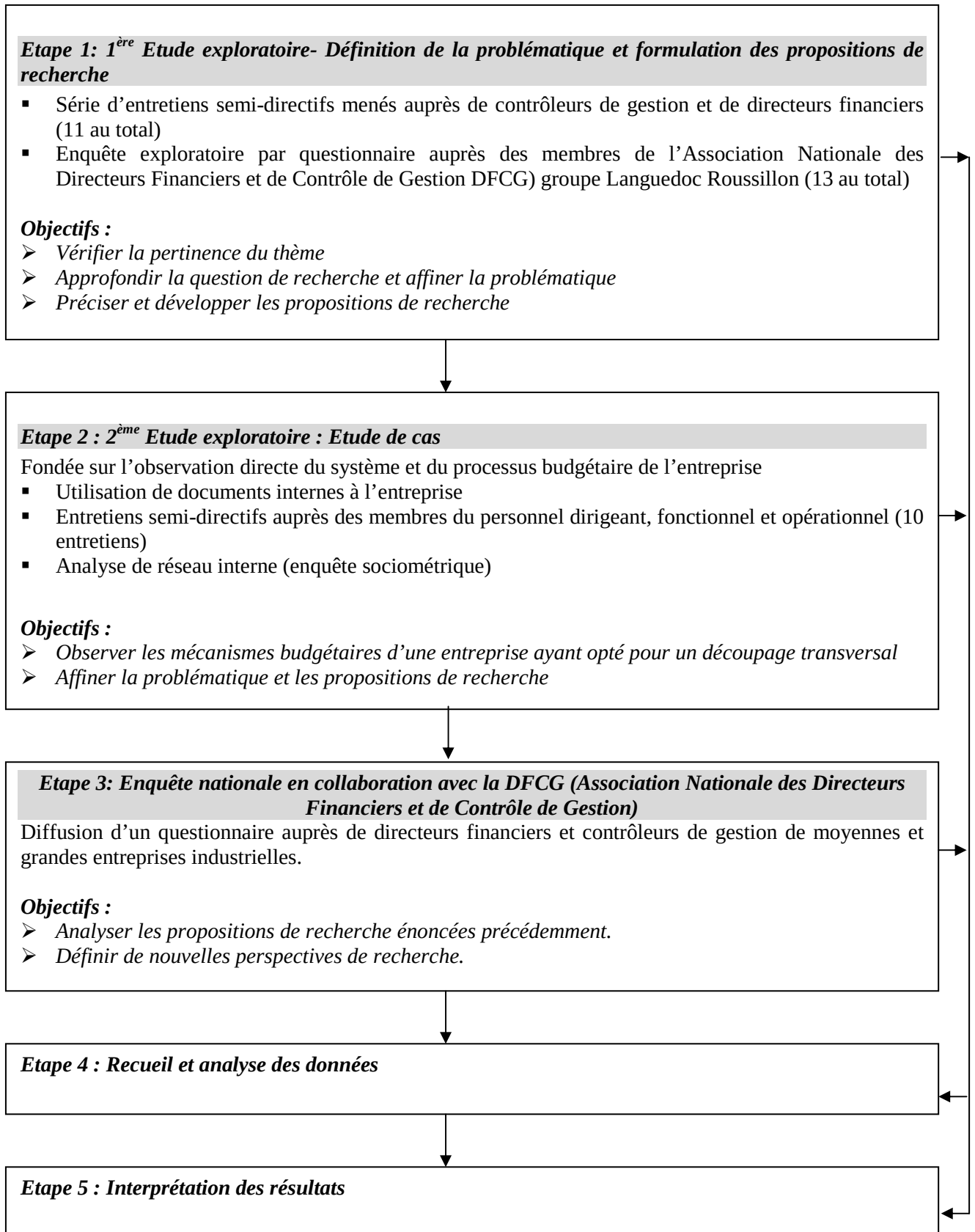


Figure 15 – Le protocole général de recherche

Les protocoles de recherche associés aux deux grandes étapes méthodologiques que sont l’étude exploratoire (étapes 1 et 3) et l’enquête par questionnaire (étape 4) seront développés successivement.

Une première section présentera donc la démarche exploratoire, à partir d’une série d’entretiens, d’une pré-enquête exploratoire et d’une étude de cas.

Une deuxième section analysera les fondements et les apports potentiels d’une enquête par questionnaire plus étendue.

1- UNE DEMARCHE EXPLORATOIRE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

Le travail de recherche exploratoire avait pour objectifs de légitimer la problématique et la question de recherche et de contribuer à l'émergence de propositions de recherche aussi précises que possibles. L'enquête exploratoire a été organisée en deux étapes, à la fois complémentaires et nécessaires, compte tenu de la progression de la question de recherche :

- **Une première étape** s'est appuyée sur une série d'entretiens visant à affiner la problématique et l'objet de recherche. Elle a été complétée d'une pré-enquête par questionnaire.

Dans un premier temps, des entretiens semi-directifs ont été conduits auprès de contrôleurs de gestion et de directeurs financiers d'entreprises industrielles et de services **(1.1.)**. Chaque entretien avait pour principal objet de cerner les perceptions des acteurs ainsi que les pratiques de contrôle de gestion à propos du thème initialement défini comme « **les mesures de la performance dans un contexte de transversalité** ». Ce thème a par la suite été recentré sur l'étude des liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires.

La deuxième phase d'exploration a consisté en la réalisation d'une pré-enquête **(1.2.)** conduite auprès de contrôleurs de gestion et de directeurs financiers, membres de l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG), groupe Languedoc Roussillon. L'objet de cette pré-enquête était d'observer des pratiques de contrôle de gestion utilisées dans des entreprises de moyenne et grande taille. Ces démarches exploratoires avaient notamment pour but de mieux comprendre les liens entre identification de processus et d'activités, transversalité et propriétés des systèmes de contrôle. Les caractéristiques de cette démarche sont résumées dans le tableau 18 :

	Enquête par entretiens exploratoires	Pré-enquête exploratoire par questionnaire
Nombre d’interlocuteurs	11	13
Mode d’administration	Face à face	Courrier papier- courrier électronique
Mode de traitement des entretiens	Analyse de contenu conjointe thématique et lexicale (Utilisation de Sphinx Lexica)	Analyse statistique descriptive : tris à plat et tris croisés par utilisation du logiciel Sphinx Lexica.
Période d’administration	Mai 2000 à Juillet 2001	Octobre 2001
Domaines d’activité	Services et industriels	Services et industriels
Objectif	Observer dans quelle mesure la problématique de transversalité était présente dans les organisations. Examiner comment cela se traduit dans les pratiques de contrôle de gestion.	Approfondir l’analyse sur les pratiques de contrôle de gestion dans des entreprises de moyenne et grande taille.

Tableau 18 – Les caractéristiques principales des premières études exploratoires

- **Afin de mieux cerner les liens entre interactions organisationnelles et systèmes budgétaires, une seconde étape** a consisté en la réalisation d’une étude de cas à caractère exploratoire. Cette étude a fait notamment appel à l’analyse de réseau. Elle a permis de compléter les résultats issus des premières études exploratoires et de compléter et préciser les propositions de recherche. Le tableau 19 recense les principaux aspects de l’étude de cas.

Etape de la recherche	Méthodologie utilisée	Support de la méthode
Etape 1	Entretiens semi- directifs d’une heure à une heure trente environ auprès de 10 personnes impliquées dans le processus budgétaire	Guides d’entretiens
Etape 2	Recherche d’informations en interne ou externe	Documents internes : budgets des filiales ou sites; comptes rendus de réunions budgétaires Documents externes : rapports d’activités, articles de presse
Etape 3	Analyse de réseau social auprès de 12 membres de l’entreprise	Questionnaire sociométrique
Etape 4	Entretiens d’approfondissement avec le contrôleur de gestion et le directeur des ressources humaines	Guides d’entretiens

Tableau 19 – Les étapes méthodologiques de l’étude de cas exploratoire

Les caractéristiques, apports et limites de ces différentes approches préalables du lien transversalité-systèmes budgétaires appellent une analyse plus détaillée.

1.1. L’approfondissement de l’approche des liens entre transversalité et procédures de contrôle : les enquêtes préliminaires

L’enquête par entretiens exploratoires (1.1.1) ainsi que la pré-enquête par questionnaire (1.1.2) avaient pour but de vérifier la légitimité d’une recherche portant sur les liens existants entre la transversalité et les systèmes budgétaires, et de mieux positionner les termes de cette recherche dans le débat sur la transversalité organisationnelle en général, du contrôle de gestion en particulier. Le protocole de recherche s’est révélé, de ce point de vue, à la fois praticable et efficace.

1.1.1. L’enquête par entretiens semi-directifs

L’objectif poursuivi de l’enquête par entretien était d’abord de vérifier la portée pratique de la question de recherche (F. Wacheux, 1996). Des contrôleurs de gestion ont donc été conduits à discuter du thème de la transversalité dans leurs organisations, et des liaisons entre cette transversalité d’une part, les systèmes de contrôle et de mesure de la performance d’autre part. Le but de ces démarches était de chercher dans quelle mesure l’adéquation des systèmes de contrôle aux découpages transversaux constitue une préoccupation effective des contrôleurs, et, dans l’affirmation, quels sont les moyens concrets permettant de répondre à cette préoccupation.

1.1.1.1. La mise en œuvre des entretiens exploratoires

Des entretiens semi-directifs ont été conduits en vue d’approfondir et préciser la problématique. Au cours de ces entretiens, il a été veillé à mettre en pratique les règles de

conduite d’entretiens décrits par Quivy et Van Campenhoudt⁴¹ (1988), de manière à assurer la pertinence de la méthode et à couvrir les thèmes à explorer.

1.1.1.1.1. La légitimation de la méthode

Quivy et Van Campenhoudt (1988) soulignent que « *les entretiens exploratoires servent à trouver des pistes de réflexion, des idées et des hypothèses de travail, non à vérifier des hypothèses préétablies* » (p.61). Tel était bien notre cadre de recherche puisque le champ théorique sur le sujet était relativement neuf.

Il s’agissait en fait, dans un premier temps, de « **cerner les pratiques de contrôle de gestion, dans un contexte de transversalité** », et plus précisément de chercher dans quelle mesure les responsables se préoccupent de la représentation et du contrôle de la création de valeur par les processus internes et transversaux à l’organisation. Une question aussi large ne pouvait être étudiée que sur la base d’entretiens exploratoires, permettant de mieux comprendre les préoccupations des contrôleurs de gestion et des directeurs financiers sur le sujet⁴². En particulier, la question de l’identification des processus internes et des interactions critiques au sein de processus a été abordée. Il paraissait en effet nécessaire de vérifier la pertinence concrète de ce type de problématique et des questions associées. Pour conduire des investigations sur ce point, la méthode des entretiens exploratoires semi-directifs semblait à priori être la mieux adaptée. En outre, la mise en œuvre d’entretiens semi-directif se justifiait en raison du caractère relativement spécifique et spécialisé du sujet. Ainsi, en interrogeant les contrôleurs de gestion et directeurs financiers sur des thèmes tels que « l’identification des processus ou des activités », « les systèmes de mesure et de suivi de la performance » ou « la création de valeur par les processus », il a été possible de recentrer par la suite l’étude sur le thème de la transversalité dans les systèmes budgétaires. Le cheminement de la problématique et de la formulation de la question de recherche peut être résumé de la façon suivante (figure 16) :

⁴¹ S’appuyant sur les travaux de Rogers (1942) et de Pagès (1970), Quivy et Van Campenhoudt (1988) décrivent les principaux traits de l’attitude de l’interviewer : l’interviewer doit s’efforcer de poser le moins de questions possibles ; il doit s’efforcer de formuler ses interventions d’une manière aussi ouverte que possible ; il doit s’abstenir de s’impliquer lui-même dans le contenu de l’entretien ; il doit veiller à ce que l’entretien se déroule dans un environnement et un contexte adéquats ; il est indispensable d’enregistrer les entretiens.

⁴² Contrôleurs de gestion et directeurs financiers constituent en l’occurrence des « témoins privilégiés ». Leur position dans l’organisation devrait leur conférer une bonne connaissance du problème (Quivy et Van Campenhoudt, 1988).

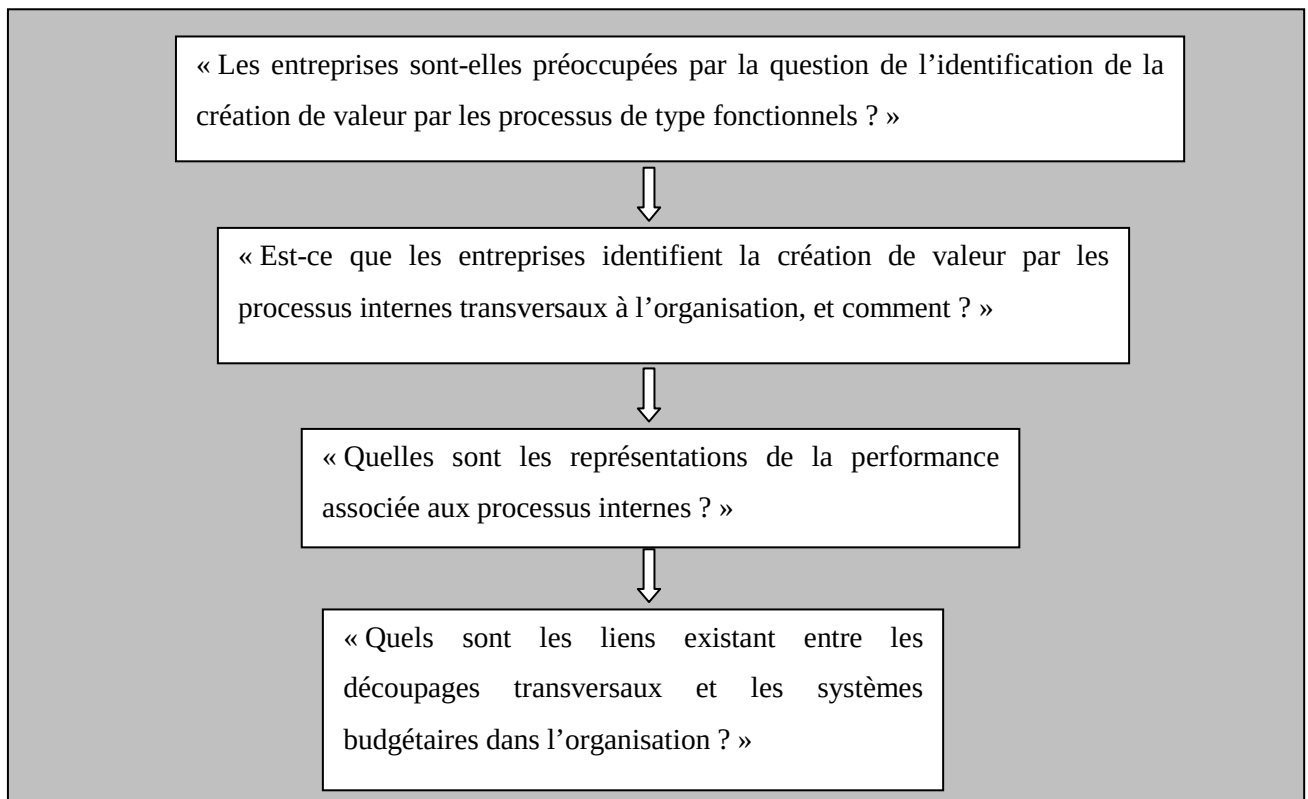


Figure 16 – L’articulation des thèmes exploratoires initiaux

Les motivations à la base des recentrages des thèmes abordés sont exposées dans la partie relative au traitement des entretiens.

1.1.1.1.2. Le choix des thèmes abordés au travers de l’enquête

Les thèmes abordés étaient associés au domaine du contrôle de gestion et de la finance d’une part, à celui de l’organisation d’autre part. A l’origine, l’objet de la recherche exploratoire était de chercher dans quelle mesure les découpages transversaux avaient un impact sur les systèmes de contrôle de gestion. Par ailleurs, il s’agissait d’étudier dans quelle mesure la performance dégagée par un processus ou un ensemble de processus était appréhendée. Comme il l’a été précisé précédemment, les entretiens non directifs ont été écartés à cause du caractère relativement spécifié du sujet. Il aurait en effet été probablement difficile pour un contrôleur ou un directeur financier de parler d’emblée de processus, de découpages par activités ou de création de valeur sans être orienté sur ces thèmes. Des grilles d’entretiens constituées essentiellement des thèmes à aborder au cours de chaque entretien ont alors été construites et utilisées.

▪ Les grilles d’entretiens :

Plusieurs grilles d’entretiens ont été construites autour de mêmes thématiques, en relation avec la fonction de l’interlocuteur (contrôleur de gestion ou directeur financier), et avec le secteur d’activité de l’entreprise (entreprise industrielle ou de service). De plus, les derniers entretiens ayant été recentrés autour des systèmes budgétaires de l’entreprise, une nouvelle grille a été construite. A total, quatre grilles ont été constituées afin de mener à bien les entretiens. Soit en résumé :

Grille	Personne rencontrée	Secteur d’activité	Thème principal	Commentaires
1	Contrôleur de gestion	Entreprises de services : banques	Représentation des processus dans les services fonctionnels (ex : les systèmes d’information)	Semi – directif, voire non directif
2	Contrôleur de gestion	Entreprises industrielles	Thèmes plus généraux liés au découpage et à la mesure de la performance	Même grille que 1, mais plus générale dans les entreprises industrielles
3	Directeur financier	Entreprises industrielles	Thèmes plus généraux liés au découpage et à la mesure de la performance	Même grille que 2, mais adaptée aux directeurs financiers (inclut des aspects d’indicateurs financiers)
4	Contrôleur de gestion	Entreprises industrielles	Thèmes des systèmes budgétaires et de la transversalité	Grille davantage directive, recentrée sur la question de recherche

Tableau 20 – Les grilles d’entretiens et leurs caractéristiques

Les grilles d’entretien sont présentées de manière détaillée en annexes 1.1. à 1.4.

▪ Les thèmes abordés :

Ces interlocuteurs ont ainsi pu être conduits à parler progressivement du thème central des entretiens exploratoires : « **la transversalité dans les organisations et sa prise en compte dans les pratiques de contrôle de gestion** » (figure 17).

Thème abordé :

Exemple de question posée :

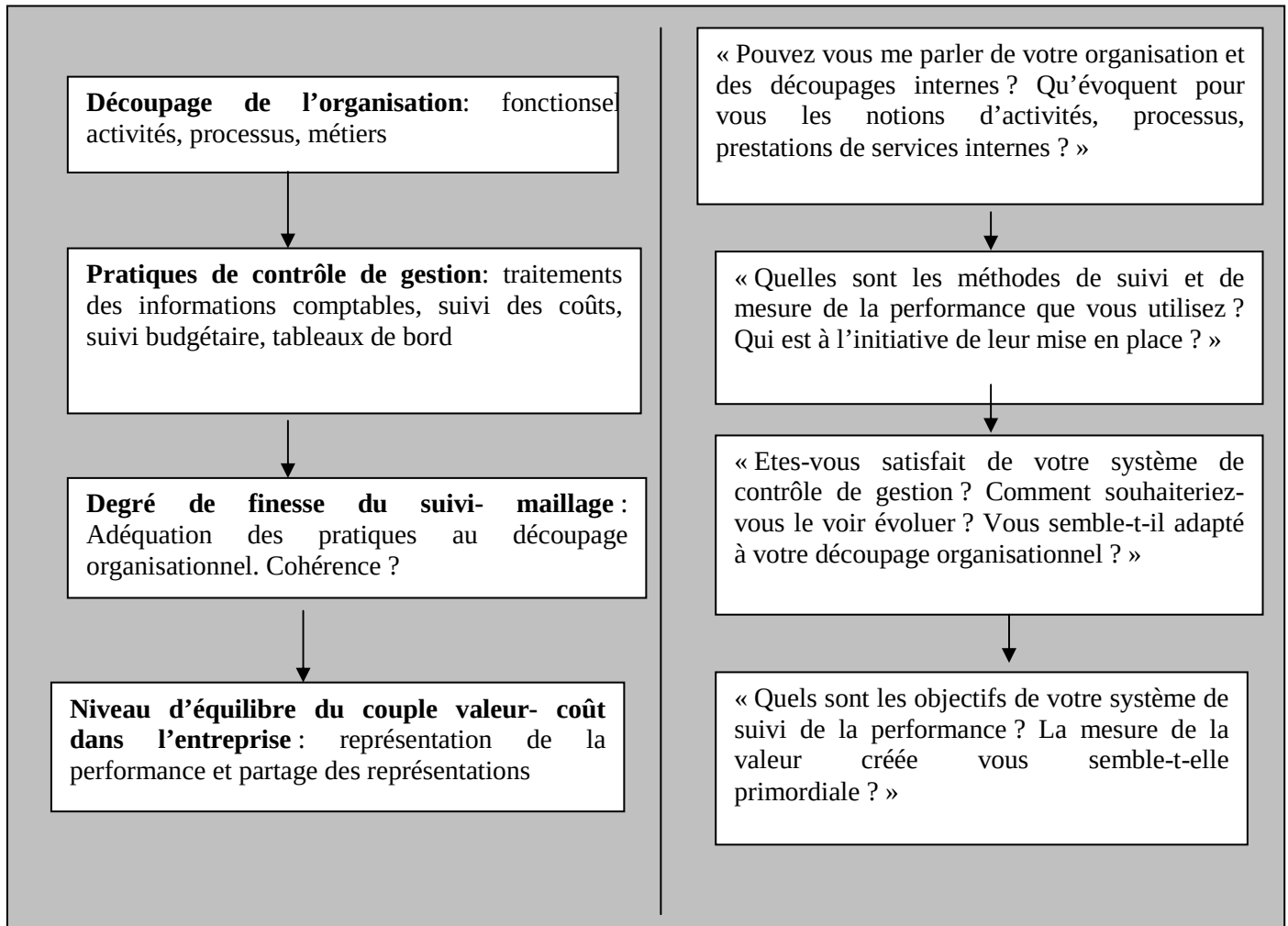


Figure 17 – Des exemples de liens thème abordé- question posée au cours des entretiens

Ces quatre thèmes génériques ont été abordés au cours de chaque entretien. Il était évidemment souhaitable de suivre la même trame pour chacun des entretiens, afin de pouvoir mieux en analyser leur contenu par la suite. Cependant, les interlocuteurs ont parfois orienté l'entretien vers des thèmes non initialement prévus, ce qui a nécessité par la suite un traitement « ajusté » à chacun.

1.1.1.2. La conduite et les traitements de l'enquête par entretiens

Compte tenu de l'objectif de la démarche -entretiens d'abord diversifiés, recentrés ensuite sur les activités industrielles- le dépouillement des entretiens a été conduit en partie de manière systématique à l'aide d'un logiciel d'analyse lexicale.

1.1.1.2.1. Le choix d’un recentrage sur les activités industrielles

Des entretiens d’une durée d’une heure à une heure trente ont été réalisés sur une période d’un an environ. Les entreprises d’appartenance des interlocuteurs ont relevé d’activités variées, puis exclusivement industrielles, comme le montre le tableau suivant :

Entreprise	Domaine d’activité	Fonction de l’interlocuteur	Date
E1	Banque	Contrôleur de gestion	Mai 2000
E2	Banque	Contrôleur de gestion	Juillet 2000
E3	Banque	Contrôleur de gestion	Juillet 2000
E4	Hybride : presse	Contrôleur de gestion	Septembre 2000
E5	Industriel	Contrôleur de gestion	Septembre 2000
E6	Industriel	Contrôleur de gestion	Octobre 2000
E7	Industriel	Directeur financier	Novembre 2000
E8	Industriel	Contrôleur de gestion	Janvier 2001
E9	Hybride : logistique	Contrôleur de gestion	Avril 2001
E10	Industriel	Contrôleur de gestion	Juillet 2001
E11	Hybride : presse	Contrôleur de gestion	Juillet 2001

Tableau 21 - L’échantillon des entreprises rencontrées

Dans un premier temps, des personnes appartenant au secteur bancaire ont été rencontrées. La recherche a ensuite été recentrée sur le secteur industriel, en s’adressant également à des contrôleurs de gestion de secteurs « hybrides » tels que la presse ou la logistique. Le choix du secteur industriel qui a suivi se justifie de la façon suivante :

- Il s’agissait tout d’abord d’ « approcher » des processus, un processus étant compris comme *« un enchaînement d’activités liées entre elles par des flux d’information (ou de matière porteuse d’information (...)) organisées en vue de fournir un bien matériel ou immatériel important et bien défini »* (Lorino 1995, p.55). Les activités peuvent bien entendu être définies par des flux d’informations, et aboutir à une prestation immatérielle. Ainsi, les personnes rencontrées dans le secteur bancaire sont actuellement confrontées aux problèmes de définition d’activités et de processus. Mais, dans ce type d’entreprise l’approche processus se révèle difficile à mettre en œuvre, compte tenu du caractère « non palpable » des activités de services. Au contraire, dans des entreprises à caractère industriel, les activités et les processus peuvent être définis à partir des flux physiques associés aux circuits de production plutôt que des flux d’informations.

- Enfin, dans les entreprises à caractère industriel, le système de contrôle repose généralement sur un système de calcul des coûts relativement sophistiqué. Il n'en est pas toujours ainsi dans les entreprises de services « hybrides », en raison justement de la multiplicité de flux à approcher. Les entreprises industrielles paraissent ainsi susceptibles d'être plus avancées dans la voie de l'intégration de la transversalité à leur système de contrôle de gestion en général, et à leur système budgétaire en particulier. C'est donc vers elles que s'est recentré le travail d'enquête.

1.1.1.2.2. *Un traitement par analyse thématique*

La méthode de traitement des entretiens est celle de l'analyse thématique (Bardin, 1998), qui a été soutenue par l'utilisation du logiciel Sphinx Lexica. Celui-ci a en effet permis de repérer les principaux thèmes évoqués grâce à sa fonction de comptage. Certains entretiens ont pu être enregistrés, d'autres non. Au total, onze entretiens ont cependant été intégralement retranscrits. Puisqu'il s'agissait d'une enquête exploratoire, une analyse thématique a été retenue, en suivant un découpage séquentiel (Bardin, 1998). De plus, la mise en œuvre d'une analyse lexicale a permis d'éliminer certains biais liés à la subjectivité du chercheur. L'analyse s'est appuyée sur l'utilisation des fonctions de lemmatisation, de réduction et de comptage des mots proposées par le logiciel Sphinx Lexica.

▪ *L'utilisation préalable du logiciel Sphinx lexica*

M.L. Gavard-Perret et J. Moscarola (1998) précisent que « *l'analyse lexicale, fondée sur un ensemble de statistiques plus ou moins élaborées, peut, en fait, servir à deux objets différents : la découverte des énoncés et le repérage des modèles d'énonciation* » (p.32). L'utilisation de ce logiciel offre l'avantage de mettre en avant les termes les plus cités, avec le nombre d'occurrences pour chaque mot, grâce à sa fonction de comptage. Après élimination des « mots-outils » et lemmatisation du texte, les principaux thèmes abordés ont pu être mis en évidence avec une certaine objectivité, ce qui a facilité l'analyse de contenu qui a suivi. En effet, « *les statistiques lexicales n'étant que des outils au service de la description et de l'analyse, ce sera donc au chercheur de repérer le niveau d'utilisation approprié des statistiques lexicales et d'aller chercher dans les corpus théoriques existants (linguistique, sémiotique, sémantique, etc) la matière capable de l'aider à analyser les statistiques textuelles obtenues* » (M.L. Gavard-Perret & J. Moscarola, 1998, p.33). Cette méthode permet

l’analyse « à plat » de l’énoncé, facilitant de ce fait la mise en avant des thèmes de façon systématique et objective. Elle peut, de plus, conduire à une production de données pouvant mener au test d’hypothèses de recherche. Cependant, l’utilisation de la statistique lexicale n’est pas exempte de risques, liés au double sens de certains mots. Cela implique alors des allers-retours avec le texte et la vérification des thèmes dégagés en parallèle avec les grilles d’entretiens. Ces précautions étant prises, le logiciel Sphynx Lexica a alors permis de **préparer les analyses thématiques**, c'est-à-dire d’identifier les thèmes associés aux entretiens.

- L’analyse thématique des entretiens

La méthode d’analyse thématique et séquentielle de L. Bardin (1998) a été appliquée. Elle consiste, entretien par entretien, à dégager les principaux thèmes abordés tout en faisant apparaître les caractéristiques associées au thème central, et à mettre en avant les « séquences » de l’entretien. Au final, il a été possible de faire apparaître, pour chaque entretien, l’ossature structurelle qui permet de « *simplifier la complexité de l’entretien par une structure de base, exprimant le squelette (...) d’une narration* » (Bardin, 1998, p.108) autour de laquelle s’organise l’entretien. Il n’a pas été utilisé de règles de codages particulières, étant donné le caractère fortement exploratoire des entretiens et leur hétérogénéité, du moins au début de l’étude. A titre d’exemple, les annexes 1.5 à 1.7 présentent une analyse thématique d’entretien, d’ossature thématique ainsi que les 242 mots les plus fréquents de l’index issu de l’entretien E7. Au regard de ce traitement, les termes « valeur », « activités », « informations » ...qui étaient les plus cités ont conduits à recentrer l’analyse et à orienter l’étude thématique autour de thèmes fédérateurs.

Ce premier travail exploratoire de validation et de définition de la problématique des liens entre transversalité et systèmes budgétaires a été prolongé et complété par une pré-enquête auprès de membres de l’Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de gestion (DFCG) groupe Languedoc Roussillon.

Conclusion 1.1.1. :

Cette première étape de recherche exploratoire s’est avérée positive. Elle a en effet permis de recentrer le sujet à la fois du point de vue du thème abordé, celui de la transversalité

et des systèmes budgétaires, et de celui du terrain de recherche envisagé : celui des entreprises industrielles. Cette étape a par ailleurs constitué une première approche des liens transversalité-systèmes budgétaires et aidé à affiner la question de recherche ainsi que la formulation de propositions générales de recherche. En outre, elle a permis d’orienter les recherches théoriques.

1.1.2. La pré-enquête par questionnaire

L’objectif de cette pré-enquête était de mieux cerner les pratiques de contrôle de gestion d’entreprises de moyenne taille situées dans la région Languedoc Roussillon. Il s’agissait toujours de faire émerger d’hypothétiques liens entre des structures transversales et des outils de contrôle tels que les systèmes budgétaires. De plus, l’étude avait pour objet de compléter l’analyse par entretiens en ciblant les questions sur des aspects plus directement « instrumentaux » que ceux abordés au travers des interviews. Le questionnaire a été administré aux répondants au cours d’une réunion de l’association durant le mois d’octobre 2001, et communiqué aux absents par courrier électronique⁴³. Les pratiques de contrôle de gestion de 13 entreprises de la région Languedoc- Roussillon ont ainsi pu être étudiées de manière relativement précise et homogène.

1.1.2.1. Le choix des thématiques de la pré-enquête

Il s’agissait d’une part de confirmer la pertinence de la problématique, d’autre part de préciser certaines caractéristiques de contrôle. D’où la construction d’un questionnaire en fonction de critères rigoureux et de choix de thèmes bien précis.

1.1.2.1.1. Les principes de construction du questionnaire de pré-enquête

Le questionnaire a été construit en suivant les recommandations préconisées par Y. Evrard, et *al.* (1997) :

⁴³ Un compte rendu officiel a été présenté lors d’une réunion ultérieure de la DFCG régionale, au mois de mars 2002. Il figure en Annexe 1.8.

- La progressivité des questions

« Il s’agit de commencer le questionnaire en posant des questions générales (relativement neutres et faciles) et de centrer progressivement l’interrogation sur des questions plus précises et plus difficiles. » (Y. Evrard & al., 1997, p.252). Aussi, l’enquête débute par des questions larges concernant l’organisation, les systèmes budgétaires et le nombre de contrôleurs dans l’entreprise.

- Le Plan de questionnaire

« Le questionnaire interactif formalise un processus psychologique dont le déroulement est réfléchi et logique » (p252). Ce questionnaire avait pour objectif de fournir une vision « rapide » des pratiques de gestion d’entreprises de moyenne taille. De plus, parce qu’il était exploratoire et parce que la plupart des personnes y ont répondu sur place⁴⁴, le questionnaire se devait d’être bref et synthétique. Ainsi, trois questions générales et un tableau de positionnement des pratiques de contrôle de gestion ont été soumis aux répondants. En outre, la question de la satisfaction des répondants relative à l’utilisation des instruments a été sommairement abordée.

- L’introduction de questions filtres

« Les questions filtres permettent de segmenter l’échantillon en posant certaines questions à une partie seulement de l’échantillon » (p252). Concernant les pratiques de contrôle de gestion, il a été tout d’abord demandé aux répondants s’ils utilisaient les instruments suggérés. Dans l’affirmative, ils étaient renvoyés à la question des degrés de satisfaction. Dans la négation, ils étaient renvoyés à des questions relatives aux causes de non- utilisation (Est-ce que l’instrument n’était pas adapté ; autre raison ; pensaient-ils le faire ?).

- La fiche signalétique

En fin de questionnaire, une fiche signalétique permet de caractériser l’échantillon, le répondant et l’entreprise.

⁴⁴ Le questionnaire a été administré au cours d’une réunion DFCG Languedoc – Roussillon.

1.1.2.2.2. Les principaux thèmes du questionnaire

A l’issue des entretiens exploratoires, quatre grands thèmes susceptibles d’influencer les liens entre transversalité et systèmes budgétaires émergeaient des analyses. Ils ont été approfondis au moyen de la pré-enquête par questionnaire.

- *La structure organisationnelle*

Le premier des thèmes abordé était lié à la structure organisationnelle. L’idée était de chercher quels types de découpages sont mis en place dans les entreprises (hiérarchico-fonctionnels, transversaux...), afin de pouvoir porter un jugement sur l’hypothétique congruence entre objets de mesure (unités, activités...) et instruments de mesure mis en œuvre dans le cadre du contrôle.

- *Les caractères généraux des pratiques de contrôle de gestion*

Le second thème visait à caractériser les pratiques de contrôle de gestion. Les questions soulevées portaient à la fois sur des instruments de suivi et de contrôle « classiques », (coûts complets, coûts standards, tableaux de bord,...) et sur l’utilisation d’instruments réputés plus « sophistiqués » ou intégrés (Economic Value Added, méthode d’analyse de la valeur, tableaux de bord prospectifs, suivi budgétaire par activités ou processus,...). Autrement dit, il s’agissait de chercher si les entreprises étaient plutôt positionnées dans des schémas « classiques » (suivi des coûts, par fonction...) ou dans des schémas « évolués » (intérêt pour la valeur créée, suivi par activités et processus...).

- *Le degré de satisfaction des utilisateurs des instruments de contrôle*

Le troisième thème abordé a été celui de la satisfaction relative aux instruments de gestion utilisés. Il a été demandé aux répondants d’évaluer leur degré de satisfaction sur des échelles de Likert. Il s’agissait notamment de chercher si l’une des méthodes se montrait « atypique » par rapport aux autres et si oui, dans quel contexte.

- *La transversalité*

Enfin, le dernier thème était relatif à la transversalité. Il a été abordé sur la base de questions liées à la structure (découpages fonctionnels ou par activités, processus...), ainsi qu’aux pratiques de contrôle de gestion (utilisation des tableaux de bord stratégiques ou des budgets par activités et processus). L’objectif était de positionner les entreprises par rapport à des

schémas de structure classique et/ou transversale, et à l’utilisation d’instruments de contrôle classiques et/ou transversaux.

1.1.2.2. Les caractéristiques de l’échantillon et le questionnaire de pré-enquête

Sur ces bases d’investigations, il a été possible de recueillir par questionnaire des données relatives à un échantillon de 13 personnes.

1.1.2.2.1. L’échantillon de la pré-enquête

Les entreprises interrogées sont pour la majorité des entreprises industrielles (9/13), de taille moyenne ou grande, comptant plus de 200 salariés. Ces entreprises sont situées dans des secteurs d’activités relativement stables.

Secteur d’activité	Nombre d’entreprises
Autres industries extractives	1
Industries alimentaires	4
Industries textiles	1
Travail du bois et fabrication d’articles en bois	1
Edition, imprimerie, reproduction	1
Fabrication machines et équipements	1
Logistique	1
Transports	1
Assurances	2
Total	13

Tableau 22 – Les secteurs d’activités des entreprises

Effectif dans l’entreprise	Effectif
0-49 personnes	1
50-99	0
100-199	0
200-499	4
500-1000	3
1000 et +	3
Non communiqué	2
Total	13

Tableau 23 – La taille des entreprises interrogées

Cette variété d’entreprises apparaît suffisante pour permettre de vérifier les principales observations réalisées sur la base des entretiens exploratoires. Ces entreprises sont en effet à majorité industrielles, et de moyenne ou grande taille (au moins 10/13 ont un effectif supérieur à 200). Ce travail, qui se veut également exploratoire, ne constitue qu’une étape dans la recherche générale, et ne peut donner lieu qu’à des pistes de recherche pour une étude plus en profondeur. Il sera donc complété par d’autres méthodes de recherche appropriées à l’exploration du thème des liens entre transversalité et systèmes budgétaires.

1.1.2.2.2. Le questionnaire de pré-enquête :

Le questionnaire suivant a été adressé aux entreprises :

ETUDE DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION

1. Votre entreprise est divisée en :

- ☐ 1. subdivisions ou unités autonomes ☐ 2. fonctions
☐ 3. activités

Si « activités », donner un exemple : _____

Indiquez les réponses en cochant une ou plusieurs cases

2. Votre entreprise compte un contrôleur de gestion :

- ☐ 1. pour toute l'entreprise ☐ 2. par unité
☐ 3. par fonction ☐ 4. par activité

Indiquez les réponses en cochant une ou plusieurs cases

3. Vous élaborez des budgets par :

- ☐ 1. fonctions ou centres de responsabilité ☐ 2. activités
☐ 3. processus ☐ 4. projets
☐ 5. autre (préciser)

Indiquez les réponses en cochant une ou plusieurs cases

4. Utilisez-vous les méthodes suivantes ?

Type de méthode	Si vous l'utilisez, quel est votre degré de satisfaction ? (1=min, 5=max)	Si vous ne l'utilisez pas : (Cocher une réponse)			Si « autre » : préciser
		Vous pensez le faire	Elle ne paraît adaptée	vous pas	
Méthode des coûts complets	1 2 3 4 5				
Méthode des coûts à base d'activités (ABC)	1 2 3 4 5				
Coûts standards et calculs d'écarts	1 2 3 4 5				
Calcul de marges intermédiaires (par produits, activités...)	1 2 3 4 5				
Calcul d'EVA (Economic Value Added)	1 2 3 4 5				
Calcul de retour sur Investissement	1 2 3 4 5				
Tableaux de bord par fonctions	1 2 3 4 5				
Tableaux de bord stratégiques	1 2 3 4 5				
Méthode d'analyse de la valeur	1 2 3 4 5				
Suivi budgétaire par fonctions ou centres de responsabilités	1 2 3 4 5				
Suivi budgétaire par activités	1 2 3 4 5				
Donner un exemple d'activité :					
Suivi budgétaire par processus	1 2 3 4 5				
Donner un exemple de processus :					
Autre méthode : (préciser)					

Fiche signalétique :

Identification de l'entreprise :

Nom :
Adresse :
Téléphone et fax :

Identification du répondant :

Nom :
Prénom :
Fonction :

Statut de l'établissement :

Etablissement unique :
Siège social d'une entreprise : (si oui, nombre de filiales)
Filiale d'une entreprise : (si oui, quel est le siège social ?)

Date de création de l'entreprise :
Effectif 2000 :
Effectif 2001 :

Structure juridique :
Société cotée : (si oui, préciser le type de marché)
Chiffre d'affaires réalisé en 2000 :
Chiffre d'affaires réalisé en 2001 (prévision) :

Figure 18 - Le questionnaire adressé aux entreprises lors de la pré-enquête DFCG

Ce questionnaire répond donc aux critères précédemment énoncés : simplicité, caractère exploratoire, donc ambitions limitées. Il reprend cependant les thématiques antérieurement exprimées et permet de former une première idée de la pertinence et des contours d’une étude des liens entre transversalité et systèmes budgétaires.

Conclusion 1.1. :

D’une certaine manière, ces premières démarches exploratoires avaient pour but d’évaluer le degré d’émergence de la transversalité dans les préoccupations des responsables d’une part, dans l’organisation et dans les pratiques de contrôle de gestion d’autre part. Il s’agissait notamment de chercher si la transversalité en contrôle de gestion débouche sur des découpages et sur un maillage spatial par activités et par processus, et si réciproquement elle est associée à une relative interactivité dans l’utilisation des systèmes budgétaires (R. Simons, 1987, 1990, 1995).

L’étude exploratoire de ces questions paraissait pouvoir être efficacement amorcée sur la base des entretiens semi- directifs et de la pré-enquête par questionnaire. Cependant, pour aller plus avant dans l’analyse des processus d’interaction associés à la procédure budgétaire, il est apparu nécessaire d’approfondir le cas particulier d’une entreprise particulièrement sensibilisée aux problèmes de transversalité.

1.2 L’amorce d’une analyse approfondie des interactions associées aux systèmes budgétaires : l’étude de cas

Le second volet de l’étude exploratoire est fondé sur une étude de cas, rejoignant en cela l’idée d’une recherche de type qualitative déductive (K.M. Eisenhardt, 1989) ou qualitative inductive (B.G. Glaser & A.L. Strauss, 1967). Cependant, même dans un contexte exploratoire, il est difficile de « *faire table rase des connaissances pré- existantes* » (B.G. Glaser & A.L. Strauss, 1967) et la démarche reste bien entendu « *plus itérative qu’inductive pure* » (M. Hlady-Rispal, 2000, p.67). Aussi, bien que ses observations soient issues du terrain, le chercheur est constamment rappelé par la théorie. Il est ainsi conduit à revoir les propositions de recherche initialement énoncées, au fur et à mesure que son investigation de terrain progresse. Ce type de recherche est qualifié par A.C. Martinet (1990) de « *balancier permanent entre observation et abstraction, entre théorique et opératoire* ». L’étude de cas a donc été réalisée avec un objectif d’approfondissement des liens problématiques entre budgets et phénomènes de transversalité. Le but était en particulier d’observer les jeux d’interactions associés à la procédure budgétaire, ces jeux apparaissant comme signes possibles de la transversalité au sein d’une entreprise mettant en place des budgets axés sur les processus ou les activités.

Ces considérations expliquent le déroulement de l’étude de cas **(1.2.1)** et le recours à une méthodologie fondée sur l’analyse de réseau **(1.2.2)**, le tout ayant finalement contribué à préciser la question de recherche.

1.2.1 La conduite et le déroulement de l’étude de cas

L’étude de cas a débuté sur la base de certains entretiens précédemment présentés. En effet, les entretiens E6 à E8⁴⁵ (contrôleur de gestion et directeur financier) s’adressaient à des interlocuteurs appartenant à la même entreprise. Cette organisation est apparue intéressante du fait de sa structure, et de la mise en place d’un système budgétaire orienté sur les activités au

⁴⁵ Voir description des entretiens tableau 21 page105.

moment même où les entretiens étaient réalisés. Une étude plus approfondie de ce cas a été alors entreprise. Avec l’accord de la direction générale, administrative et financière, il a été possible d’accéder à des documents internes et de mener des entretiens complémentaires utiles au travail de recherche. Ce travail a ensuite conduit à étudier **la question de la coordination des acteurs et des jeux d’interactions associés au processus budgétaire propre à l’organisation étudiée**. Cette question a été abordée à l’aide de méthodes issues de la sociologie telles que l’analyse de réseau social.

1.2.1.1 Les objectifs et les bases de l’étude de cas

L’étude de cas a progressivement évolué, au fur et à mesure que s’est précisée la question de recherche. Le cheminement de recherche et les bases méthodologiques de l’étude de cas sont présentés successivement.

- **L’évolution des objectifs de l’étude de cas**

Rappelons l’objectif initial de la recherche. Il s’agissait dans un premier temps d’approfondir la question des représentations de la création de valeur par les processus internes à l’organisation. Puisque les trois premiers entretiens constitutifs de l’étude de cas avaient été conduit dans le cadre de la première démarche exploratoire (série d’entretiens semi-directifs), ces entretiens sont liés à la problématique d’origine. Les premières investigations ont conduit à recentrer l’étude sur le thème des systèmes budgétaires en liaison avec les représentations potentielles des éléments de performance associés aux processus internes à l’organisation. Au fil des entretiens menés dans la première étape de l’étude exploratoire, il a été possible de constater en effet que les systèmes de mesure de la performance restaient fortement associés aux systèmes budgétaires⁴⁶. C’est pourquoi **la question de recherche a alors évolué vers l’étude des liens entre les découpages organisationnels transversaux et les systèmes budgétaires**.

La construction de la question de recherche au travers de cette étude de cas est schématisée ainsi :

⁴⁶ Voir chapitre 3.

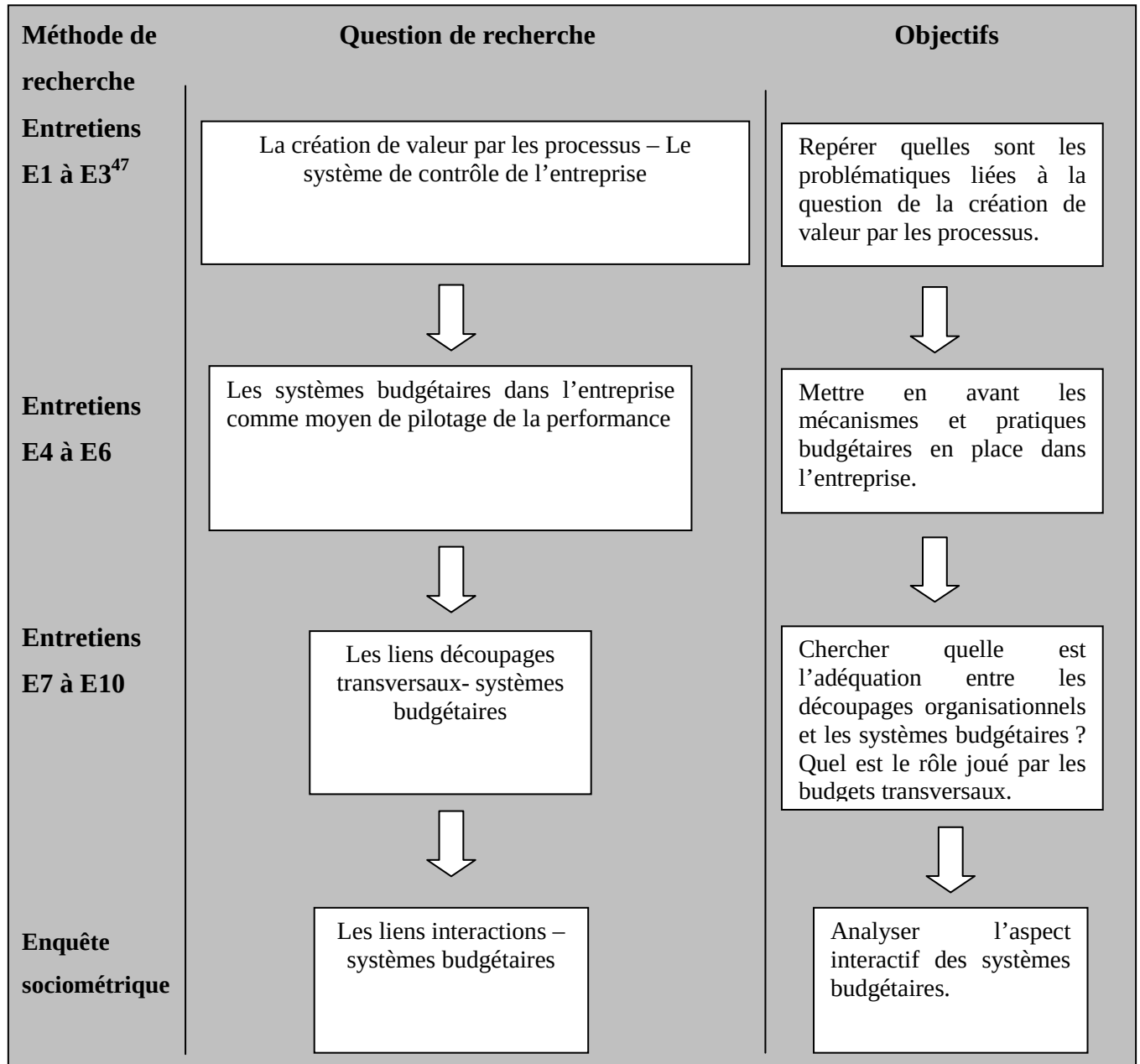


Figure 19 – L’évolution des objectifs de recherche au cours de l’étude de cas.

Cette étude de cas a donc été réalisée avec les principaux objectifs suivants :

⁴⁷ Ces entretiens ont en fait été conduits dans le cadre de la première étude exploratoire, fondée sur la réalisation d’entretiens semi-directifs. Cela explique le caractère encore général de la question de recherche et des objectifs de ces entretiens. Cependant, puisqu’ils ont été réalisés au sein de l’entreprise qui a fait l’objet de l’étude approfondie, il est apparu logique de les associer à l’analyse.

- Chercher dans quelle mesure il existe des approches de la transversalité dans les systèmes budgétaires, et quelles en sont les implications.
- Analyser l’aspect « interactif » des systèmes budgétaires.
- Les bases méthodologiques de l’étude de cas

Le choix des personnes rencontrées s’explique par la diversité et la complémentarité des points de vue recherchés.

Entretien	Statut de la personne rencontrée	Thème de l’entretien	Date	Durée
E1	Contrôleur de gestion	Le système de contrôle- Création de valeur par les processus	24.10.00	1h
E2	Directeur financier	La création de valeur par les processus	24.11.00	1h
E3	Contrôleur de gestion	Approfondissement de l’entretien E1	09.02.01	1h
E4	Contrôleur de gestion	Le système budgétaire	25.07.01	1h
E5	Consultant de l’entreprise	La mise en place du système budgétaire	10.10.01	1h
E6	Directeur commercial	La définition des budgets commerciaux	10.10.01	30 min
E7	Directeur financier branche	Le système de contrôle et budgétaire	10.10.01	30 min
E8	Directeur des ressources humaines	Les découpages structurels et l’identification de responsabilités	08.03.02	45 min
E9	Contrôleur de gestion production	L’identification des activités et processus	18.04.02	1h
E10	Directeur production	La définition des objectifs budgétaires	18.04.02	30 min
Entretiens divers	Personnels opérationnels : responsables de métiers et d’activités	La coordination dans l’entreprise (abordé dans le cadre de l’enquête sociométrique)	18.06.02	De 10 min à 30 min

Tableau 24 – Une synthèse des entretiens organisés au sein de l’entreprise étudiée

De plus, entre chacun des entretiens, des études documentaires ont pu être conduites au sein de l’entreprise. Il a également été possible de rencontrer à plusieurs reprises le contrôleur de gestion de manière informelle. Ainsi, une partie des informations a été recueillie de manière informelle, sans mettre toutefois en cause l’objectivité des observations, du moins dans le cadre d’interprétation retenu.

Type de document	Nature du document
Détail des budgets pour chacune des filiales ou sites	Interne
Compte rendus de réunions budgétaires	Interne

Rapport d’activité	Externe
Articles de presse relatant les principaux évènements de l’entreprise	Externe

Tableau 25 - Liste des documents utilisés pour les besoins de l’étude

Enfin, afin d’examiner plus spécifiquement les interactions associées au processus budgétaire, une analyse de réseau social a été conduite au sein de l’entreprise. Cette méthode de recherche a déjà été appliquée au domaine de la comptabilité et du contrôle (C. Chapman, 1995, 1998 ; S. Giordano, 2001) et de la stratégie (T. Froehlicher, 1998) au travers d’études de cas ou d’études empiriques. Dans le domaine du contrôle de gestion en particulier, elle a permis de mettre en évidence les réseaux d’activités internes aux organisations et les communications interfonctionnelles (C. Chapman, 1995, 1998).

L’ensemble de ces éléments a constitué les bases nécessaires à la réalisation de l’étude de cas. Les documents propres à l’entreprise ont en effet contribué à la compréhension de l’entreprise en question et des discours associés aux entretiens. Ils ont apporté des éclairages sur la procédure budgétaire en général, sur les maillages explicités et les membres impliqués dans le processus budgétaire en particulier.

1.2.1.2 La complémentarité de l’analyse des entretiens et de l’analyse de réseau social dans l’étude de cas

Les méthodes de recherche utilisées pour exploiter l’étude de cas ont conduit, dans un premier temps, à étudier l’entreprise de manière « globale », du point de vue de la question de recherche générale. Ces premières démarches ont ensuite appelé une analyse plus fine des interactions et réseaux sociaux directement associés à la procédure budgétaire.

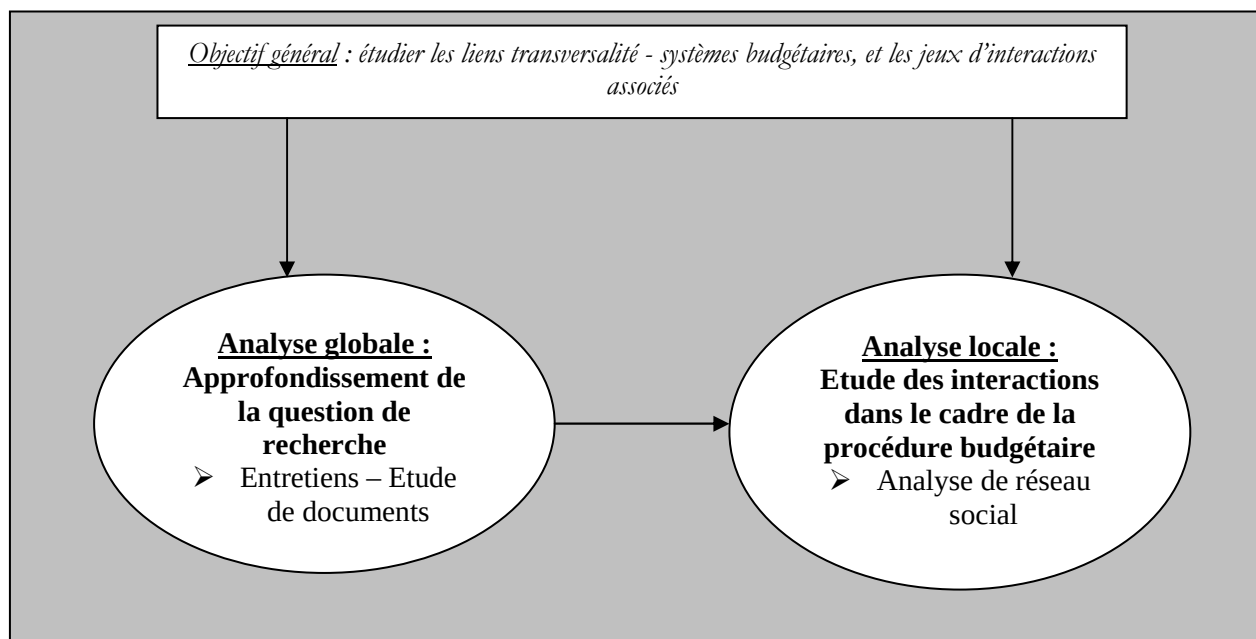


Figure 20 – Les méthodes de recherche utilisées dans l’étude de cas et leurs objectifs respectifs

Les deux méthodes utilisées (l’enquête par entretien et l’analyse de réseau) sont apparues comme des compléments indispensables. En effet, la seule conduite de l’analyse des entretiens pouvait difficilement permettre de juger du degré d’interaction dans l’entreprise et de la transversalité établie autour de la procédure budgétaire. L’analyse de réseau est alors apparue comme un complément judicieux de l’étude des entretiens. Et, réciproquement, l’analyse de réseau social doit être complétée de tout autre mode de collecte des données permettant d’affiner l’analyse. E. Lazega (1998) rappelle en effet que « *les données qualitatives sont indispensables pour développer les intuitions sur les relations entre acteurs en présence et les hypothèses sur la structure du système* ». Il précise que trois types de données doivent entrer en ligne de compte: « *les données sur les relations (ressources), sur les attributs des acteurs, ainsi que sur les comportements susceptibles d’être influencés par la position de ces derniers dans la structure relationnelle observée* » (p.18). De plus, la démarche de construction du réseau social est une démarche qui se veut inductive, mélangeant à juste titre les deux approches, celle issue des travaux en psycho-sociologie d’analyse de contenu des entretiens, et celle suggérée par les travaux sociométriques tels que l’analyse structurale. Enfin, les réseaux constituent les images mêmes de la transversalité, ce qui justifie leur analyse.

- **La méthode d’analyse des entretiens**

Les entretiens ont été étudiés sur la base de la méthode d’analyse de contenu à caractère thématique telle qu’elle a été mise en avant par L. Bardin (1998). Un dictionnaire thématique a été créé pour cela, permettant la mise en avant des 4 thèmes principaux que nous souhaitons analyser :

- l’identification des processus
- le maillage budgétaire
- la définition des objectifs
- la coordination et l’ajustement mutuel.

Cependant, il n’a pas été développé de sous-thèmes pour chacun des thèmes abordés dans le dictionnaire, compte tenu du caractère très général des thèmes et du caractère encore

exploratoire de l’étude. Par contre, concernant la thématique de l’ajustement mutuel, il était souhaitable de distinguer dans le dictionnaire deux sous-thèmes récurrents dès la première lecture des entretiens : celui de la complémentarité entre les systèmes budgétaires et l’ajustement mutuel, et celui de l’ajustement mutuel comme mécanisme de diffusion des objectifs.

Thème	Codage	Sous thème	Codage
L’identification des processus	IDE PRO	Pas de sous- thème récurrent	-
Le maillage budgétaire	MAIL BUDG	Pas de sous- thème récurrent	-
La définition des objectifs	DEF OBJ	Pas de sous- thème récurrent	-
L’ajustement mutuel	AJ MU	Complémentarité budgets – ajustement mutuel	AJ MU – COMP
		La décentralisation grâce à l’ajustement mutuel	AJ MU – DEC

Tableau 26 – Dictionnaire thématique pour l’analyse de contenu

- **L’utilisation de la méthode d’analyse de réseau comme mode de « décriptage » et d’analyse des interactions**

Afin de pouvoir observer de façon plus détaillée qu’au travers d’entretiens les relations et interactions présentes dans l’entreprise, un questionnaire portant directement sur les relations internes à l’organisation a été construit. Il devait permettre en particulier d’observer les interactions associées aux relations direction - personnel fonctionnel - responsables de métiers – chefs d’ateliers (ou activités). Il a été conçu de manière à permettre la réalisation de matrices d’adjacences, et de calculs sociométriques associés. Ce travail d’enquête sociométrique s’est ainsi appuyé sur un recensement de l’ensemble des relations existantes. Il s’agissait de pouvoir apporter des éléments de réponse à la question de l’identification des relations existantes et de leur sens, comme le montre l’exemple proposé figure 21.

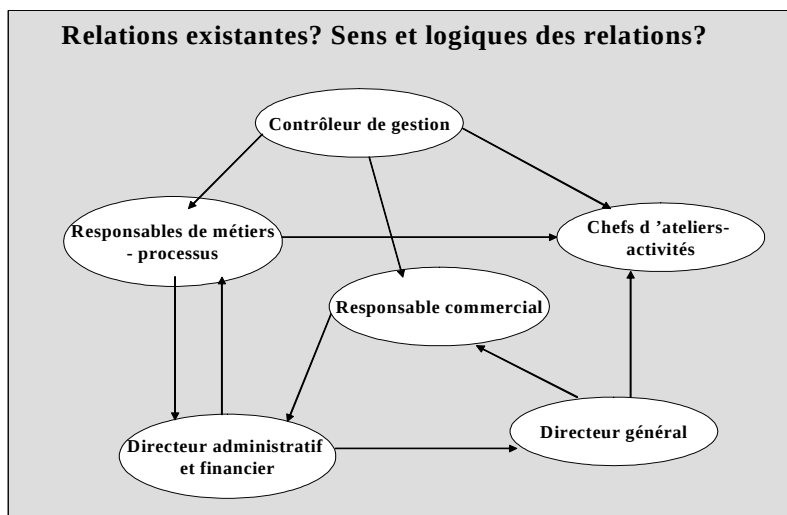


Figure 21 – Un exemple possible de coordination et de circuit de l’information dans la procédure budgétaire au sein d’un métier

Puisque la procédure budgétaire peut constituer par hypothèse un vecteur de transversalité, l’étude des liens existant entre la transversalité et les systèmes budgétaires fait appel à la notion d’interactions organisationnelles, c’est-à-dire aux relations entre acteurs. L’analyse de réseau constituait dès lors une méthode possible pour caractériser les interactions associées au processus budgétaire. La méthode d’analyse des réseaux sociaux, issue de la sociologie des organisations (M. Granovetter, 1973, P. Parlebas 1992, A. Degenne & M. Forsé, 1994, E. Lazega, 1998 ; J. Angot & E. Josserand, 2000) permet en effet d’explorer les relations interpersonnelles dans les organisations. De plus, l’analyse de réseau, ou sociométrie, elle-même appréhendée comme un mélange d’approches méthodologiques qualitatives et quantitatives, a pour objectif explicite selon son fondateur J.L. Moreno (1954)⁴⁸ de mesurer (metrum) le social (socius). De ce fait, elle fait appel à la fois à la mesure et la mathématisation, et au vécu social (P. Parlebas, 1992). C’est dans cette perspective qu’a pu être conduite l’analyse du réseau de relations⁴⁹ associé à la procédure budgétaire. Les résultats obtenus ont largement correspondu aux attentes initiales.

1.2.2 La mise en œuvre de l’analyse de réseau social

La réalisation de l’analyse de réseau social dans l’entreprise étudiée a nécessité la mise en œuvre des étapes suivantes : l’identification du réseau social, la réalisation de l’enquête sociométrique, l’établissement des matrices d’adjacences, enfin l’établissement de calculs nécessaires à l’analyse.

1.2.2.1 Les étapes préalables à l’analyse : choix d’un périmètre de réseau et questionnaire sociométrique

⁴⁸ Cité par Parlebas, 1992.

⁴⁹ Tous les traitements ont été réalisés à partir du logiciel Ucinet 5.0. (Borgatti, Everett et Freeman, 1999), Copyright © 1999, Analytic Technologies, Inc.

Le choix du périmètre du réseau correspond à la définition des personnes incluses dans l’analyse.

- **L’identification du réseau social**

L’étude du réseau social pose la question préalable de la définition du réseau et des relations à étudier. Généralement, on appelle générateurs de noms les moyens et différentes questions sociométriques à même de reconstituer le réseau social. En sociométrie, il est d’usage de procéder à une enquête préalable sous forme de questions visant à demander à chaque membre avec qui il travaille, en évitant de trop mettre en avant la subjectivité et les relations amicales entre les acteurs. Dans le cas observé, la réalisation d’entretiens au préalable avec les membres de l’entreprise a facilité la définition du réseau social à étudier. Ce réseau a ensuite été proposé au Directeur des Ressources Humaines qui a pu valider ou infirmer certains noms inclus dans le réseau social. Il a également été soumis au contrôleur de gestion qui connaissait bien l’étude, et qui a ainsi pu valider ce travail. Les personnes retenues dans le cadre de l’analyse étaient celles travaillant sur deux principaux métiers de l’entreprise (qui sont assimilés à des processus du fait de leur description⁵⁰), à savoir les métiers préparation et finition. De plus, le personnel fonctionnel d’encadrement tel que le contrôleur de gestion, le contrôleur de gestion de production, le directeur de production, le directeur financier, le responsable commercial et le directeur général branche ont été inclus dans l’analyse. Les entretiens avaient en effet permis d’observer que ces personnes là étaient directement ou indirectement liées au processus budgétaire.

Code	Fonction
A	Directeur Général
B	Directeur Administratif et Financier
C	Contrôleur de gestion
D	Responsable commercial
E	Directeur production
F	Contrôleur de gestion de production
G	Resp. Préparation - Métier M1
H	Resp. Finition - Métier M2
I	Resp Moulage - Activité 1.1

⁵⁰ L’ensemble des informations relatives à l’identification des métiers, et au fonctionnement de l’entreprise est présenté dans le chapitre 3.

I	Resp Marquage - Activité 1.2
I	Resp Lavage - Activité 1.3
J	Resp Personnalisation – Activité 2.1
K	Resp Satinage - Activité 2.2
L	Resp Emballage - Activité 2.3

Tableau 27 – Liste des membres retenus dans l’analyse du réseau

Les responsables de métiers et d’activités se positionnent ainsi sur l’organigramme :

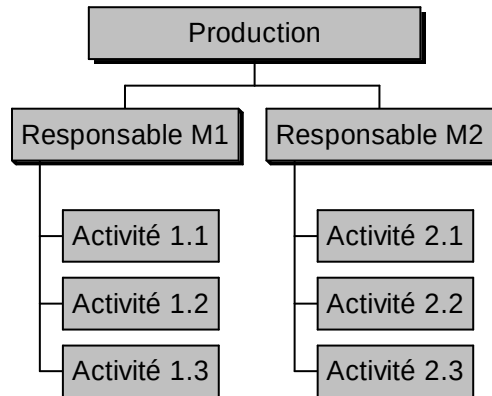


Figure 22- Les deux métiers intégrés au réseau social

Comme la personne responsable de l’atelier moulage (activité 1.1) était également responsable des ateliers usinage (activité 1.2) et lavage (activité 1.3), le réseau final a été constitué de 12 personnes et non de 14.

Une fois ce réseau identifié, un questionnaire sociométrique a été soumis à l’ensemble des répondants.

• Le questionnaire sociométrique

Construit de manière simple, le questionnaire sociométrique est distribué à un ensemble de personnes d’un groupe, auxquelles il est demandé d’apprécier leur relation avec les autres membres du groupe, dans le cadre de certaines situations de travail. Le chiffre « 0 » décrit l’absence de contact avec les autres membres du groupe, les nombres de 1 à 5 décrivant le degré d’intensité de la relation qu’ils ont. (1 étant le plus faible, et 5 le plus élevé). Il a donc été demandé à chacun des membres du réseau d’évaluer l’intensité de sa relation (de 0 à 5) avec les autres membres. La question de l’intensité des contacts au travers de quatre situations de travail a été posée :

- Lors de l’élaboration des budgets
- Lors du suivi budgétaire

- Lors de la révision budgétaire
- Dans les relations journalières

Le questionnaire a été construit sur la base de celui administré par C. Chapman (1995 ; 1998) et adapté au réseau social étudié. Il figure en Annexe 2.1. Dans sa thèse, C. Chapman (1995) s’intéresse en effet aux interactions entre les membres d’une même organisation participant au processus budgétaire. L’auteur interroge 26 managers, en leur demandant de répondre à 4 questions relatives aux relations qu’ils entretiennent avec les autres managers dans l’entreprise. La méthode utilisée par C. Chapman (1995, 1998) a été mobilisée dans cette étude de cas. La figure 23 présente le questionnaire utilisé :

Nom du répondant : A

1. Veuillez lister par ordre d’importance (1=le moins important, 5= le plus important) jusqu’à 5, les personnes avec qui vous travaillez le plus lorsque vous préparez les informations nécessaires à l’établissement du budget pour l’année à venir.

2. Veuillez lister par ordre d’importance jusqu’à 5, les personnes avec qui vous travaillez le plus lorsque vous contrôlez les résultats obtenus avec le budget précédent, pour expliquer les variations.

3. Veuillez lister par ordre d’importance jusqu’à 5 les personnes avec qui vous travaillez le plus lorsque vous révises vos prévisions budgétaires

4. Veuillez lister par ordre d’importance jusqu’à 5 les personnes avec qui vous travaillez le plus quotidiennement

1	Nom <i>A</i>				
2	Nom <i>B</i>	5	5	5	5
3	Nom <i>C</i>	0	0	1	1
4	Nom <i>D</i>	0	0	0	0

Figure 23 - Questionnaire à l’attention des membres supposés du réseau social (Source : adapté de C. Chapman, 1995)

D’un point de vue déontologique, la conduite de ce type d’enquête n’est pas toujours évidente, compte tenu des réticences suscitées par la réponse aux questions portant sur les relations au travail. Mais, dans le cas étudié, il n’a pas été rencontré de difficultés, car toutes les personnes auxquelles le questionnaire a été adressé avaient fait l’objet d’entretiens, à l’exception des chefs d’ateliers (ou d’activités). Concernant le personnel opérationnel, il a été

possible de réunir l’ensemble des membres dans une salle de l’entreprise, en prenant dix minutes pour expliquer rapidement que cette étude s’intégrait dans un travail de recherche, et qu’il n’émanait pas de la direction. Il a été par ailleurs précisé que l’objectif de l’enquête n’était en aucun cas de porter un jugement sur les répondants. Ces précisions étaient importantes afin de mettre les interlocuteurs en confiance et qu’ils puissent répondre en toute sincérité aux questions posées, et notamment à celles relatives aux relations entretenues avec leur hiérarchie. De plus, une note d’explication a été remise aux interlocuteurs (voir annexe 2.1).

Ce questionnaire permet, par la suite, de tracer la matrice des adjacences, tirant son nom du fait qu’elle contient des informations relatives aux acteurs dans le réseau, et à leur lien avec chacun des autres acteurs (C. Chapman, 1995). Des traitements statistiques issus de l’analyse des graphes peuvent ensuite être développés à partir de ces matrices.

1.2.2.2 De l’établissement des matrices d’adjacences aux mesures sociométriques

Les mesures sociométriques reposent sur l’établissement des matrices d’adjacences. Ces deux points seront présentés en suivant.

- **L’établissement des matrices d’adjacences**

A partir du questionnaire sociométrique, il est possible de tracer des matrices d’adjacences, représentant l’ensemble des réponses des individus. C’est sur la base de ces matrices que sont ensuite calculés et identifiés des éléments propres à l’analyse de réseau : centralités, sous-groupes cohésifs, densités. Par ailleurs, les matrices permettent de représenter le réseau social et l’ensemble des relations au travers du sociogramme. « *Le sociogramme se présente comme un schéma, comme un ensemble de lignes qui relie un ensemble de points. Une telle configuration est communément appelée un réseau* » (P. Parlebas, 1992, p.100). L’auteur ajoute: « *Nous appellerons réseau un ensemble de liaisons reliant les éléments d’un ensemble d’objets ou de personnes. Il s’agit donc de la double donnée, d’une part d’un ensemble d’éléments, d’autre part d’une relation ou de plusieurs relations portant sur les éléments de cet ensemble* » (1992, p.100). C’est donc la mise en évidence du réseau d’interactions qui est permise par l’élaboration du sociogramme.

Les matrices d’adjacences permettent de lire les relations entretenues par chaque individu avec les autres membres du groupe. Elles autorisent une lecture du degré d’intensité de cette relation et permettent en même temps un calcul de centralité. Après administration du questionnaire aux douze membres du réseau social étudié, les matrices d’adjacences relatives aux 4 questions posées ont été tracées.

Ces matrices sont utiles à la fois pour calculer des valeurs de centralité et donc repérer les acteurs centraux dans la procédure budgétaire, ainsi que pour l’identification des cliques. En outre, leur lecture apporte des éclairages à la compréhension et à l’interprétation des résultats obtenus.

- **Les calculs sociométriques nécessaires à l’analyse**

Lors de l’étude du réseau social, plusieurs niveaux d’analyse peuvent être retenus : le niveau individuel, le niveau relationnel et le niveau structural. E. Lazega (1998) donne les définitions suivantes des différents niveaux retenus :

- « *Au niveau structural, ou global, on cherche à décrire des ensembles sociaux entiers (par exemple des groupes de travail, des organisations, des communautés) et à les comparer. Cela exige des données de réseaux complets sur les différents types de relations dans la même population* » (E. Lazega, p.29). L’analyse structurale du réseau tel qu’il a été défini précédemment a été menée, c’est-à-dire auprès de 12 membres concernés par l’élaboration d’un budget, son suivi et sa révision ensuite.
- « *Au niveau relationnel, on se centre sur les caractéristiques des dyades (parfois aussi des triades ou des sous-structures intermédiaires de niveau plus élevé)* » (E. Lazega, p.30). Ce type d’étude a donc conduit à mettre en évidence les relations de réciprocité existantes entre les membres, et à examiner la structure des relations deux à deux ou en nombre limité. Il a été de ce fait possible d’étudier la structure des sous-groupes cohésifs ou cliques identifiés au sein du réseau principal, et ainsi de caractériser la cohésion associée à la procédure budgétaire.
- Enfin *au niveau individuel*, les mesures propres à chaque individu telles que la centralité ou le prestige ont été calculées. Elles permettent de voir dans quelle mesure les acteurs occupent une place centrale ou périphérique dans l’organisation.

- **La matrice d’adjacences** est une représentation matricielle des choix opérés par les interlocuteurs. Sur chacune des lignes, il est possible de lire les réponses des personnes interrogées. Lorsqu’il n’y avait pas de lien entre les personnes, un 0 est mentionné, le cas échéant l’intensité de la relation est exprimée par un nombre de 1 à 5 ; 5 étant le plus fort, et 1 le plus faible.

- **La centralité de degré** (C_d) a pour objet d’évaluer la position d’un individu à partir de son nombre de connexions aux autres. Elle permet de repérer quels sont les acteurs les plus centraux dans l’organisation, et caractérise la relation directe avec les autres acteurs.

Elle se calcule de la manière suivante : $C_{di} = \sum_j x_{ij}$

La valeur standardisée est calculée sous forme d’indice, en divisant C_{di} par $(g-1)$, où g est le nombre d’acteurs total du réseau.

$$C'_{di} = \frac{\sum_j x_{ij}}{g-1} \text{ (Wasserman et Faust, 1994).}$$

- On parle de **demi - degré extérieur** (Out - degree) pour caractériser les connexions qui partent de l’individu, et de **demi - degré intérieur** (In - degree) lorsqu’on étudie les connexions qui arrivent vers l’individu.

- **La centralité de proximité** (C_c) est une mesure d’autonomie et d’indépendance. Elle représente la mesure dans laquelle un individu n’a pas besoin d’autres personnes pour établir des relations avec les autres.

Cette valeur se calcule à partir de la distance géodésique entre les acteurs i et j .

$$C_{ci} = \frac{1}{\sum_{j=1}^g d_{ij}} \text{ où } d_{ij} \text{ est la distance géodésique entre les acteurs } i \text{ et } j.$$

La valeur standardisée est : $C'_{ci} = (g-1) C_{ci}$

- **La centralité d’intermédiarité** (C_b) peut être définie comme la capacité d’un acteur à se poser en intermédiaire dans les relations entre les autres membres. L’acteur s’apparente alors à une personne - relais dans l’organisation.

$$\text{Elle se calcule de la manière suivante : } C_{bi} = \frac{\sum_{j < k} g_{jk}(i)}{g_{jk}} \text{ pour } i \neq j, k$$

$$\text{La valeur standardisée est : } C'_{bi} = \frac{C_{bi}}{\frac{(g-1)(g-2)}{2}}$$

Encadré 1- Description des méthodes de calcul utilisées

Conclusion 1.2.

Le recours à l’étude de cas a été justifié par un besoin d’étude approfondie des liens entre la transversalité et les systèmes budgétaires, et en particulier des interactions directement associées au jeu budgétaire. Cette étude des interactions a débouché sur deux grands types d’analyse :

- En associant les membres d’un groupe social sur une même cartographie, elle permet de préciser les mécanismes de coordination et de déploiement des objectifs et de la stratégie, et de détecter en même temps les acteurs les plus centraux dans le processus budgétaire.
- En même temps, l’étude permet la mise en évidence des phénomènes d’interactivité associés aux systèmes budgétaires, ce qui peut contribuer à l’évaluation du rôle des systèmes budgétaires dans la création de cohésion organisationnelle.

CONCLUSION DE LA SECTION 1 :

Les méthodes de recherche présentées dans cette première section avaient pour but d’approcher et de caractériser les liens entre transversalité et interactivité d’une part, systèmes de contrôle et systèmes budgétaires d’autre part. **Elles ont ainsi permis de mieux définir et légitimer la problématique et la question générale de recherche. La seconde étude exploratoire a permis d’appréhender plus en profondeur l’aspect hypothétiquement interactif et cohésif des systèmes budgétaires.**

Pour explorer plus avant ces premiers résultats et en même temps recueillir des indications sur de possibles généralisations, il a semblé pertinent d’entreprendre une étude empirique par questionnaire, portant sur un échantillon plus étendu d’entreprises. Ce choix méthodologique pouvait certes apparaître discutable à certains égards, mais il méritait d’être entrepris, ne serait-ce que pour mieux en évaluer les limites.

2- LES FONDEMENTS ET L’INTERET D’UNE ENQUETE ETENDUE PAR QUESTIONNAIRE

Les études exploratoires dont les protocoles de recherche viennent d’être présentés montrent la nécessité d’approfondir l’analyse des liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires sur la base d’un échantillon plus large d’entreprises. L’objet de cette section est de décrire le protocole d’une enquête réalisée auprès et avec le soutien de l’Association DFCG au niveau national. Les premières démarches exploratoires avaient en effet permis de percevoir l’émergence des problématiques de transversalité dans les organisations, et dans certaines pratiques de contrôle de gestion, y compris dans les systèmes budgétaires. L’objet de l’enquête par questionnaire était alors d’examiner de façon plus large le degré de diffusion et d’utilisation de ces pratiques. Il s’agissait en quelques sortes d’évaluer la pertinence et les termes « globaux » des problématiques de la transversalité et des systèmes budgétaires. Les étapes de la réflexion correspondante sont classiques :

- ◆ Dans un premier temps, il fallait s’assurer de la cohérence entre propositions de recherche et variables à opérationnaliser par le questionnaire (2.1).
- ◆ Ensuite, il convenait de définir une lexicographie des variables, permettant de rattacher les variables décrites à chacun des thèmes à aborder. Chaque question posée au regard des propositions de recherche a du être ainsi justifiée, sur la base d’échelles de mesure existantes ou de questions qui paraissaient pertinentes pour aborder les concepts (2.2).

A ce point, il est utile de rappeler les termes de la problématique de recherche, résumés en fin de chapitre 1 :

La littérature perpétue l’idée d’une double conception des budgets, basée sur l’hypothèse hiérarchico- fonctionnelle et sur celle de transversalité des organisations, ainsi que d’une double utilisation des systèmes budgétaires, suivant un mode de diagnostic d’une part, de création d’interactions d’autre part. Il en résulte des questions relatives aux liens entre ces approches, à leurs possibles divergences, similarités ou complémentarités.

De là ont été déduites les propositions de recherche rappelées ci-dessous⁵¹ :

La reconnaissance des phénomènes et processus transversaux devrait impliquer notamment une déclinaison des budgets traditionnels en budgets par activités et processus **(P1.1)**. L’introduction de cette déclinaison pourrait être liée à la formulation et au suivi des objectifs stratégiques de l’organisation **(P1.2)**.

La transversalité des systèmes budgétaires devrait être associée au développement d’interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**. Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait être également associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

Les budgets présentés par activités et par processus pourraient améliorer le sens des prévisions. En particulier, ils pourraient faciliter une compréhension plus fine et plus précise de l’origine des écarts et leur analyse **(P3)**.

Les standards budgétaires transversaux devraient être moins maniables, donc révisés de manière plus espacée qu’ils ne le sont dans le cadre des budgets par centres de responsabilités **(P4)**.

Ces propositions ont constitué la trame de définition et de conduite de l’enquête étendue par questionnaire.

2.1. Une démarche complémentaire des études qualitatives

La base méthodologique mobilisée **(2.1.1)** et les caractéristiques du questionnaire proposé aux entreprises **(2.1.2)** seront présentées. La construction du questionnaire proprement dite fera ensuite l’objet d’un exposé détaillé.

⁵¹ Cf. chapitre 1, page 87.

2.1.1- La base méthodologique de l’enquête étendue

La justification méthodologique du recours à une enquête étendue par questionnaire et le processus d’élaboration de ce questionnaire seront successivement présentés.

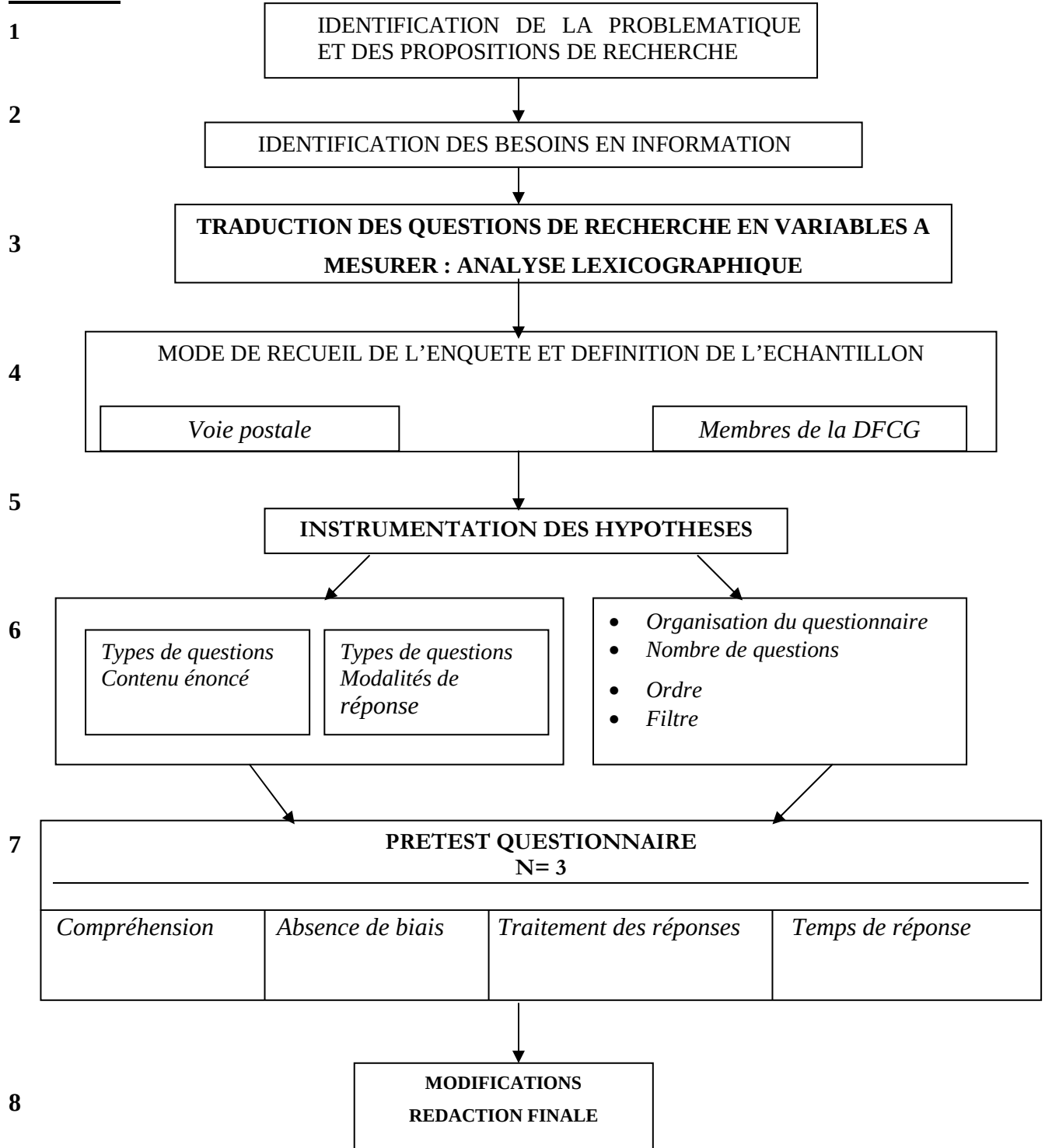
2.1.1.1. *L’enquête par questionnaire comme recueil d’informations complémentaires*

Construite sur des bases exploratoires, la démarche méthodologique mobilisée implique une itération entre terrain et théorie. Dans le cadre de notre démarche, le travail d’itération a été complété par la réalisation d’une enquête quantitative, dont la finalité reste exploratoire, mais qui vise à l’approfondissement des propositions de recherche précédemment énoncées. Ce travail de recueil de données quantitatif mérite d’être justifié au regard de l’objet d’étude, les rapports entre transversalité et systèmes budgétaires, dont les approches sont souvent qualitatives, du fait de la complexité supposée des processus et des interactions qui sous-tendent la transversalité. Puisque les processus, par définition, « traversent » différentes fonctions de l’organisation, il est difficile de les « capturer » par questionnaire, c’est-à-dire à un moment donné et dans un cadre d’action bien défini. Mais comme nous allons le montrer, cela n’est pas exclusif d’une approche de quelques points essentiels de la problématique envisagée, dans le prolongement des enseignements tirés de nos enquêtes qualitatives exploratoires. De plus, bien qu’initialement ancrée sur des études qualitatives, la théorie enracinée mobilisée dans cette thèse n’exclut d’ailleurs pas, de façon générale, l’utilisation de méthodes quantitatives. A. Strauss et J. Corbin (1994) rappellent que la théorie enracinée est une méthodologie générale, applicable aussi bien à des études quantitatives qu’à des études qualitatives. Cette théorie enracinée peut donc se développer sur la base de diverses données, issues d’études quantitatives ou qualitatives. Dans le cadre de l’étude des liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires, l’utilisation du questionnaire se légitime par la nature exploratoire de la problématique qui implique un recueil de données aussi variées que possible, sur la base d’un échantillon adapté à l’approche de la difficile question des liens entre transversalité et systèmes budgétaires.

2.1.1.2. *L’élaboration du questionnaire*

Le processus d’élaboration du questionnaire s’est organisé autour des étapes classiques recommandées par exemple par Y. Evrard et *al.* (1997). Ce processus est rappelé par le schéma suivant⁵² :

ETAPES :



⁵² Adapté de leur ouvrage «Market», 1997, p.245.

Figure 24 - Le processus d’élaboration du questionnaire

2.1.2. Le processus d’élaboration du questionnaire

Le questionnaire a été pré-testé. Sa validité a été vérifiée.

2.1.2.1. Le pré-test et la validité du questionnaire

- Le pré-test du questionnaire

Le questionnaire a été pré-testé auprès de trois membres de l’Association Régionale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion. Cela a conduit à supprimer quelques questions redondantes, mais également à ouvrir certaines questions ne laissant pas suffisamment de liberté d’expression aux répondants. Des réponses « autres » ont par exemple été ajoutées à certaines questions. Le questionnaire a également été soumis à l’analyse critique d’une équipe d’enseignants-chercheurs de l’IAE de Montpellier. Enfin, le questionnaire définitif a été soumis au Président ainsi qu’au secrétaire général de l’Association Nationale DFCG qui ont donné leur approbation pour diffusion auprès de l’ensemble des membres de cette association⁵³.

- La validité du questionnaire

En règle générale, un instrument de mesure se doit de satisfaire les critères de fiabilité, et de validité (Evrard & al., 1997). La fiabilité a pour objectif, lorsqu’on mesure le même phénomène plusieurs fois avec le même instrument, d’aboutir aux mêmes résultats. La validité d’un instrument, quant à elle, apparaît comme l’aptitude de cet instrument à appréhender le mieux possible le phénomène que l’on cherche à mesurer. Enfin, la sensibilité de l’instrument correspond à son aptitude à tenir compte des variations les plus fines du phénomène. On distingue plusieurs types de validité des enquêtes. N’ayant construit que peu d’échelle, le critère de validité développé ici est celui de la validité « faciale ». Cette validité est « *fondée sur le jugement du chercheur, appuyé par les pairs de sa communauté scientifique au sein de laquelle l’instrument utilisé fait consensus. La notion de validité « faciale » rejoint ainsi la notion « d’intersubjectivité ».* Il s’agit en particulier de savoir si la

⁵³ Le questionnaire définitif ainsi que le courrier adressés aux membres de la DFCG figurent en Annexe 3.

mesure opératoire capture les différents aspects (ou « facettes ») du phénomène étudié. » (Evrard & al., 1997, p.294).

2.1.2.2. L'échantillon des entreprises enquêtées

Le questionnaire s’adressait à des contrôleurs de gestion et des directeurs financiers, à priori bien placés pour porter un jugement sur les instruments de contrôle de gestion utilisés et sur leurs liens avec la transversalité. La pré-enquête exploratoire ayant déjà été réalisée auprès de la DFCG groupe Languedoc Roussillon, l’Association Nationale DFCG a été contactée pour développer l’enquête. Intéressée par le projet, cette association DFCG a offert l’accès à son fichier et un soutien formel à la réalisation de l’enquête.

Le questionnaire a été adressé à des entreprises appartenant au secteur industriel, pour les raisons suivantes :

- D’une part, l’enquête exploratoire a laissé entrevoir que le repérage des activités et des processus était plus avancé dans les entreprises industrielles, du fait notamment de l’existence « matérielle » de certaines activités associées aux circuits de production et de distribution.
- D’autre part, les entreprises du secteur industriel ont été les pionnières dans la mise en place de l’ABC et de l’ABM, les entreprises de services telles que les banques par exemple se situant encore, le plus souvent, en phase d’expérimentation de ces méthodes.

Au total, 530 entreprises ont donc été sélectionnées de manière aléatoire parmi le fichier des entreprises industrielles membres de la DFCG. Ces entreprises, de taille différente, appartiennent à des regroupements régionaux ainsi qu’à des secteurs d’activités différents⁵⁴. Il paraît légitime de considérer qu’elles constituent un échantillon représentatif des entreprises concernées par les problématiques des liens entre transversalité et systèmes budgétaires.

2.2- L’opérationnalisation des propositions de recherche

⁵⁴ Voir chapitre 4.

Une des étapes préalable à la construction du questionnaire concerne la définition et la lexicographie des variables mobilisées dans l’enquête **(2.2.1)**. Sur cette base, la façon dont s’établit la liaison propositions-questions proposées dans l’enquête est ensuite justifiée **(2.2.2)**.

2.2.1. De la définition des variables à l’architecture générale du questionnaire

La définition des variables constitue un préalable à la construction du questionnaire.

- La définition et la lexicographie des variables :

➤ **Proposition 1 :**

La reconnaissance des phénomènes et processus transversaux devrait impliquer notamment une déclinaison des budgets traditionnels en budgets par activités et processus **(P1.1)**. L’introduction de cette déclinaison pourrait être liée à la formulation et au suivi des objectifs stratégiques de l’organisation **(P1.2)**.

Variables mobilisées :

- Les découpages organisationnels :

Le but est d’observer les découpages organisationnels en place dans les organisations contactées.

- L’existence de budgets présentés différemment que par fonctions :

Il s’agit de chercher quels sont les différents types de budgets en place dans les organisations.

- La diffusion de la stratégie :

Le but est de chercher si la mise en place des budgets par activités et processus est liée à la stratégie de l’entreprise.

➤ **Proposition 2 :**

La transversalité des systèmes budgétaires devrait être associée au développement d’interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**.

Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait être également associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

Variables mobilisées :

- *L'intensité des relations entre des personnes appartenant à un même processus :*

La fréquence des réunions peut être vue comme un signe de l'intensité des relations.

- *L'intensité des relations entre personnes appartenant à des niveaux hiérarchiques différents au sein d'un même processus :*

Il peut s'agir par exemple des relations entre un responsable de centre A et un opérationnel du centre B par exemple.

- *L'intensité des relations entre membres opérationnels et fonctionnels :*

L'objet est d'observer la fréquence des relations entre responsables de processus ou d'activités et contrôleur de gestion, et entre membres opérationnels et contrôleurs de gestion.

- *La nature des relations entre personnes appartenant à un même processus :*

La nature des relations peut apporter des indications quant à la distinction formel-informel précédemment évoquée.

➤ **Proposition 3 :**

Les budgets présentés par activités et par processus pourraient améliorer le sens des prévisions. En particulier, ils pourraient faciliter une compréhension plus fine et plus précise de l'origine des écarts et leur analyse **(P3)**.

Variables mobilisées :

- *Les découpages organisationnels*

- *L'utilisation de la méthode ABC :*

Les entreprises qui utilisent la méthode ABC pourraient bénéficier d'informations plus fines et projeter des prévisions calquées sur ces découpages.

- *Le calcul d'écarts et le suivi budgétaire :*

Il s'agit de repérer dans quelle mesure les calculs d'écarts ont évolué dans les nouveaux systèmes, et dans quelle mesure également le suivi des écarts est-il plus efficace.

- *La finesse de l'information :*

Dans le cadre d'un découpage par activités et de budgets à base d'activités, les prévisions pourraient disposer d'un degré de précision supérieur à celui des budgets par fonctions.

➤ **Proposition 4 :**

Les standards budgétaires transversaux devraient être moins maniables, donc révisés de manière plus espacée qu’ils ne le sont dans le cadre des budgets par centres de responsabilités **(P4)**.

Variables mobilisées :

- La fréquence de révision des budgets :

Le but est d’observer si les budgets présentés par processus sont davantage remaniés que les autres, et si cette révision est plus difficile et délicate à mettre en œuvre que les autres.

- Les personnes participant à l’élaboration et à la révision des budgets :

Il s’agit de repérer si les budgets transversaux nécessitent la participation de plus de membres que les budgets classiques, et si ces personnes appartiennent à des catégories de personnel fonctionnel ou de personnel opérationnel.

Pour chacune des propositions, le tableau suivant recense l’ensemble des variables identifiées.

Proposition	Variables mobilisées pour vérifier la proposition	Nature de la variable (Qual ; Quant)⁵⁵
Proposition 1	Les découpages organisationnels	Qual
	Existence de budgets différents des budgets par fonction	Qual
	Diffusion de la stratégie	Qual
Proposition 2	Intensité des relations entre personnes appartenant à un même processus	Qual
	Intensité des relations entre personnes appartenant à des niveaux hiérarchiques différents au sein d’un même processus	Qual
	Intensité des relations entre membres opérationnels et fonctionnels	Qual
	Nature des relations interpersonnelles	Qual
Proposition 3	Les découpages organisationnels	Qual
	Finesse de l’information	Qual
	Utilisation de la méthode ABC	Qual
	Calculs d’écarts et suivi budgétaire	Qual
Proposition 4	Fréquence de révision des budgets	Qual
	Personnes participant à l’élaboration et à la révision budgétaire	Qual
Toutes les propositions	Structure organisationnelle	Qual
	Taille de l’entreprise : Grande (effectif>500), PME (effectif<500)	Quant
	Secteur d’activité : nous retiendrons les secteurs d’activités industriels à partir de la liste des divisions de la nomenclature	Qual

⁵⁵ Nous utiliserons la codification suivante : Qual : Qualitative ; Quant : Quantitative.

d’activités française.	
Société cotée ou non	Qual
Statut du répondant	Qual

Tableau 28 – Tableau de liaison propositions de recherche- variables

▪ L’architecture générale du questionnaire

La construction du questionnaire a nécessité que chaque question soit liée à un objectif de recherche, lui même associé à une proposition de recherche. Cependant, compte tenu du caractère exploratoire de la thèse, des questions qui paraissaient pertinentes au regard de la problématique mais indirectement liées aux propositions ont parfois été incluses. Le questionnaire a été organisé en trois parties. La première portait sur l’organisation et les systèmes de contrôle de gestion. La seconde partie avait trait aux systèmes budgétaires en particulier, et enfin, la troisième partie portait sur les relations interpersonnelles dans l’entreprise.

Première partie de l’enquête : Questions générales sur l’organisation et le contrôle de gestion dans l’entreprise

Cette partie comprend :

- Les caractéristiques organisationnelles
- Des informations relatives aux instruments de contrôle de gestion utilisés et la satisfaction des utilisateurs

Deuxième partie de l’enquête : Questions plus précises sur le système budgétaire

Cette partie comprend :

- Des questions générales sur le système budgétaire adopté
- Des questions relatives à l’élaboration des budgets
- Des questions relatives à la révision des budgets
- Des questions propres au suivi et au contrôle des réalisations

Troisième partie de l’enquête : Questions relatives aux relations et interactions dans l’entreprise

Cette partie comprend :

- Des questions portant sur les relations entretenues avec les services fonctionnels et la direction générale
- Des questions propres aux relations entretenues avec les services opérationnels
- Des questions relatives aux relations observées entre des membres appartenant à un même niveau hiérarchique

Partie annexe : renseignements complémentaires sur la caractérisation de l’entreprise et du répondant.

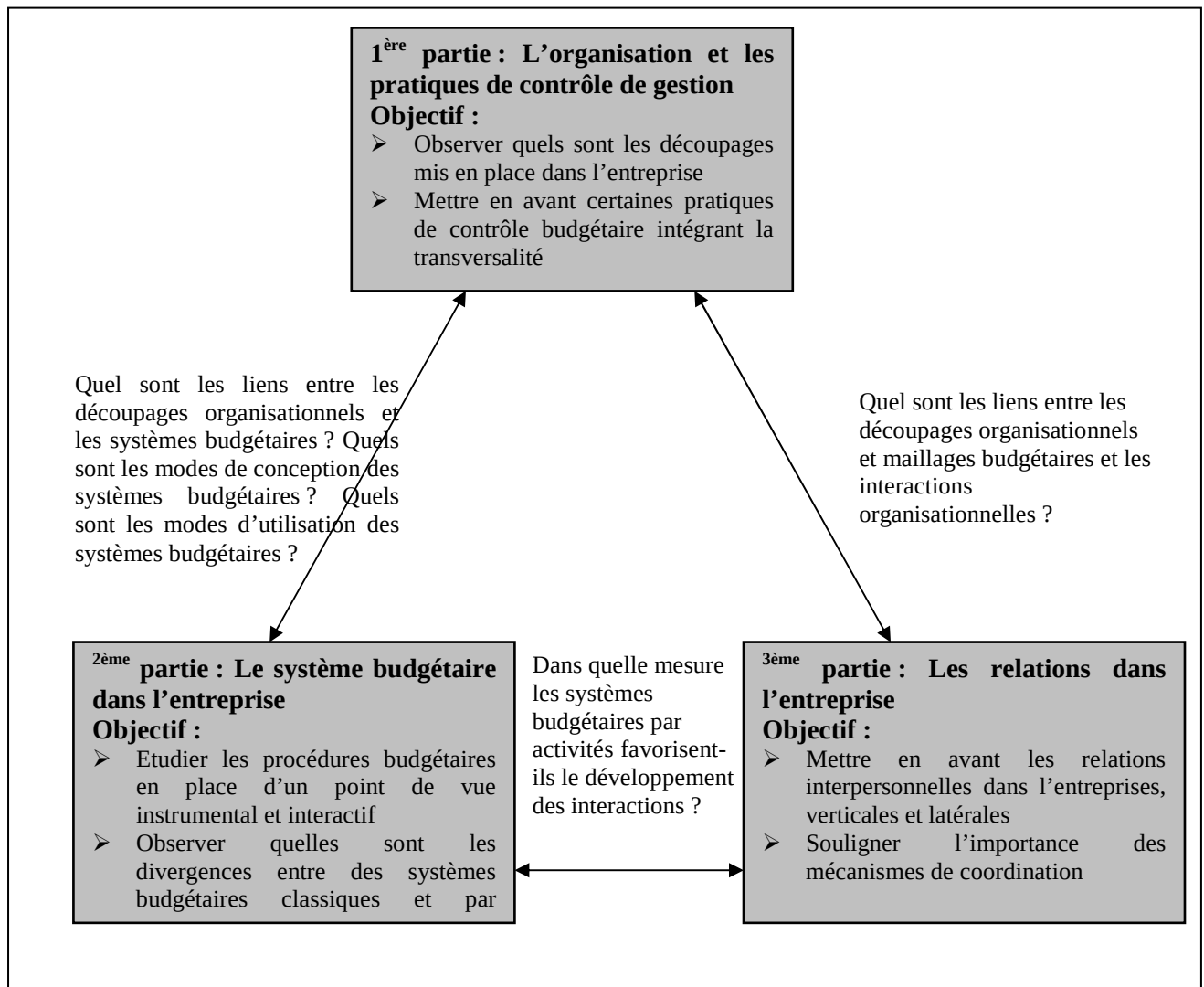


Figure 25 - Présentation thématique de l'enquête par questionnaire

2.2.2. Des propositions de recherche à la formulation des questions

Il s'agit par là de justifier la construction des questions intégrées dans l'enquête. Ces questions doivent en effet s'avérer pertinentes au regard des propositions générales à développer d'une part et des traitements statistiques à réaliser d'autre part. Des méthodes de

traitements descriptifs ont été essentiellement utilisés, permettant de visualiser et de classer les données.

2.2.2.1. L’organisation, la transversalité, et les instruments liés au contrôle de gestion

Cette première partie avait pour objectif de fournir des informations générales relatives à l’organisation et aux pratiques de contrôle de gestion. Il s’agissait en fait d’opérationnaliser les variables mentionnées dans le tableau de liaison propositions de recherche-variables (tableau 27). L’enquête était composée de 49 questions au total, pour la plupart des questions fermées.

- Questions relatives à la structure organisationnelle

Ces questions avaient pour objet de cerner l’entreprise au travers de sa structure. Il s’agissait de mettre en évidence le nombre de niveaux hiérarchiques, l’identification de fonctions, d’activités, de processus,... Dans un premier temps, il a été possible de demander aux répondants de se situer à partir des trois structures fondamentales que sont la structure fonctionnelle, divisionnelle et matricielle.

Vous qualifiez la structure de votre entreprise de : (Q1)

- ☐ fonctionnelle
- ☐ divisionnelle
- ☐ matricielle
- ☐ autre

D’autres informations relatives à la composition de la structure étaient également importantes du point de vue de l’hypothétique contingence structurelle relative aux budgets. Il s’agissait d’informations portant sur la hiérarchie, les fonctions, activités, processus et métiers dans l’entreprise.

Quel est le nombre de niveaux hiérarchiques entre la direction générale et les niveaux opérationnels les plus bas : (Q2)-----

Quels types de fonction retrouve-t-on dans votre entreprise ? (Q3) -----

Existe-t-il dans votre entreprise des découpages différents des découpages fonctionnels ? (Q4)

- ☐ Oui
- ☐ Non

Si oui, pourriez vous donner un exemple

- ☐ d'activité :
- ☐ de processus
- ☐ de métier :
- ☐ autre :

Si ces découpages existent, remplacent-ils les fonctions ou viennent-ils en complément des fonctions ? (Q5)

- ☐ Ils remplacent les fonctions
- ☐ Ils viennent en complément des fonctions

▪ Questions portant sur les pratiques de contrôle de gestion

Ces questions portaient uniquement sur l'utilisation de budgets, fonctionnels ou différents, ainsi que sur l'utilisation de la méthode Activity Based Cost. En effet, les études concernant la transversalité dans les systèmes de contrôle de gestion et en particulier dans les systèmes budgétaires restent encore peu approfondies dans la littérature. Aussi, il a été possible de poser des questions dont les modalités sont issues pour la plupart des entretiens exploratoires. Notamment, pour les questions 10.4 et 11, un certain nombre de modalités a été défini. Celles-ci avaient pour but de rechercher les motivations à l'origine de présentation de budgets transversaux ainsi que les causes de non-utilisation de ces instruments.

Utilisez- vous la méthode de calcul des coûts à base d'activités ? (Q6)

- ☐ Oui
- ☐ Non

La question Q6 avait pour objet de distinguer les entreprises et de mener les observation en fonction de l'utilisation ou non la méthode ABC.

Présentez-vous des budgets par fonction ? (Q7)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

Dans votre présentation budgétaire, y a-t-il coïncidence entre les fonctions et les centres de responsabilités ? (Q8)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

Les questions relatives à la correspondance entre fonctions et centres de responsabilités devaient permettre de s'assurer que les contrôleurs de gestion ou directeurs financiers n'assimilaient pas les représentations « autres » aux centres de responsabilité. Cela pourrait en effet constituer un biais de l'enquête.

Présentez-vous des budgets autres que les budgets par fonctions ou centres de responsabilités ? (Q9)

- ☐ *oui*
- ☐ *non*

Si oui : (Q10)

- Est-ce parce que les centres de responsabilités ne correspondent pas aux fonctions ? (Q10.1)

- ☐ *oui*
- ☐ *non*

- Est-ce parce qu'il s'agit de budgets transversaux ? (préciser et donner un exemple) (Q10.2)

Budgets par activités -----

Budgets par processus -----

Budgets par métiers -----

Autre -----

Quelles ont été vos motivations pour présenter ce type de budgets : (Q10.4)

- ☐ *finesse et précision de l'information*
- ☐ *meilleur suivi des réalisations*
- ☐ *meilleure compréhension des écarts*
- ☐ *repérage des points critiques facilité*
- ☐ *autre (préciser) -----*

Si non : (Q11)

- ☐ vous pensez le faire (préciser l’échéance)...
- ☐ la mise en place de la méthode est trop onéreuse
- ☐ la mise en place est trop longue
- ☐ la mise en place demande une réorganisation trop importante
- ☐ la méthode ne vous paraît pas adaptée
- ☐ autre (préciser) -----

Par ailleurs, la question de la transversalité dans les systèmes budgétaires a été posée: les utilisateurs intègrent-ils des représentations « transversales » dans leurs budgets ? Qu’entendent-ils par processus, métiers, activités... ? Et quelles sont les motivations qui ont conduit à la présentation de ce type de budgets ? Du point de vue de la motivation proprement dite, les questions étaient relatives au suivi et au contrôle, elles évoquaient donc davantage l’aspect instrumental des budgets. Du point de vue des causes de la non-présentation de ces budgets, des modalités basées sur les entretiens exploratoires ont été retenues.

2.2.2.2. Les systèmes budgétaires : découpages, utilisation, transversalité

La deuxième partie du questionnaire portait sur le système budgétaire : élaboration, suivi, révision et contrôle des réalisations. H. Bouquin (1998) identifie trois catégories de budgets dans le cas des industries : les budgets directement reliés au cycle production-vente ; les budgets d’investissement ; les budgets des unités non fonctionnellement reliées à la production et à la vente. La catégorie de budgets visée dans l’enquête est la première : les budgets directement reliés au cycle production - vente.

La première proposition a été formulée de la manière suivante :

➤ **Proposition 1 :**

La reconnaissance des phénomènes et processus transversaux devrait impliquer notamment une déclinaison des budgets traditionnels en budgets par activités et processus (**P1.1**). L’introduction de cette déclinaison pourrait être liée à la formulation et au suivi des objectifs stratégiques de l’organisation (**P1.2**).

Pour cela, il a été précédemment décidé d’opérationnaliser les variables suivantes :

- Les découpages organisationnels
- Existence de budgets différents des budgets par fonction
- Les objectifs stratégiques

Les questions relatives aux découpages organisationnels et à l’existence de budgets divers ont été posées au préalable dans le cadre de l’étude de l’organisation et des pratiques de gestion.

▪ Le lien stratégie – transversalité dans les budgets

J.A. Brimson et J. Antos (1999) adressent quatorze reproches aux budgets classiques, parmi lesquels figurent trois points relatifs à la stratégie dans l’entreprise. Il s’agissait des critiques suivantes : les budgets sont centrés sur les ressources plutôt que sur les besoins des clients ; ils ont pour objet de rechercher les inefficacités plutôt que les causes et sources d’amélioration possibles ; il n’ont pas pour objet de raccorder la stratégie aux actions des salariés. Aussi, il a été jugé intéressant d’observer dans quelle mesure les budgets par activités et processus permettent de pallier à ces faiblesses. Il s’agissait par ailleurs d’étudier l’aspect interactif des budgets autour de la stratégie au sens de R. Simons (1990, 1995).

La définition des activités et processus budgétés est-elle directement liée à la stratégie de votre entreprise ? (Q.12)

- ☐ Oui
- ☐ Non

Si oui, quel est selon vous l’apport de ces budgets pour la stratégie ? (Q.13)

- ☐ meilleure déclinaison de la stratégie dans l’entreprise
- ☐ centré sur les besoins du client plutôt que sur les ressources
- ☐ meilleure participation des salariés à la définition de la stratégie
- ☐ autre

➤ **Proposition 3 :**

Les budgets présentés par activités et par processus pourraient améliorer le sens des prévisions. En particulier, ils pourraient faciliter une compréhension plus fine et plus précise de l’origine des écarts et leur analyse (**P.3**).

Les variables à opérationnaliser étaient les suivantes :

- *Les découpages organisationnels*
- *La finesse et la fiabilité de l’information*
- *L’utilisation de la méthode ABC*
- *Le calcul d’écarts et le suivi budgétaire*

▪ *Le calcul des écarts et le suivi budgétaire concernant les budgets de production*

Il s’agissait d’observer dans quelle optique les systèmes budgétaires étaient utilisés (optique instrumentale ou interactive), et de porter un jugement sur le degré d’instrumentation des budgets dans l’organisation. De plus, il a été envisagé d’établir une confrontation entre les caractéristiques propres aux budgets par fonctions et celles des budgets présentés par activités.

Etude des budgets par fonction :

Les questions suivantes concernaient uniquement les budgets hiérarchisés par fonctions (ou par centres de responsabilité opérationnels :

Vos budgets par fonctions ou centres de responsabilités sont présentés: (Q16)

- ☐ *Annuellement*
- ☐ *Semestriellement*
- ☐ *Trimestriellement*
- ☐ *Mensuellement*
- ☐ *Hebdomadairement*
- ☐ *Autre (préciser)*

Contrôlez-vous vos résultats par calcul des écarts ? (Q17)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

Si oui, avec quelle fréquence ? (Q17.1)

- ☐ *annuelle*
- ☐ *semestrielle*
- ☐ *trimestrielle*
- ☐ *mensuelle*
- ☐ *autre (préciser)*

Si vous avez une activité industrielle; vous décomposez vos écarts sur charges de production : (Q18)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

Vous identifiez : (Q19)

- ☐ *Des écarts sur prix*
- ☐ *Des écarts sur rendement*
- ☐ *Des écarts sur volume d’activité*
- ☐ *Autre (préciser)*

Vous révisiez vos budgets : (Q20)

- ☐ *Chaque semestre*
- ☐ *Chaque trimestre*
- ☐ *Chaque mois*
- ☐ *Autre (préciser)*

La question de la périodicité permettait de porter un jugement sur le degré de formalisation des procédures ou au contraire sur la souplesse des systèmes budgétaires. En outre, l’analyse des périodicités des procédures budgétaires renvoie aux caractéristiques des objets de mesure qui peuvent constituer les raisons des fréquences observées. Les mêmes questions ont alors été posées dans le cadre des budgets par fonctions et des budgets par activités.

Etude des budgets par activités et par processus :

Les questions suivantes concernaient uniquement les budgets présentés par activités et par processus :

Les budgets par activités ou processus sont présentés: (Q24)

- ☐ *Annuellement*
- ☐ *Semestriellement*
- ☐ *Trimestriellement*
- ☐ *Mensuellement*
- ☐ *Hebdomadairement*
- ☐ *Autre (préciser)*

Contrôlez-vous vos résultats par calcul des écarts : (Q25)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

Si oui, avec quelle fréquence ? (Q26)

- ☐ *annuelle*
- ☐ *semestrielle*
- ☐ *trimestrielle*
- ☐ *mensuelle*
- ☐ *autre (préciser)*

Afin de pouvoir comparer les deux systèmes, les questions précédentes ont été reprises du cadre initial relatif aux budgets par fonctions et adaptées aux budgets transversaux. Il s’agissait également de juger de la pertinence d’utilisation des systèmes budgétaires transversaux, d’un point de vue instrumental. L’aspect dit « comportemental » et « interactif » des budgets a été abordé plus loin dans l’étude (Simons, 1990, 1995).

Les écarts sur budgets transversaux font-ils l’objet d’une présentation détaillée ? (Q26.1)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

Vous révisez vos budgets : (Q27)

- ☐ *Chaque semestre*
- ☐ *Chaque trimestre*
- ☐ *Chaque mois*
- ☐ *Autre (préciser)*

▪ *Finesse et précision de l’information*

Il s’agissait en fait de cerner la perception des répondants de la finesse et de la précision de l’information. Cette question a été posée dans la première partie de l’enquête, au travers des motivations à l’origine de l’utilisation des budgets par activités et processus. (Q10.4)

▪ *Découpages organisationnels et utilisation de la méthode ABC*

La question relative à l’utilisation de l’ABC a été posée dans la première partie du questionnaire (Q6). Cependant, en s’interrogeant sur le lien hypothétique entre les deux méthodes que sont l’ABC et les systèmes budgétaires transversaux, il est apparu intéressant de pouvoir observer si la mise en place de la méthode ABC précédait ou non l’implantation des budgets par activités. Ces questions devaient permettre d’aborder, au moins partiellement, les problématiques de diffusion des outils de gestion « transversaux » qui a été abordée.

La mise en place de budgets transversaux a-t-elle précédé l’implantation de la méthode ABC : (Q10.3)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*
- ☐ *Elles ont été implantées en même temps*
- ☐ *Vous n’utilisez pas la méthode ABC*

➤ **Proposition 4 :**

Les standards budgétaires transversaux devraient être moins maniables, donc révisés de manière plus espacée qu’ils ne le sont dans le cadre des budgets par centres de responsabilités **(P.4)**.

Les variables à opérationnaliser étaient les suivantes :

- *La fréquence d’élaboration et de révision des budgets*
- *Les personnes participant à l’élaboration et à la révision budgétaire*

▪ **La participation budgétaire**

L’étude des membres participant à l’élaboration budgétaire est également importante : il s’agissait d’examiner dans quelle mesure l’élaboration de budgets par activités et par processus pouvait entraîner la participation de davantage de membres. Là encore, le cas de l’élaboration budgétaire par fonction et par activité a été étudié. L’échelle développée par N. Aranya (1990) dans son étude relative aux liens entre instrumentation et participation budgétaire a été reprise. Elle se compose d’items permettant d’observer dans quelle mesure les objectifs budgétaires sont imposés. Les répondants devaient indiquer l’intensité de l’imposition des objectifs sur une échelle de Likert de 1 à 5, en précisant : « pas du tout

imposés » à « assez imposés ». Cette démarche a été retenue du point de vue des budgets de production, de vente, fonctionnels et par activités.

- *degré de participation du personnel opérationnel dans les budgets de production*
- *degré de participation du personnel opérationnel dans les budgets de ventes*
- *degré de participation du personnel opérationnel dans les budgets fonctionnels*
- *degré de participation du personnel opérationnel dans les budgets par activité*

L’expression « degré de participation » a été préférée à celle de « degré d’imposition » en raison de la connotation négative que pouvait avoir le terme « imposition ». Il a donc été demandé aux répondants de positionner l’intensité de participation aux objectifs sur des échelles de 1 à 5 (Q14). Par ailleurs, la question de la participation des membres au processus budgétaire était importante, permettant de juger de l’interactivité entre les membres. Elle pouvait permettre de chercher dans quelle mesure les budgets présentés par activités et par processus impliquaient davantage les membres que la présentation budgétaire conventionnelle. La question de l’attribution des responsabilités a été posée également, les budgets apparaissant comme une représentation formelle des responsabilités. Cependant, il est apparu au travers de l’étude exploratoire que les responsables de métiers ou de processus n’étaient pas toujours identifiés de manière formelle, ceux-ci étant le plus souvent assimilés aux responsables de fonctions « principales » ou de centres de responsabilités. La question de l’attribution des responsabilités a donc été posée dans le cadre de budgets par fonctions ainsi que dans celui de budgets transversaux.

Etude des budgets par fonction :

Participant à l’élaboration budgétaire : (Q20)

- ☐ *Le contrôleur de gestion*
- ☐ *Le directeur général ou directeur financier*
- ☐ *Le responsable de fonction (ou de centre de responsabilité)*
- ☐ *Autres personnes placées sous l’autorité du responsable : (préciser)*

Participant à la révision budgétaire : (Q21)

- ☐ *Le contrôleur de gestion*
- ☐ *Le directeur général ou directeur financier*
- ☐ *Le responsable de fonction (ou de centre de responsabilité)*
- ☐ *D’autres personnes placées sous l’autorité du responsable : (préciser)*

Dans la procédure budgétaire, le responsable de fonction ou de centre de responsabilité est formellement identifié : (Q22)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

Etude des budgets par activités et par processus :

Participant à l’élaboration budgétaire : (Q28)

- ☐ *Le contrôleur de gestion*
- ☐ *Le directeur général ou directeur financier*
- ☐ *Le responsable de l’activité*
- ☐ *D’autres personnes placées sous l’autorité du responsable : (préciser)*

Participant à la révision budgétaire : (Q29)

- ☐ *Le contrôleur de gestion*
- ☐ *Le directeur général ou directeur financier*
- ☐ *Le responsable de l’activité*
- ☐ *D’autres personnes placées sous l’autorité du responsable : (préciser)*

Dans la procédure budgétaire, le responsable de fonction ou de centre de responsabilité est formellement identifié : (Q30)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

Dans la procédure budgétaire, y a-t-il coïncidence entre le responsable de fonction et le responsable d’activité ou de processus ? (Q31)

- ☐ *Oui*
- ☐ *Non*

- *La nature des actions correctives*

L'objet était de chercher si les actions correctives étaient plutôt relatives aux systèmes à base d'activités qu'aux systèmes classiques. En effet, les budgets dits transversaux peuvent paraître plus difficiles à remanier que les budgets classiques, du fait de leur complexité. Cela peut alors paraître paradoxal lorsque les processus sont admis comme évolutifs et instables, ce qui devrait logiquement donner suite à des prévisions «évolutives» et réversibles (M. Gervais & G. Thenet, 1998 ; M. Gervais, 2000).

Engagez-vous davantage d'actions correctives sur la base du suivi budgétaire par activités que sur celle d'un suivi budgétaire par fonctions ? (Q15)

- ☐ Oui
- ☐ Non

▪ *Le degré d'autonomie du responsable de fonction ou d'activité*

La question du degré de responsabilité ou d'autonomie du responsable d'activité et de fonction s'est également posée, l'hypothèse étant celle d'une plus grande autonomie dans des approches processus que dans des approches par fonctions ou centres de responsabilités. Afin de mesurer le degré de responsabilité, des questions relatives au suivi et à l'élaboration des budgets ont été formulées.

Indiquez le degré d'autonomie du responsable de fonction ou de centre de responsabilité dans la procédure budgétaire : (Q23)

(se positionner de 1 à 5 ; 5 étant le degré le plus élevé)

Indiquez le degré d'autonomie du responsable d'activité ou de processus dans la procédure budgétaire : (Q32)

(se positionner de 1 à 5 ; 5 étant le degré le plus élevé)

2.2.2.3. Les interactions et les relations dans l'entreprise :

Cette partie portait essentiellement sur l'étude des relations et interactions dans l'entreprise. Les concepts mobilisés au travers de la proposition 2 étaient relatifs à la coordination.

➤ **Proposition 2 :**

La transversalité des systèmes budgétaires devrait être associée au développement d'interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales (**P2.1**).

Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait être également associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

Les variables à opérationnaliser étaient les suivantes :

- *L’intensité des relations entre des personnes appartenant à un même processus et à des fonctions différentes*
- *L’intensité des relations entre des personnes appartenant à des niveaux hiérarchiques différents au sein d’un même processus*
- *L’intensité des relations entre membres opérationnels et fonctionnels*
- *La nature des relations interpersonnelles*

L’étude menée par M.A. Albernethy et A. Lillis (1995) portait sur l’analyse des dispositifs ou mécanismes d’intégration dans l’entreprise (H. Mintzberg 1982 ; A.H. Van de Ven & *al.*, 1976). Les répondants ont été interrogés par les auteurs sur les contacts spontanés. Par ailleurs, il leur a été demandé d’évaluer dans quelle mesure les processus de travail étaient gouvernés par des procédures standards et si les structures étaient plutôt fonctionnelles, par produits ou matricielles. Les répondants ont du enfin évaluer trois formes de dispositifs d’intégration : contacts spontanés, rencontres régulières ou groupes de travail. Les questions formulées par M.A. Albernethy et A. Lillis (1995) au cours des entretiens étaient les suivantes :

- Décrieriez-vous votre organisation avec une structure fonctionnelle, c’est à dire que les responsabilités sont divisées en premier lieu par fonctions, comme la fonction marketing, de production ?
- Décrieriez-vous votre organisation avec une structure centrée sur les produits, c’est à dire où tous les départements travaillant sur un produit sont regroupés autour ?
- Dans quelle mesure existe-t-il un besoin de coordonner le travail du département de production avec les autres départements tels que le marketing, la recherche ?
- Quelle est la périodicité des réunions entre départements ?
- Votre entreprise utilise-t-elle des équipes de travail inter - départementales (en général temporaire) pour résoudre des problèmes, définir des systèmes, lignes de production, production et coordination de lignes de production ?
- Utilisez vous des équipes (plus permanentes et de long terme) pour cela ?
- Existe-t-il des postes de liaison permanents dans l’entreprise, dont les rôles et responsabilités sont relatifs à la coordination des activités de production avec les autres départements ?
- Est-ce que la coordination entre les départements (par exemple le marketing, la recherche, la production) a lieu essentiellement par des contacts entre directeurs de différents départements ?

- Dans quelle mesure le travail des départements est-il gouverné par l'utilisation de procédures standardisées, ou de processus de travail ?

Encadré 2 – Les arrangements structurels (Source : adapté de M.A. Albernethy et A. Lillis, 1995, p.254)

Ces questions, pour la plupart ouvertes, avaient pour vocation à être posées au cours d'entretiens. Aussi, dans le cadre d’une enquête par questionnaire, les items mesurant les degrés de coordination et d'interdépendance ont été conservés, mais les questions ont été reformulées sous forme de questions fermées. Dans le cadre de l’enquête réalisée, et compte tenu du nombre déjà important de questions, seul l’item 7 de l’étude de M.A. Albernethy et A. Lillis (voir encadré 1) a été repris sous forme de question fermée (Q33).

Existe-t-il des postes de liaison permanents dans l’entreprise, dont les rôles et responsabilités sont relatifs à la coordination des activités de production avec les autres départements ou fonctions ? (Q33)

- ☐ oui
☐ non

▪ La fréquence et la nature des contacts dans le processus budgétaire

Du point de vue de la fréquence des contacts, la question de savoir quelle était la nature des contacts engagés s’est posée de façon complémentaire. Dans leur étude de 1987, N.B. Macintosh et R.L. Daft montrent en effet que certains contacts informels de type face à face ou ajustement mutuels au sens de H. Mintzberg (1982) sont nécessaires afin de compléter certains mécanismes de coordination en liaison avec l’utilisation des systèmes budgétaires. Les résultats de leur étude laissent entrevoir que dans le cadre d’interdépendances réciproques (Thompson, 1967), les besoins en information dépassent le cadre des méthodes de contrôle classiques, des ajustements mutuels sont nécessaires en complément des mécanismes classiques.

Quelle est la fréquence et la nature des contacts entre des personnes participant à un même processus mais à des fonctions différentes ? (préciser la nature des contacts) (Q34)

- | | | | |
|--|---|---|--|
| ☐ des contacts journaliers | ☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts hebdomadaires | ☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts mensuels | ☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts trimestriels | ☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts annuels | ☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |

Quelle est la fréquence des contacts entre des personnes participant à un même processus et appartenant à des niveaux hiérarchiques différents ? (Q35)

- | | | |
|--|---|--|
| ☐ des contacts journaliers | (☐ réunions programmées ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts hebdomadaires | (☐ réunions programmées ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts mensuels | (☐ réunions programmées ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts trimestriels | (☐ réunions programmées ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts annuels | (☐ réunions programmées ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |

L’intensité des relations entre les services fonctionnels et les services opérationnels devait être également posée dans ce type d’étude. En effet, le contrôleur de gestion est souvent vu comme le coordinateur des niveaux supérieurs et opérationnels (D. Bessire, 1995 ; P. Besson & H. Bouquin, 1991). Il est impliqué dans des opérations de traduction et de socialisation des connaissances (C. Godowski, 2001 ; M. Bollecker, 2001, 2002).

Quelle est la fréquence de vos contacts avec les responsables de fonction ou de centres de responsabilités ? (Q36)

- | | |
|---|--|
| ☐ des contacts journaliers | ☐ quelques contacts hebdomadaires |
| ☐ quelques contacts mensuels | ☐ quelques contacts trimestriels |
| ☐ quelques contacts annuels | |

Quelle est la fréquence de vos contacts avec les responsables d’activités ou de processus ? (Q37)

- | | |
|---|--|
| ☐ des contacts journaliers | ☐ quelques contacts hebdomadaires |
| ☐ quelques contacts mensuels | ☐ quelques contacts trimestriels |
| ☐ quelques contacts annuels | |

Partie complémentaire de l’enquête :

▪ Questions générales sur l’entreprise: les variables de contingence

Il s’agissait de questions relatives à la contingence, telles que la taille, l’âge, le secteur d’activité. Ces variables ont permis un croisement avec les autres variables.

Le nom de l’entreprise (Q 38)

Le secteur d’activité (Q 39)

Le nombre de filiales si société mère, ou le nom de la société mère si filiale (Q 40 et 41)

L’effectif de l’année N (Q 42)

Le chiffre d’affaires de l’année N (Q 43)
La date de création de l’entreprise (Q 44)
Si société cotée, date d’entrée en bourse (Q 45)

▪ Questions portant sur le répondant

Ces questions avaient pour objet de s’assurer que les répondants correspondaient bien à l’échantillon ciblé. Le statut peut par exemple être important du fait des différences de perceptions entre par exemple un contrôleur de gestion de filiale, d’unité ou de branche.

Nom du répondant (Q47)
Statut (Q48)

CONCLUSION DE LA SECTION 2

L’étude empirique par questionnaire avait pour objectif de compléter l’étude des liens transversalité – systèmes budgétaires. Plus précisément, elle devait permettre d’apporter des éléments de réponse à la question de la conception et modélisation des systèmes budgétaires (systèmes budgétaires hiérarchico-fonctionnels versus transversaux), ainsi qu’à celle des modes d’utilisation des systèmes budgétaires (mode d’utilisation instrumental versus interactif). **En apportant des éléments de réponse « objectifs » aux questions des pratiques de contrôle budgétaire, cette étude s’est avérée constituer un ancrage pratique nécessaire à l’interprétation de l’utilisation des systèmes budgétaires dans un contexte de transversalité.** Rappelons qu’elle s’intègre dans une méthodologie de recherche exploratoire visant à comprendre et à décrire les liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires. Dans ce contexte, l’enquête par questionnaire a alors pu permettre de voir dans quelle mesure la transversalité existe et est présente dans les systèmes budgétaires. Elle a pu par ailleurs faciliter l’observation des modes d’utilisation des systèmes budgétaires les plus répandus dans les organisations.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2 : LA COMPLEMENTARITE DES METHODES

L’objet de ce chapitre était de décrire la méthode de recherche utilisée. Comme il l’a été souligné, la démarche de recherche adoptée s’inscrit dans un contexte interprétatif de l’utilisation des systèmes budgétaires transversaux dans les entreprises. Pour cela, **la combinaison de méthodes de recherche qualitatives et quantitatives a semblé à la fois pertinente et efficace pour mener à bien le recueil d’informations d’une part, le traitement des données d’autre part.**

Ces méthodes ont permis de répondre au moins en partie à la question des liens existants entre des découpages transversaux et les systèmes budgétaires. Par ailleurs, elles ont permis d’aborder les questions des causes et effets de l’utilisation des budgets par activités et par processus dans les organisations. En effet, le seul recours à des méthodes de recherches dites qualitatives ne permettait pas de repérer de façon suffisamment large les modes d’utilisation des systèmes budgétaires, notamment les tendances à leur transversalisation. D’un autre côté, l’utilisation exclusive de méthodes quantitatives n’apparaissait pas suffisante pour explorer en profondeur certains phénomènes liés au processus budgétaire, et notamment les jeux d’interactions qu’il suscite. C’est donc l’association de ces deux types de méthodes qui a semblé la mieux adaptée à l’exploration de la question des liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires. La présentation des résultats permettra d’apprécier la portée et les limites des choix méthodologiques ainsi opérés et présentés.

**2^{ème} PARTIE : L'INTERPRETATION DES
RESULTATS : REALITES ET LIMITES
DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE
ET SYSTEMES BUDGETAIRES**

- 2^{ème} PARTIE -

L'INTERPRETATION DES RESULTATS : REALITES ET LIMITES DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

Il a été possible d'observer l'existence de liens entre la transversalité dans les organisations et les systèmes budgétaires au travers d'une analyse exploratoire et d'une étude étendue par questionnaire auprès de contrôleurs de gestion et de directeurs financiers. Ces observations avaient pour objectif de décrire et de comprendre comment la transversalité était prise en compte dans le processus budgétaire, afin d'en dégager quelques interprétations. En effet, les doubles modes de conception (classique et transversale) et d'utilisation des systèmes budgétaires (mode de diagnostic et mode interactif) identifiés dans la littérature posent les questions de la réalité de ces pratiques et de la compréhension des mécanismes et logiques qui gouvernent de telles représentations.

Aussi, **la seconde partie de cette thèse a pour objet d'apporter une lecture interprétative des liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires.**

Le troisième chapitre se propose d'analyser les résultats de l'étude exploratoire des liens attendus entre la transversalité et les systèmes budgétaires. Cette étude, tout en permettant dans un premier temps de recentrer et de légitimer la problématique de recherche, pose la question de la dimension interactive et cohésive des systèmes budgétaires.

Le quatrième chapitre vise à comprendre les modes de conception et d'utilisation des systèmes budgétaires, à la fois dans leur dimension classique et transversale. Il a alors pour objectif de comprendre quelles sont les logiques de représentations qui prévalent dans la mise en place du processus budgétaire.

- CHAPITRE 3 -

LA RECONNAISSANCE DU PROBLEME DE LA TRANSVERSALITE DANS LES SYSTEMES BUDGETAIRES PAR L'ETUDE EXPLORATOIRE

Dans le but d'observer les liens existants entre la transversalité dans les organisations et les systèmes budgétaires, deux types d'études exploratoires ont été conduites. Elles ont permis d'approfondir à la fois la problématique et les propositions de recherche.

La première étude exploratoire, composée d'une série d'entretiens semi-directifs et d'une pré-enquête par questionnaire a clarifié l'émergence de la problématique, en liaison avec le cadre conceptuel développé dans le premier chapitre. Il s'agissait dans un premier temps *d'approfondir les liens existants entre transversalité et contrôle de gestion, entre transversalité et systèmes budgétaires par la suite*. Ce chapitre présentera les principaux résultats de cette étude ainsi que le cheminement de recherche.

Afin d'approfondir la question de recherche, **une seconde étude exploratoire** a été réalisée, constituée d'une étude de cas au sein d'une entreprise industrielle. Elle avait pour objectif d'explorer de manière plus fine les mécanismes de transversalisation et les interactions associées au processus budgétaire. Cette étude de cas poursuivait donc deux objectifs étroitement liés : *une étude globale du lien transversalité – systèmes budgétaires*, et une *étude plus localisée des interactions associées aux systèmes budgétaires*. Il s'agissait, à partir d'entretiens et d'analyses de documents internes, de chercher dans un premier temps dans quelle mesure la transversalité apparaissait liée aux systèmes budgétaires dans le cas étudié. Ensuite, la méthode dite d'analyse de réseau social a été utilisée pour préciser les jeux de relations associés aux systèmes budgétaires. Ce cas a été analysé de manière longitudinale, sur une période de 2 ans environ. Il correspond à une entreprise muti-site, multi-nationale, multi-culturelle et multi-métiers, donc à priori confrontée à des problèmes de transversalité. Son étude a permis de véritables allers-retours entre terrain et théorie.

En résumé, le cheminement dont il s'agit de rapporter ici les enseignements peut être résumé de la façon suivante :

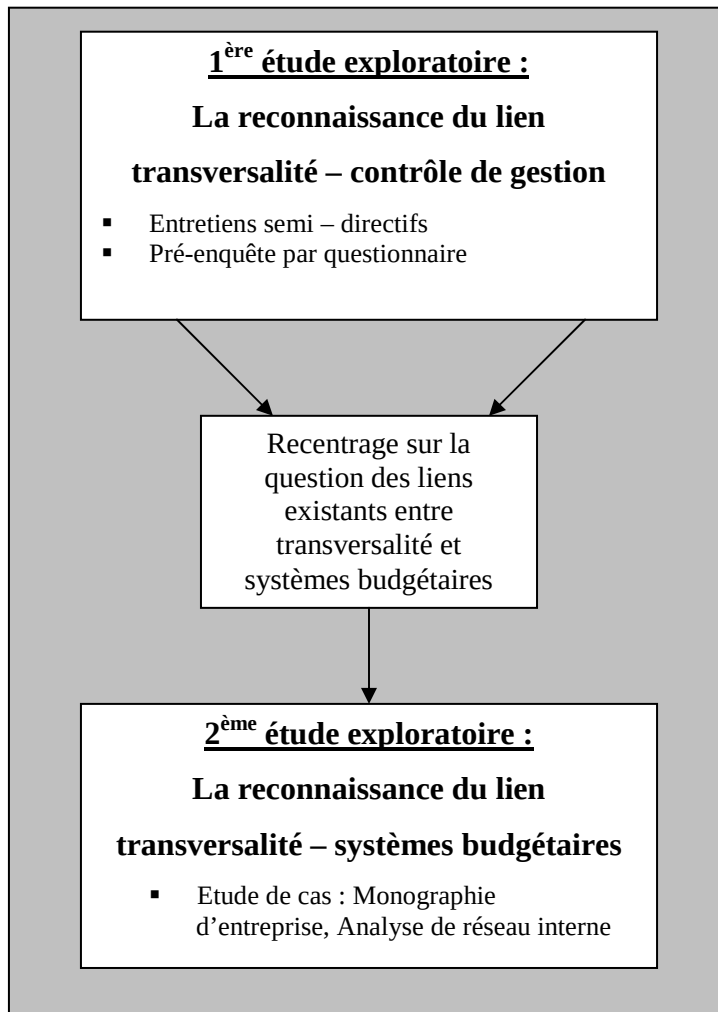


Figure 26 - Le cheminement des études exploratoires

Les deux étapes ainsi identifiées ont permis, dans une certaine mesure, de vérifier et préciser l'existence d'une problématique reconnue de mise en harmonie entre transversalité et contrôle de gestion d'une part, entre transversalité et systèmes budgétaires d'autre part.

1- UNE RECONNAISSANCE INITIALE DU LIEN ENTRE TRANSVERSALITÉ ET CONTRÔLE DE GESTION

La question des liens existants entre la transversalité et le contrôle de gestion a été abordée en deux étapes, sur la base d'une analyse thématique des entretiens **(1.1)**, et d'une pré-enquête exploratoire ensuite **(1.2)**. Dans un premier temps, les entretiens ont permis de recentrer et de légitimer la problématique retenue à partir d'observations et de méthodes de recherche qualitatives, alors que la pré-enquête par questionnaire a permis d'obtenir des informations relatives aux pratiques de contrôle de gestion « objectives » et quantitatives.

1.1. Les signes de reconnaissance du problème de la transversalité dans le contrôle et les systèmes budgétaires comme enseignement principal de l'enquête par entretien

De l'analyse des entretiens émergent des thèmes liés aux problématiques de transversalité de l'organisation d'une part **(1.1.1)**, à celles des instruments classiques du contrôle de gestion d'autre part **(1.1.2)**.

1.1.1 L'émergence du thème de la transversalité dans les organisations

La reconnaissance des problématiques de la transversalité a été reconnue sur le plan des découpages organisationnels et sur celui des moyens de coordination.

1.1.1.1 Le découpage en activités et processus

Les premiers thèmes abordés lors des entretiens étaient relatifs aux découpages organisationnels. Auprès des interlocuteurs, l'étude se heurte à une série d'ambiguïtés, concernant les termes employés.

- Les difficultés terminologiques

Les concepts d'activités, de métiers et de processus ont été naturellement évoqués au cours des entretiens. Il est constaté que les personnes rencontrées ne désignent pas de la même manière les mêmes objets. Par exemple, tout ce qui est relatif à des enchaînements de tâches en général est souvent appelé « processus », alors que les métiers ou activités sont fréquemment apparentés à des savoir-faire. Le terme métier correspond également assez souvent à un produit de l'entreprise, comme le montre la lecture de l'extrait suivant :

*[Interviewé 6] : « Nous avons deux grands **métiers** : le bouchon et le parquet (...). Après il y a le **métier** du bouchon, que nous avons divisé en deux sous-**métiers** : celui que l'on appelle **métier** préparation et **métier** finition du bouchon (...). Ce sont les **activités** qui s'intègrent dans les **métiers**. Puisque l'**activité** chez nous c'est par exemple une famille de bouchons (...). Mais dans chaque **métier** il y a des étapes successives qui correspondent au passage d'un atelier à un autre ».*⁵⁶

Le discours de l'interlocuteur 6 montre que le terme « métier » est employé pour désigner plusieurs objets d'analyse. Dans un premier temps il s'agit d'activités au sens des produits développés : bouchon et parquet. Ensuite, le terme est employé pour désigner des processus ou savoir-faire, processus entendus comme des « *étapes successives qui correspondent au passage d'un atelier à l'autre* ». La problématique relative à la transversalité apparaît de ce fait comme ambiguë et en tout cas confuse, d'abord par sa définition : un processus est-il défini comme un métier apparenté à un savoir faire plutôt qu'à une ligne de produits ? Est-il constitué d'une succession d'activités,... ? Ces problématiques sont étroitement liées à la question des représentations à la base des informations et des actions en comptabilité et contrôle de gestion (C. Grenier & J. Bonnebouche, 1998).

- La démarche d'identification des processus : des approches top-down et bottom-up

Selon les entreprises interrogées, la démarche d'identification du processus ou de l'activité s'apparente à un mécanisme de type top-down ou bottom-up.

- Exemple 1 : démarche d'identification de l'activité de type top-down

⁵⁶ Les mots qui apparaissent en caractère gras dans chacun des extraits cités sont les occurrences les plus fréquentes d'après le logiciel Sphynx Lexica.

L'entreprise (la direction) définit des lignes de produits (activités) stratégiques pour lesquelles sont explicités des processus de production.

*[Interviewé 4] : « Notre **organisation** est essentiellement basée sur la **responsabilité**, les **responsabilités**. Donc l'entreprise a été **découpée** suivant un plan défini qui correspond à un axe **hiérarchique** »*

Dans l'exemple développé ci-dessus, c'est la notion de hiérarchie et de produits qui prévaut : la démarche est de type top- down, le découpage émergeant de la direction et non des niveaux opérationnels.

- Exemple 2 : démarche d'identification de l'activité de type bottom-up

Dans certains cas, les activités identifiées sont inhérentes au circuit de production et sont identifiées par les responsables opérationnels. Les informations remontent ensuite vers les services fonctionnels (contrôle de gestion) qui définissent des centres de responsabilités ou des activités calqués sur ces découpages structurels.

*[Interviewé 5] : « je dirais on a découpé nos nouveaux process industriels, aujourd'hui on a mis en place, dans le périmètre industriel, une méthode de calcul de **coûts** de revient qui s'appuie sur effectivement une valorisation d'un certain nombre d'**activités** mais qui aujourd'hui sont des **activités** qui s'intègrent au **processus** industriel, donc **gestion** des emballages, **gestion** des stocks, **gestion** des déchets, **gestion** aussi par exemple production, enfin, des choses comme ça »*

Cet entretien montre que la démarche relève plus d'une approche de type bottom-up, puisque l'identification des processus émerge du circuit opérationnel, du processus industriel et donc des flux opérationnels. Dans ce cas, les stratégies «remontent» vers la direction, qui en assure la cohérence (H. Bouquin, 2000).

Cependant, même si dans la plupart des cas rencontrés, on retrouve essentiellement une démarche de type top-down, le processus de production et la vision opérationnelle ne sont jamais totalement ignorés, les responsables de fonctions ou d'activités n'étant pas exclus de la démarche d'identification. En cela la démarche est mixte, combinant à la fois l'approche top-down et bottom-up (R. Simons, 1995 ; H. Bouquin, 2000). De plus, certaines entreprises ne se posent pas pour l'instant la question des découpages transversaux, même si ceux-ci apparaissent implicitement lors des échanges de biens ou services développés en interne. Dans ce cas, les activités et les processus sont présents, mais ne sont pas clairement identifiés, en tout cas pas formalisés.

- La superposition des activités et processus sur les fonctions : l'identification de responsables de processus

Dans les entreprises étudiées, et lorsque des activités, processus ou métiers sont clairement identifiés, il n'y a pas de désignation systématique de responsable. En effet, la plupart du temps, le responsable d'activités est aussi le responsable de fonction (souvent de production lorsque le processus est relatif à la production), principalement chargé de la maîtrise des charges ou produits associés à l'activité. En règle générale, il est possible de constater qu'il n'existe de responsable de processus ou d'activité que lorsque des budgets relatifs aux activités ou processus sont mis en place et clairement explicités, et lorsque des objectifs de maîtrise de ces budgets sont identifiés.

*[Interviewé 10] : « A l'intérieur de chaque **fonction** il y aura un responsable de **budget** : pour le **centre** de production, c'est le **directeur** de production ; sur les charges indirectes, c'est le **directeur** technique qui intervient sur les frais de maintenance et d'investissement. Concernant les **découpages** par **activités**, nous n'avons pas de responsable de **budget**. »*

*[Interviewé 6] : « Les **métiers** sont bien mis en place, définis et utilisés depuis le mois de mars au **niveau** du **découpage** de **gestion**, et depuis septembre, la **direction** générale a créée deux postes, avec un **responsable** « Monsieur Préparation » et « Monsieur Finition » ».*

Dans certaines entreprises, il est également observé que le responsable ou pilote n'exerce pas toujours une fonction relative à l'établissement de budgets et de prévisions, mais plutôt une fonction d'encadrement et de gestion purement opérationnelle, telle que le suivi des quantités consommées par exemple ou l'établissement de plans de production.

- La question de la pertinence des découpages par activités et processus

La recherche de pertinence à travers les différents types de découpages est évoquée au cours de la plupart des entretiens. En effet, les professionnels interrogés soulignent que les découpages fonctionnels n'apparaissent pas toujours à même de fournir des informations pertinentes aux décideurs, d'où l'intérêt de définir d'autres découpages, ancrés sur les activités et processus stratégiques. De plus, c'est la recherche d'un croisement entre les données opérationnelles et comptables qui peut conduire les gestionnaires à mettre en œuvre des découpages transversaux, différents des grandes fonctions présentes dans les entreprises fonctionnelles. Là encore, H. Bouquin (2000) précise que le contrôle de gestion s'est orienté

« vers les composantes de la stratégie par activité –d'autant plus volontiers que le concept renvoie à celui de branche ou de division dans les organigrammes, et que ce sont les lieux par excellence du déploiement du contrôle de gestion ».

[Interviewé 7] : « Si vous voulez on a nourri la machine d'un certain nombre d'**informations**, **informations** que l'on essaie aussi de fiabiliser, parce que la difficulté je dirais d'utiliser des données **opérationnelles** et de les croiser avec des données comptables, c'est de savoir si l'**information** dont on se sert est fiable. Si vous voulez la politique de cette année ça a été de se dire on met en place des **résultats** par **activités** mais en essayant de voir après quelques mois de fonctionnement si effectivement ces **résultats** je dirais sont conformes à ce qu'on pense et conformes à la réalité de l'**information** donnée. Ce qu'il faut voir de manière globale c'est qu'on a une **activité** je dirais qui n'est pas très simple puisqu'on part d'une plaque de liège et cette plaque de liège elle va servir à faire de multiples choses. (...)Donc vous avez des **découpages**, vous avez des interactions, on a un problème d'interactions sociétés parce qu'on a des emboîtages, donc aujourd'hui il est compliqué je dirais de remonter une **information** très fiable. »

Au vu de ce discours, il apparaît que la problématique des interactions et de leur gestion est présente dans les organisations, rendant complexe la traduction financière des résultats générés.

Les discours des professionnels du contrôle de gestion à propos de la transversalité soulèvent **certaines difficultés quant à l'identification et l'explicitation des activités et processus dans l'entreprise**. Cependant, on observe une référence assez forte aux logiques de transversalité avec parfois des tentatives marquées de formalisation. Ainsi, la question des représentations formelles de la transversalité, et de son repérage dans l'organisation et les systèmes de contrôle, se pose de plus en plus nettement.

1.1.1.2. La conception des moyens de coordination dans les entreprises

La question des types de relations et interactions liées au contrôle de gestion en particulier, à la coordination en général, a également été évoquée au cours des entretiens. Dans un contexte de transversalité cette question est évoquée plus spontanément et plus fortement que dans des entreprises plus hiérarchisées (J.D. Thompson, 1967; N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987). Les discours des contrôleurs de gestion et directeurs financiers montrent que l'intensité et la qualité des relations reste une question importante, notamment du point de vue des liens entre services fonctionnels (contrôleur de gestion essentiellement) et services

opérationnels, mais également de ceux entre membres opérationnels hiérarchiquement ou fonctionnellement cloisonnés. Très souvent, c'est en fonction de l'ajustement mutuel (J.D. Thompson, 1967 ; H. Mintzberg, 1982) et des mécanismes de contrôle informel (N. Guibert & Y. Dupuy, 1997) qu'il faut comprendre le contrôle de type formel. S'exprime ainsi l'idée classique selon laquelle l'interaction et la combinaison des trois familles que sont les contrôles administratifs, les contrôles sociaux et les autocontrôles aboutissent au contrôle global de l'entreprise (E. Chiapello, 1996). Ainsi, à propos de l'élaboration et du suivi des budgets, un contrôleur déclare :

*[Interviewé 10] : « Les plans d'actions et la définition des **objectifs** sont impulsés par les **fonctionnels**. Il y a eu beaucoup d'échanges entre les commerciaux et les services **fonctionnels**. Par exemple nous avons eu récemment un problème avec un commercial qui s'est éloigné des tarifs. Donc nous avons mis en œuvre un certain nombre de discussions pour revenir à la situation initiale. (...) Je travaille le plus avec le **directeur** de production. La personne responsable des marques travaille sous sa **responsabilité** à lui. Je peux aussi bien travailler avec lui qu'avec elle. Par exemple nous avons travaillé ensemble récemment sur nos **objectifs**. Tous les mois nous mesurons les efforts mis en place. Nous avons également décidé avec le **directeur** de production que les commerciaux devaient refacturer les marques. Nous travaillons avec les responsables de **fonctions** puisque nous n'avons pas de responsables d'**activités**. Il peut m'arriver également de voir les chefs d'ateliers si cela est nécessaire (...). C'est le **directeur** de la production qui prend beaucoup de décisions. Quant à moi, au **niveau** du contrôle, ce que je regarde en priorité, ce sont les marges ».*

Cet extrait souligne la richesse des interactions associées au processus budgétaire. Du point de vue des relations entre fonctionnels (contrôleurs de gestion) et opérationnels, un contrôleur de gestion souligne également que :

*[Interviewé 11] : « A propos des relations entretenues avec le personnel opérationnel, en fait, c'est différent à l'⁵⁷ X de Y. Depuis que je suis ici, je vois sans arrêt les chefs de service et autres membres du personnel. Dès que j'ai besoin d'une **information** je vais m'adresser directement au chef de service. Surtout en période de **budget**, ils nous apportent des **informations** sur les volumes dès que nous en avons besoin, et nous les aidons à valoriser ces volumes aussi. Cette démarche est quand même assez participative. En révision peut être un peu moins, mais en général ça l'est (...). De plus, ici l'architecture est différente : nous pouvons circuler en communiquant facilement puisque tous nos bureaux sont ouverts. Chez Y, c'est plus fermé. Les modes de communication sont différents d'une structure à l'autre, c'est beaucoup plus formel et formalisé chez Y. Concernant la révision des **budgets**, ce n'est pas la même chose non plus. Ici la direction générale fait participer les chefs de services, chez Y c'est beaucoup plus formel et directif. »*

⁵⁷ X est l'entreprise dans laquelle exerce l'interlocuteur, Y est l'une de ses filiales.

Il apparaît au total que **le processus budgétaire est effectivement perçu et défini comme constituant la base d'échanges et de relations entre les acteurs de l'organisation**. Ces perceptions suggèrent un possible développement d'interactions et de création de cohésion dans l'organisation, en liaison avec le système budgétaire.

1.1.2. L'émergence d'aspects évolutifs dans la conception des systèmes de contrôle

Les entretiens ont permis de confirmer l'existence d'une évolution des systèmes de contrôle et de mesure de la performance, tout en faisant ressortir la place centrale que continuent à occuper les budgets dans les systèmes de contrôle.

1.1.2.1 Une volonté d'évolution des systèmes de mesure de la performance

Du point de vue de l'évolution des systèmes de contrôle, trois aspects émergent principalement des interviews : une préoccupation de mesure de la création de valeur intégrable aux systèmes de contrôle, une problématique de combinaison d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs, une problématique de liaison entre performance globale et performances locales ensuite.

- Le passage d'instruments centrés coûts à des instruments centrés valeur

Dans toutes les entreprises interrogées, le principal outil de mesure utilisé était le calcul de coût.

[Interviewé 1] : « L'ensemble des mesures de la performance sont fondées sur les **coûts**. Les approches valeur, bien qu'elles revêtent un grand intérêt, et notamment pour les projets, ne sont pas exploitées car il semble difficile de traiter la complexité des éléments à prendre en compte. Il serait nécessaire de simplifier la représentation actuelle des ressources qui sont trop nombreuses. »

En effet, en référence au suivi de la performance, les contrôleurs de gestion évoquent souvent le suivi et la maîtrise des coûts. Certains parlent de suivi de marges, calculées à partir de prix de cession internes, d'autres s'intéressent au suivi de la rentabilité mais de manière générale, au travers par exemple de la rentabilité des capitaux employés ou de l'Economic Value

Added⁵⁸, ce qui est plus rare. On remarque une certaine volonté des contrôleurs de gestion de suivre la performance du point de vue de la valeur générée. Cependant, la question du temps de mise en œuvre d'un nouveau système d'information ou de la difficulté de rattacher des produits aux activités est également évoquée. C'est donc souvent sur la base des suivis de marges internes que sont appréciés les éléments de création de valeur dans les entreprises.

*[Interviewé 6] : « Du point de vue de la **performance** des **activités**, nous calculons des **marges brutes par métier**, et ce par rapport au **coût** direct et indirect également ».*

*[Interviewé 8] : « nous ne sommes pas cotés, aussi nous n'utilisons pas d'indicateurs tels que l'EVA, ou d'indicateurs de performances boursières. Nous nous intéressons cependant à la **valeur ajoutée** ».*

▪ L'utilisation d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs

Les interlocuteurs affirment que les indicateurs retenus dans le cadre de tableaux de bord ou d'outils de pilotage sont généralement à la fois qualitatifs (par exemple les quantités consommées, le temps de travail, temps de pause,...) et quantitatifs (par exemple suivi de coûts, suivi des marges, des ventes....). Là encore, les contrôleurs de gestion ou directeurs financiers semblent souhaiter pouvoir traduire les indicateurs qualitatifs en unité monétaire, mais le passage de l'un à l'autre apparaît souvent difficile. Il n'est qu'évoqué au cours des entretiens. Ces remarques s'associent au principe du Balanced Scorecard (R.S. Kaplan & D.P. Norton, 1992, 1996), qui vise à établir des relations de causalité entre données opérationnelles et données financières, sur la base de quatre axes préalablement définis (axe apprentissage et innovation, axe processus internes, axe clients, axe financier). On retrouve en fait une utilisation conjointe d'indicateurs exprimés en unités de mesure monétaires (financières) et volumiques (opérationnelles). Au delà du recours aux indicateurs financiers, L.A. Gordon et D. Miller (1976) recommandent l'utilisation de données non financières en situation de dynamisme et d'hétérogénéité de l'environnement. Les entretiens conduits dans des entreprises où l'on observait des découpages organisationnels transversaux ont permis de souligner cette problématique.

⁵⁸ Concernant la valeur actionnariale, la COB précise qu'elle n'entend pas normaliser des présentations s'appuyant sur des techniques évolutives, et souligne qu'il ressort de l'examen des documents de référence de l'année 2001 que la création de valeur n'est pas toujours clairement définie. En effet, le ratio le plus souvent retenu est celui de rentabilité des capitaux employés ; l'articulation création de valeur/ développement stratégie – incitation est quasi-inexistante, enfin le lien entre les soldes intermédiaires de gestion pro forma (ex : EBIT, EBITDA, etc.) et la création de valeur est rarement établi (Bulletin mensuel COB – janvier 2003 – N°375).

[Interviewé 1] : « Notre système de contrôle repose essentiellement sur le suivi budgétaire, (par centre de **coût**, par activité, par projet). L'entreprise tient également un système de reporting au management, qui tient compte de comparaisons. Il s'agit d'indicateurs essentiellement quantitatifs. Il est difficile de définir des indicateurs de type qualitatifs, pour des raisons d'objectivité, et de partage des représentations. »

Sur la base des entretiens, il paraît cependant difficilement praticables, pour les contrôleurs de gestion ou directeurs financiers de décroiser les deux approches, opérationnelles et financières, même si la volonté d'établir des liens est présente dans les discours. L'approche financière du contrôle de gestion, par le langage financier sur lequel elle s'appuie, reste en effet un moyen d'assurer une certaine coordination verticale dans l'entreprise (M. Fiol & A. Sole, 1999).

[Interviewé 4] : « Notre **reporting** est un **reporting** très axé **financier**, transcrit de manière financière. Au delà de ça nous avons une batterie d'indicateurs opérationnels ».

[Interviewé 5] : « C'est-à-dire qu'on suit effectivement, on fait un suivi régulier des volumes de production, un suivi régulier des quantités vendues, on fait un suivi régulier des indicateurs effectifs sur la sécurité, sur la qualité, pour parler d'indicateurs qui ne sont pas de nature monétaire ».

Dans ce sens, M.A. Albernethy et A.M. Lillis (1995) ont montré que l'utilisation mixte d'indicateurs de nature quantitative et qualitative était nécessaire afin de fournir une réponse adaptée à la demande de clients.

- La problématique local- global

Un des soucis également énoncé par les professionnels rencontrés est celui d'obtenir des mesures portant à la fois sur des points assez délimités tels que l'activité ou la fonction, et sur des aspects plus larges tels que le processus, l'entreprise ou même le groupe. La problématique abordée est celle du lien entre les deux, puisque l'optimum global n'est pas égal à la somme des optima locaux comme rappelle par exemple P. Lorino (1991).

[Interviewé 7] : « (...) c'est faire comprendre aux filiales que la problématique qu'ils ont, est une problématique locale alors que nous on a une problématique groupe, **et eux ne sont qu'un maillon, qu'un élément dans la chaîne des coûts**. Et aujourd'hui ce qu'on cherche à faire, et je pense qu'on en est pas encore arrivé là à travers Safran et je pense que ça ne se fera pas forcément avec cet outil là, c'est de bien **comprendre l'ensemble des chaînages**. Puisqu'on part de la plaque de liège et l'objectif c'est quel résultat derrière ? Et ça aujourd'hui on est en train de mettre en place des outils pour le mesurer. Mais c'est assez complexe, parce que ça fait appel je

dirais à une mécanique (silence). (...) Ca fait aussi une barrière à l'entrée. Aujourd'hui il est peu probable que quelqu'un rentre sur le secteur comme ça, en disant j'arrive, il y a une question de métier d'antériorité. »

Cet entretien souligne essentiellement que la transversalité impliquerait des mécanismes d'« emboîtages » et de chaînages complexes, dont il convient d'appréhender les résultats à la fois de manière globale et locale. La définition des outils nécessaires à la mesure de leur performance reste cependant une question mal résolue au plan pratique.

Il semble que **les préoccupations des contrôleurs de gestion se déplacent du suivi du coût vers celui de la valeur**. De plus, on observe également une évolution du point de vue des objets de contrôle, induisant le **passage d'un contrôle de gestion d'entités hiérarchisées à celui d'interactions et chaînages plus variés**.

1.1.2.2. Un instrument de suivi de la performance omniprésent : le budget

En dépit de la volonté d'évolution précédemment évoquée, le budget reste une des bases omniprésentes de mesure et de suivi des résultats même si de nombreuses critiques lui sont adressées. Lorsque la question du suivi et du pilotage de la performance est posée, le système budgétaire est toujours cité, en complément ou en substitution des tableaux de bord. Cependant, la déclinaison des budgets dans les entreprises est variable. Elle fait notamment référence aux découpages par fonctions, produits, activités, projets ou métiers.

[Interviewé 11] : « Nous avons quelques démarches transversales rares, qui sont utilisées pour des projets et sont occasionnelles ; dans ce cas là, nous travaillons par codes projets, qui sont des codes permettant de suivre le projet au travers des fonctions. (...) Nous n'établissons pas de **budget** par **activité**, c'est après coup qu'on regarde ce que ça a **coûté** pour décider ou non de reconduire ce projet l'année suivante »

[Interviewé 2] : « Chaque direction a une responsabilité **budgétaire**. Il existe des **projets** inter-directions ».

Les budgets semblent rester finalement au cœur des processus de prise de décision. Ils sont cités comme le moyen par excellence de repérage des conflits ou des points critiques (les lieux de défaillances, c'est-à-dire de coûts, de non qualité, de perte de temps...) dans les organisations.

*[Interviewé 9] : Le plus important à gérer concerne surtout je pense l'activité, parce que les interfaces sont relativement cadrées, afin d'éviter justement les dérapages. Ces choses là se retrouvent très vite grâce aux fiches de non conformité, et nous sortons des statistiques nous permettant d'évaluer nos résultats. Ensuite, il y a peu de risque, puisque nous avons prévu des cadrages pour chacun des risques : non qualité, vols, mauvaise destination, sureffectif. Quand il y a non qualité, cela se traduit par des **facturations**, donc nous le savons. »*

En résumé, le budget apparaît comme un instrument de suivi et de pilotage de la performance présent et utilisé dans la quasi-totalité des entreprises interrogées. Cette observation appelle des indications complémentaires relatives aux hypothèses conceptuelles sur lesquelles reposent les systèmes budgétaires, et sur les modes d'utilisation qui en sont faits.

Conclusion 1.1

Suite à ces premières démarches, les entreprises appartenant au secteur des services et notamment au secteur bancaire ont volontairement été exclues de la suite de l'analyse. En effet, en raison des difficultés potentielles d'identification des activités et des processus dans ces organisations, et de leur caractère « non palpable », il a été jugé préférable de recentrer provisoirement l'analyse sur le secteur industriel⁵⁹. De plus, les problématiques relatives aux schémas de production ainsi qu'à l'étude du lien opérationnel- financier sont apparues plus précises dans le cadre d'entreprises industrielles. En effet, souvent calquées sur le modèle de production de l'entreprise, les activités sont ainsi plus facilement repérables (la probabilité d'interroger des entreprises concernées par la transversalité est donc augmentée). Autrement dit, la performance, ancrée sur des inputs et des outputs plus tangibles, semble ainsi plus facilement abordable en termes de transversalité.

L'analyse des entretiens montre **qu'un instrument de suivi est présent dans la quasi-totalité des cas rencontrés : le budget.** De plus, elle souligne qu'il existe des **préoccupations de la transversalité dans les organisations, du point de vue des découpages organisationnels qu'elle induit, ainsi que des systèmes de contrôle et de suivi qu'elle implique.** Ces préoccupations se traduisent par un souci d'identification et

⁵⁹ Bien que les études relatives à la mise en place de l'ABC dans le secteur des services aient montré la pertinence de la question des représentations par activités et processus dans ce domaine (I. Lacombe, 1997 ; C. Godowski, 2001), il nous est apparu préférable de simplifier le degré de complexité en ne nous adressant qu'au secteur industriel.

d'explicitation d'activités, processus ou métiers. Au delà, le processus budgétaire est perçu et présenté comme potentiellement porteur d'interactions dans l'organisation.

Les enseignements de ces premières analyses ont été complétés d'une pré-enquête à caractère exploratoire, visant à observer les pratiques de contrôle de gestion des entreprises, sous un angle essentiellement instrumental.

1.2. Les signes d'une pratique de la transversalité dans le contrôle et les systèmes budgétaires comme enseignement de la pré-enquête par questionnaire

Sur la base de la pré- enquête administrée auprès de plusieurs contrôleurs de gestion adhérents à la DFCG région Languedoc Roussillon, il a été possible d'explorer les pratiques de contrôle de gestion des entreprises interrogées⁶⁰. Les résultats issus de quelques traitements statistiques simples⁶¹ (tris simples et tris croisés) ont révélé un certain nombre de conclusions et de liens hypothétiques qui restent à développer et à analyser au travers de la thèse⁶².

1.2.1. Les pratiques instrumentales associées au contrôle de gestion : caractéristiques générales

L'analyse des procédés de contrôle de gestion (tableau 29) a laissé apparaître que les méthodes les plus pratiquées restent des méthodes classiques de contrôle par suivi budgétaire (84,62%), de marges (84,62%), de suivi par tableaux de bord (76,92%) ou de calcul de coûts (61,54%). Cette utilisation quasi-permanente des systèmes budgétaires comme mécanisme de contrôle vient renforcer les points précédemment développés et le choix d'une orientation de recherche sur le thème des systèmes budgétaires.

⁶⁰ Voir chapitre 2.

⁶¹ Pour rappel, tous les traitements statistiques de cette partie ont été réalisés à l'aide du logiciel Sphynx Lexica.

⁶² L'ensemble des résultats détaillés de la pré-enquête se trouve en Annexe 2.

Méthode utilisée	Oui	Non	Non réponse	Total
Suivi budgétaire par fonctions	11	1	1	13
En %	84,62%	7,69%	7,69%	100,00%
Marges	11	1	1	13
En %	84,62%	7,69%	7,69%	100,00%
Tableaux de bord	10	2	1	13
En %	76,92%	15,38%	7,69%	100,00%
Coût complet	8	4	1	13
En %	61,54%	30,77%	7,69%	100,00%
Coûts standards	7	5	1	13
En %	53,85%	38,46%	7,69%	100,00%
Suivi budgétaire par activités	6	6	1	13
En %	46,15%	46,15%	7,69%	100,00%
Tableaux de bord stratégiques	4	4	5	13
En %	30,77%	30,77%	38,46%	100,00%
Retour sur investissement	1	8	4	13
En %	7,69%	61,54%	30,77%	100,00%
EVA	1	6	6	13
En %	7,69%	46,15%	46,15%	100,00%
ABC	1	7	5	13
En %	7,69%	53,85%	38,46%	100,00%
Analyse de la valeur	0	6	7	13
En %	0,00%	46,15%	53,85%	100,00%
Suivi budgétaire par processus	0	4	9	13
En %	0,00%	30,77%	69,23%	100,00%

Tableau 29 – Une synthèse des pratiques de gestion

Le budget est évidemment l'instrument de contrôle de gestion le plus fréquemment cité. Le tableau 30 détaille les niveaux de maillages budgétaires dans les entreprises interrogées.

Maillage des budgets	Effectif	Fréquence
Fonctions ou centres de responsabilités	12	92,31%
Activités	7	53,85%
Processus	0	0%
Projets	0	0%
Autre	0	0%
Total des citations	19	

Tableau 30 – Les niveaux de maillage des budgets⁶³

Parmi les 7 entreprises qui mettent en place des maillages par activités, 6 utilisent également des maillages budgétaires par fonctions. Enfin, une seule entreprise présente seulement des budgets par activités. Cela peut traduire en partie le caractère complémentaire de ces deux types d'instruments. Cette question reste à approfondir au travers de l'étude empirique (Cf. chapitre 4). De plus, les résultats du tableau 29 montrent une tendance des entreprises à

⁶³ Le total des citations est supérieur à l'échantillon, du fait des réponses multiples à certaines questions.

intégrer davantage de transversalité au travers des instruments de gestion utilisés, et à aller au delà des méthodes classiques et fonctionnelles. Par ailleurs, l'étude met en avant une certaine volonté de faire évoluer les outils de contrôle de gestion. Par exemple, 3 des 4 entreprises qui n'utilisent pas les tableaux de bord stratégiques pensent les mettre en place prochainement. Également, la question du lien entre l'utilisation de la méthode ABC et le suivi budgétaire par activités aurait été intéressante à développer, mais le faible nombre d'entreprises mettant en place l'ABC n'a pas rendu l'analyse possible. Enfin, le nombre important de non-réponses relatives à l'utilisation de certaines méthodes récentes ou davantage sophistiquées peut laisser supposer que les entreprises ne connaissent peut-être pas l'outil. Cela a été confirmé en partie par les entretiens exploratoires, au cours desquels il a été possible d'observer que des instruments tels que l'EVA ou les Tableaux de bord prospectifs n'étaient pas toujours connus des contrôleurs.

1.2.2. La structure déclarée des entreprises

L'étude de la structure des entreprises peut renseigner sur les découpages mis en place dans les organisations. Une analyse croisée avec les pratiques de gestion révèle en effet les tendances de celles-ci à s'orienter vers des outils de management plus ou moins basés sur des approches transversales. Ceux-ci semblent intégrer davantage d'éléments à la fois opérationnels et informels et paraissent mieux adaptés aux structures organisationnelles.

Découpage	Nombre de citations	Fréquence
Subdivisions ou unités autonomes	5	38,46%
Fonctions	4	30,77%
Activités	5	38,46%
Total	14	100%

Tableau 31 – Les structure des entreprises interrogées⁶⁴

Ces résultats montrent que les entreprises qui ont mis en place des découpages par activités ont également adopté un découpage fonctionnel. En effet, comme il l'a été observé au travers de l'analyse des entretiens, les découpages par activités et processus viennent le plus souvent se superposer aux maillages fonctionnels. Lorsque la question a été approfondie en demandant aux personnes interrogées de donner un exemple d'activité, les résultats les plus

⁶⁴ Le nombre de citations est supérieur au nombre d'observations du fait de réponses multiples.

fréquents correspondaient souvent à des lignes de produits proposées au client ou de produits intermédiaires (par exemple, pour l'industrie textile, les collants étaient cités ; pour l'industrie agro-alimentaire les viandes ; ...).

Afin de pouvoir juger de la cohérence entre la structure organisationnelle et l'image qui en est donnée par les systèmes budgétaires, la variable « structure » a été croisée avec les variables « maillage des budgets » et « tableaux de bord stratégiques ». En effet, ces deux instruments étant considérés d'un point de vue académique comme « adaptés » à des approches transversales, il a semblé intéressant de vérifier cette question par le biais de cette pré-enquête, malgré la faiblesse de l'échantillon et le faible degré de représentativité de la population des entreprises.

Découpage /Maillage des budgets	Fonctions ou centres	Activités	Processus	Projets	autres	Total
Subdivisions ou unités autonomes	5	1	0	0	0	6
Fonctions	4	2	0	0	0	6
Activités	4	5	0	0	0	9
Total	13	8	0	0	0	21

Tableau 32 – Les tris croisés Découpage organisationnel- Maillage des budgets

Découpage/ TDB stratégique	Non réponse	Oui	non	Total
Subdivisions ou unités autonomes	2	1	2	5
Fonctions	2	0	2	4
Activités	1	3	1	5
Total	5	4	5	14

Tableau 33 – Les tris croisés Découpage organisationnel- Tableau de bord stratégique

L'analyse des tris croisés des variables « découpage organisationnel » et « maillage budgétaire » révèle que les entreprises qui ont mis en place des découpages par activités ont également recours, pour la plupart d'entre elles, à un suivi budgétaire fondé sur la même base. Ainsi, parmi les 7 entreprises qui présentent des budgets par activités, 5 ont également adopté un découpage organisationnel de type identique. Se confirme ainsi le **souci de cohérence entre les découpages mis en place et les instruments de suivi de la performance dans ces unités d'analyse.**

1.2.3. L'analyse de la satisfaction des utilisateurs

Sur ce point, les résultats sont à envisager avec prudence en raison du nombre important de non réponses. Les tableaux 34 et 35 présentent les résultats correspondants à la question de la satisfaction des utilisateurs, et les valeurs moyennes associées.

	Non réponse	1	2	3	4	5	Total
Coût complet	5	0	0	1	3	4	13
Méthode ABC	12	0	0	0	0	1	13
Coûts standards	6	0	1	0	3	3	13
Suivi des marges	2	0	1	0	4	6	13
EVA	12	0	0	1	0	0	13
ROI	5	0	2	3	3	0	13
TDB classique	3	0	1	2	5	2	13
TDB stratégique	9	0	0	1	3	0	13
Analyse de la valeur	13	0	0	0	0	0	13
Suivi budgétaire par fonction	2	0	0	2	3	6	13
Suivi budgétaire par activités	7	0	0	0	1	5	13
Suivi budgétaire par processus	13	0	0	0	0	0	13

Tableau 34 – Le degré de satisfaction des utilisateurs des outils de gestion

	Non réponse	Valeur minimum	Valeur maximum	Valeur moyenne	Ecart -type	Somme
Coût complet	5	3,00	5,00	4,38	0,74	35,00
Méthode ABC	12	5,00	5,00	5,00	0,00	5,00
Coûts standards	6	2,00	5,00	4,14	1,07	29,00
Suivi des marges	2	2,00	5,00	4,36	0,92	48,00
EVA	12	3,00	3,00	3,00	0,00	3,00
ROI	5	2,00	4,00	3,13	0,83	25,00
TDB classique	3	2,00	5,00	3,80	0,92	38,00
TDB stratégique	9	3,00	4,00	3,75	0,50	15,00
Analyse de la valeur	13	-	-	-	-	-
Suivi budgétaire par fonction	2	3,00	5,00	4,36	0,81	48,00
Suivi budgétaire par activités	7	4,00	5,00	4,83	0,41	29,00
Suivi budgétaire par processus	13	-	-	-	-	-

Tableau 35 – La valeur moyenne du degré de satisfaction des utilisateurs

L'analyse synthétique de ces tableaux montre que le suivi budgétaire, qu'il soit par fonctions (moyenne de satisfaction : 4,36) ou par activités (moyenne de satisfaction : 4,83), comme le suivi de marges intermédiaires (moyenne de satisfaction : 4,83), est reconnu comme très utile par ses utilisateurs. Cette première approche atteste en particulier de l'intérêt et de la

pertinence potentiels des budgets par activités dans les organisations. Mais cette perception reste à confirmer par des investigations auprès d'un échantillon plus large⁶⁵.

Conclusion 1.2 :

Une étude d'acceptation interne a été menée, afin de confronter les principaux résultats de l'étude avec la vision des répondants. Cette étude a été réalisée lors d'une réunion de l'association, tenue au mois de mars 2002, sur la base d'un compte rendu diffusé auprès des répondants. L'intérêt des réponses est de montrer que :

- Les tableaux de bord stratégiques ne sont pas systématiquement entendus au sens de R. Kaplan et D. Norton (1992), mais plutôt comme des tableaux de bord destinés à la direction générale, et portant essentiellement sur le suivi des points stratégiques.
- Par ailleurs, les questions de terminologie relatives aux activités et processus ont également été évoquées.

En résumé, trois points essentiels ressortent de cette pré- étude :

- La confirmation d'une **tendance à utiliser des outils de contrôle de gestion classiques**. Les systèmes budgétaires, le calcul du coût complet et les calculs de marge restent en effet les outils de contrôle de gestion les plus cités dans les organisations étudiées. Cela confirme les premières observations issues des entretiens exploratoires et rapportées par ailleurs dans de nombreux travaux.
- **L'idée de transversalité est reconnue comme importante par certaines organisations**. Elle prend la forme de nouveaux découpages organisationnels, encore axés cependant, le plus souvent, sur les produits, ou du moins, les lignes de produits.
- Enfin il semble que **la référence au principe de globalité reste très peu fréquente**, comme en témoigne par exemple la faible utilisation des tableaux de bord prospectifs.

L'exploration de ces premiers résultats a été prolongée ensuite sur la base de l'enquête conduite sur un échantillon national. Ils justifieraient en effet l'approfondissement des questions relatives notamment :

- **à la cohérence entre les découpages organisationnels transversaux, lorsqu'ils existent, et les découpages retenus dans les systèmes budgétaires,**

⁶⁵ Cf. Chapitre 4.

- **aux motivations plus générales qui conduisent à l'intégration de logiques transversales en contrôle de gestion en général, dans les systèmes budgétaires en particulier.**
- **aux modes d'utilisation respectifs des systèmes budgétaires fonctionnels et transversaux, lorsque ces derniers apparaissent.**

CONCLUSION DE LA SECTION 1

La première enquête exploratoire a permis de recentrer une problématique initialement envisagée de manière assez large, puisqu'elle avait trait à la fois aux approches de la transversalité par processus, et par activités, et aux systèmes de mesure de la performance. Les entretiens et la pré-enquête exploratoire ont alors conduit à positionner le sujet à partir des deux points suivants :

- **L'étude des perceptions et représentations de la transversalité au sein d'entreprises industrielles**
- **L'analyse des systèmes budgétaires comme possibles instruments de représentation ou de support des logiques de transversalité dans ces entreprises industrielles.**

En d'autres termes, la problématique a été ainsi définie autour des « **liens existants entre la transversalité et les systèmes budgétaires** ».

La littérature dans le domaine du contrôle a souligné l'existence d'une double conception des budgets, basée sur la logique hiérarchico- fonctionnelle et sur celle de transversalité des organisations, ce qui suggère une double perspective d'utilisation des systèmes budgétaires : celle du simple diagnostic d'abord, celle de la création d'interactions ensuite. Si les travaux préliminaires suggèrent ou confirment la pertinence des problématiques correspondantes, il reste à en spécifier et préciser les termes.

En ce sens, cette première étude exploratoire a été complétée par une étude de cas visant à approfondir les questions liées à l'interactivité et à la cohésion associées au processus budgétaire.

2. UN CAS DE RECONNAISSANCE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

L'étude de cas menée en complément des premières analyses exploratoires poursuivait les principaux objectifs suivants :

- Il s'agissait d'abord de confirmer le caractère effectivement « transversal » de budgets adaptés à des découpages structurels autres que fonctionnels dans une entreprise particulière. L'existence et l'utilisation de ce type de budgets posent en effet des questions relatives à leur cohérence avec des découpages organisationnels ainsi qu'aux mécanismes de coordination qu'ils peuvent induire dans une organisation. Ces questions doivent être reliées à la problématique des modes d'utilisation des budgets⁶⁶, en particulier dans la création d'interactions et de cohésion organisationnelle.
- Ensuite, les premières observations réalisées dans l'entreprise étudiée ont suggéré d'approfondir et d'affiner l'analyse sous l'angle des interactions proprement dites, c'est-à-dire des relations existantes entre diverses personnes associées à la procédure budgétaire. En particulier, les interactions générées par le processus budgétaire (sur les étapes principales que sont l'élaboration, le suivi et la révision) ont été comparées aux interactions associées aux contacts formels ou informels quotidiens.

Autrement dit, la question directrice était de savoir **dans quelle mesure le processus budgétaire peut renforcer les jeux d'interactions et la création de cohésion dans l'organisation, notamment à travers l'étude de budgets « transversaux »**. La méthode de l'étude de cas, qui a été soutenue par l'analyse de réseau social, s'est alors avérée particulièrement riche pour aborder cette question.

L'étude de cette question permet en effet d'approfondir la proposition 2 précédemment énoncée dans les directions suivantes :

La transversalité des systèmes budgétaires pourrait être associée au développement d'interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**.
Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait être également associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

⁶⁶ Voir chapitre 1, section1.

Les techniques d'entretiens et l'analyse à caractère ethnographique, qui ont permis une observation globale des systèmes budgétaires (2.1) ont été complétées par l'analyse de réseau social, qui permet des analyses mieux spécifiées et localisées (2.2). Les aspects « cohésifs » et « interactifs » des systèmes budgétaires ont été abordés en particulier par la méthode d'analyse de réseau social (Borgatti, Everett & Freeman, 1999).

2.1. Les signes d'une harmonisation entre transversalité organisationnelle et découpages budgétaires dans le cas de l'entreprise « Sabaté-Diosos »

L'étude avait d'abord pour but d'apporter un éclairage des dimensions interactionnelles des systèmes budgétaires, dimensions difficilement observables par le biais d'une enquête par questionnaire. Les premiers questionnements concernant l'entreprise étudiée ont porté sur la manière dont les processus, les activités ou les métiers avaient été identifiés. De façon complémentaire, une étude portant sur la mise en place des budgets dans cette entreprise a été conduite (2.1.1) et suivie d'une analyse du degré d'adéquation entre les découpages organisationnels et les systèmes budgétaires (2.1.2).

Cette étude a également permis d'observer le rôle joué par les budgets en tant que systèmes porteurs d'interactions et de coordination, donc étroitement liés aux mécanismes de diffusion des objectifs dans l'entreprise.

2.1.1. Le sens des découpages par métiers et processus dans l'organisation

Une des premières questions posée aux personnes rencontrées portait sur la manière dont les activités et les processus avaient été identifiés, et sur les motivations à l'origine de tels découpages. C'est pourquoi, avant de présenter la structure de l'entreprise étudiée, il convient de caractériser l'organisation qu'elle constitue.

2.1.1.1. Présentation synthétique de l'entreprise étudiée

L'entreprise étudiée se situe à la limite entre moyenne et grande taille. Elle est spécialisée dans la transformation du liège et la vente de produits finis. Elle a été introduite au

second marché en 1995, puis cotée en continu depuis 1996. Aujourd'hui devenue un groupe mondial, l'entreprise Sabaté-Diosos produit et vend sur des sites géographiquement et culturellement éloignés. Au moment de l'étude, elle se trouvait dans une phase de forte croissance depuis plusieurs années. Son organisation peut être qualifiée d'« intégrée », dans la mesure où elle traite le liège tout le long de sa chaîne de valeur, depuis l'approvisionnement de matières premières jusqu'à la livraison au client final. De plus, son activité s'organise principalement autour de deux branches (liège et tonnellerie), la branche liège étant celle développée sur le site étudié. Au moment de l'étude, Sabaté-Diosos se situait dans une phase de « remise à plat » de son système d'information comptable, privilégiant la mise en place d'une démarche budgétaire adaptée au découpage structurel de l'entreprise. Cette démarche a suivi l'implantation d'un logiciel de consolidation des données comptables et financières, qui avait pour but d'identifier les marges dégagées par niveau d'activité. L'initiative de refonte du système d'information comptable comportait plusieurs origines. D'un point de vue financier par exemple, et selon le directeur financier, cela était dû à l'obligation faite par la COB de publier des documents comptables par branche d'activité⁶⁷ d'une part, et, d'autre part, à un souci de diffusion d'information financière rapide, fiable et pertinente auprès des actionnaires de la société. D'un point de vue plus opérationnel, et suivant le responsable du contrôle de gestion de production, la justification d'une telle évolution était la suivante :

« Tout simplement qu'on puisse **suivre des performances par lignes de produits**. Le nœud du problème étant principalement l'amont (...), l'amont de la matière puisque à un moment **donné il y a une matière première commune qui est dispatchée dans des activités**. Donc ça c'était le nœud du problème. L'autre problématique qui pour nous existe toujours c'est la nécessité de se comparer avec le monde du liège (...). Donc c'est cette ambiguïté entre les deux, gérer le particularisme d'Altec⁶⁸ dans notre gestion de la matière première, et tout en essayant de se comparer aux autres qui ne l'ont pas » [Extrait E9]⁶⁹.

Associé aux grandes lignes de produits et à la nécessité de fournir une information suivant une maille d'analyse fine, ce découpage était lié principalement à la recherche de mesures de

⁶⁷ Par exemple le règlement CRC n°99-02 prévoit d'annexer aux comptes consolidés des informations sectorielles indiquant « la ventilation du chiffre d'affaires et des immobilisations ou des actifs employés par zone géographique ou monétaire et par secteur d'activité, ainsi que la ventilation du résultat d'exploitation par zone géographique et/ou par secteur d'activité selon le mode d'organisation choisi par le groupe. » (Extrait Bulletin Mensuel COB- Janvier 2003- N°375). De même, la COB impose aux entreprises cotées de fournir des comptes semestriels.

⁶⁸ Il s'agit de la principale ligne de produits développée par le groupe.

⁶⁹ Le tableau 24 exposé dans le chapitre 2 (p.118) présente l'ensemble des personnes interrogées.

la performance dégagée sur une chaîne d'activités, d'où des questionnements associés à l'identification et au repérage des processus et métiers dans l'organisation. Au sein de l'entreprise Sabaté-Diosos, les métiers sont assimilés à des représentations transversales, dans la mesure où il s'agit d'enchaînements d'activités finalisés, et où ils correspondent à des savoir-faire bien définis.

2.1.1.2. L'identification des métiers de l'entreprise

Bien qu'organisée autour de métiers fédérateurs assimilés à des processus, l'entreprise Sabaté-Diosos reste à la fois hiérarchisée et fonctionnelle. En effet, alors que certains la décrivent comme « *un ensemble d'interactions, (...) de découpages (...) et d'emboîtages* », [Extrait E2], le Directeur des Ressources Humaines la présente comme une structure hiérarchisée par fonctions :

« *Nous voudrions des systèmes interactifs et moins directifs que ceux-ci, qui restent très classiques et hiérarchiques et fonctionnels en même temps* ». [Extrait E8]

Cinq niveaux hiérarchiques peuvent d'ailleurs être identifiés entre la direction et les niveaux opérationnels en ateliers, comme le montre le schéma suivant :

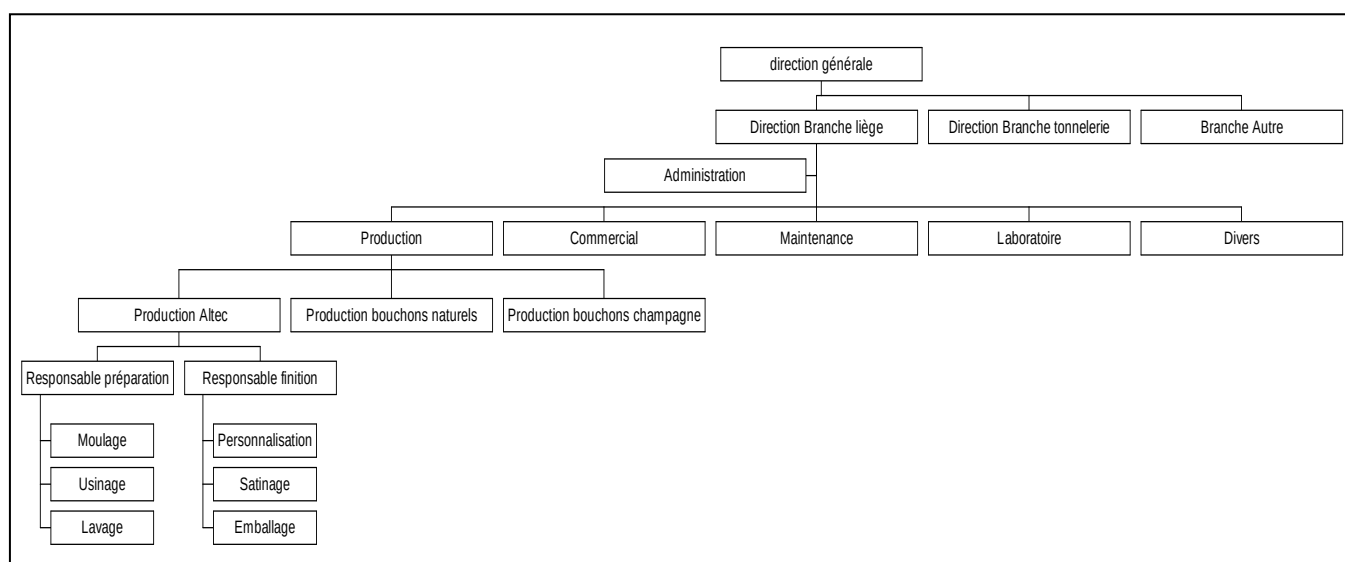


Figure 27 – Une représentation de la structure hiérarchico - fonctionnelle du groupe Sabaté-Diosos

Au delà de cet organigramme de la structure formelle, les circuits de flux matières au sein des principaux métiers sont clairement identifiés. Etablis par le contrôleur de gestion de production, certains documents internes présentent en effet les principaux métiers du groupe, ainsi que les flux de matières liés à l'exercice de ces métiers. Ces documents font en particulier référence à une représentation « processuelle » de l'organisation de la production. Les métiers et leurs enchaînements depuis l'approvisionnement jusqu'au client final sont identifiés par le schéma suivant :

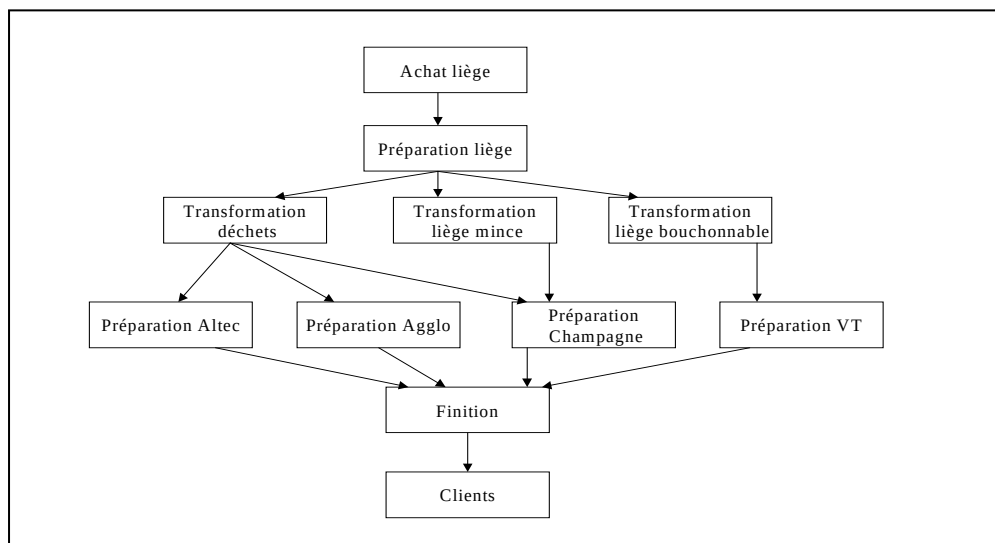


Figure 28 – Les métiers identifiés chez Sabaté-Diosos

Ces métiers, parce qu'ils sont définis indépendamment des produits et des cloisonnements fonctionnels présentés dans l'organigramme, et les transcendent, s'inscrivent dans une logique de transversalité de l'entreprise. Du point de vue de la logique des découpages opérés, le contrôleur de gestion souligne que :

« (...) dans chaque métier il y a des étapes successives qui correspondent au passage d'un atelier à un autre. Par exemple **le métier préparation s'entend comme l'enchaînement des étapes de production**, c'est-à-dire le passage du bouchon d'un atelier à l'autre. Par exemple, pour la préparation, nous avons l'arrivage, moulage, affectation, usinage, lavage, marquage, enrobage. Pour le métier finition, nous avons le marquage, satinage, emballage » **[Extrait E1]**.

Ainsi, au sein des métiers, on retrouve des enchaînements d'activités formellement identifiés suivant les flux de matières. Le métier préparation recense les flux suivants :

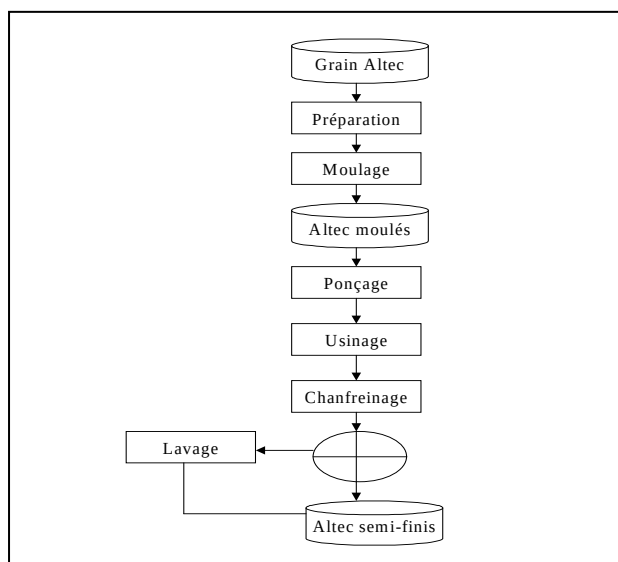


Figure 29 – Le circuit de flux associé au métier « préparation Altec » chez Sabaté-Diosos

L'observation de ces schémas d'organisation et de flux appelle les remarques suivantes :

- L'identification des circuits de flux montre clairement que l'entreprise Sabaté-Diosos fonctionne sur un modèle d'approche processus, tout en conservant une structure hiérarchico-fonctionnelle. Cela pose la question du maillage spatial dominant de l'organisation et de ses processus internes puisqu'il y a coexistence dans l'organisation de découpages conventionnels et transversaux.
- De même, et selon le contrôleur de gestion de production, responsable de la mise en place du circuit de matières, l'identification des métiers dans un premier temps et des flux ensuite est d'abord née de l'identification des grandes lignes de produits, à leur tour déclinées en métiers, donnant ensuite lieu à des gammes de production, décrites en termes de flux matières.
- Par ailleurs, il apparaît que les objectifs de ces découpages sont liés aux systèmes de suivi de la performance. A ce propos, le directeur financier branche souligne qu'il s'agit de :

« faire comprendre aux filiales que la problématique qu'ils ont est une problématique locale alors que nous on a une problématique groupe, et eux ne sont qu'un maillon, qu'un élément dans la chaîne des coûts. Et aujourd'hui ce qu'on cherche à faire (...), c'est de bien comprendre l'ensemble des chaînages. Puisqu'on part de la plaque de liège et l'objectif c'est quel résultat derrière ? Et ça aujourd'hui on est en train de mettre en place des outils pour le mesurer. Mais c'est assez complexe, parce que ça fait appel je dirais à une mécanique » [Extrait E2].

- Enfin, concernant l'attribution de responsabilités sur la base de ces découpages, des fonctions de responsables de métier sont clairement identifiées. Ceux-ci sont chargés de la maîtrise de leurs processus. Par ailleurs, le contrôleur de gestion production précise que des chefs d'équipes de métiers sont formellement identifiés. Ils sont responsables de l'encadrement des personnes rattachées aux activités qui composent les métiers.

« (...) **il y a un monsieur préparation Altec qui gère l'ensemble. Il est directement responsable de la partie moulage, supervise l'usinage et le moulage sachant que sur l'usinage on a un responsable d'équipe par tour, et sur le lavage, il y a deux messieurs lavage, qui gèrent l'atelier de manière globale** » [Extrait E9].

Ces observations posent la question de l'**adéquation et de la cohérence entre système de suivi et découpage organisationnel**. Au delà de ces premiers questionnements généraux il s'agissait de mieux comprendre la place des systèmes de coordination complémentaires aux systèmes de suivi formels et formalisés.

2.1.2. La perception des complémentarités entre mécanismes de coordination et procédure budgétaire, dans le cas étudié

Les mécanismes de coordination ici considérés comme dispositifs d'intégration (J.D. Thompson, 1967 ; H. Mintzberg, 1982 ; M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995) servent de base à l'ajustement entre les unités, les activités ou les membres, nécessaires au bon accomplissement des objectifs de l'organisation. Autrement dit, ils assurent la coordination horizontale dans l'organisation (M. Aoki, 1991). On retrouve ces mécanismes au sein de l'entreprise Sabaté-Diosos, tant du point de vue des relations hiérarchiques ou fonctionnelles, que de celui des relations latérales dans l'entreprise. Ces mécanismes de coordination paraissent ainsi utilisés comme compléments du processus budgétaire.

2.1.2.1. L'adéquation entre systèmes budgétaires et découpages organisationnels

Pour juger de la cohérence entre systèmes budgétaires et découpages organisationnels, la question du choix des informations comptables comme moyen de contrôle, et celle du mécanisme de construction des systèmes budgétaires a été examinée. Quelle est, autrement

dit, la place occupée par les mécanismes de coordination et de participation dans le processus budgétaire ?

2.1.2.1.1. Maillage budgétaire et choix de l'information comptable et financière dans le cas de l'entreprise Sabaté-Diosos

La mise en place de systèmes budgétaires calqués sur les principaux métiers de l'entreprise a rendu l'étude de cas très pertinente au regard de la question de recherche posée. L'observation des budgets ainsi que les entretiens menés dans l'entreprise ont ainsi permis de préciser les propositions relatives à l'adéquation entre les systèmes budgétaires et les découpages organisationnels. La synthèse des systèmes budgétaires existants chez Sabaté-Diosos peut en effet être présentée ainsi :

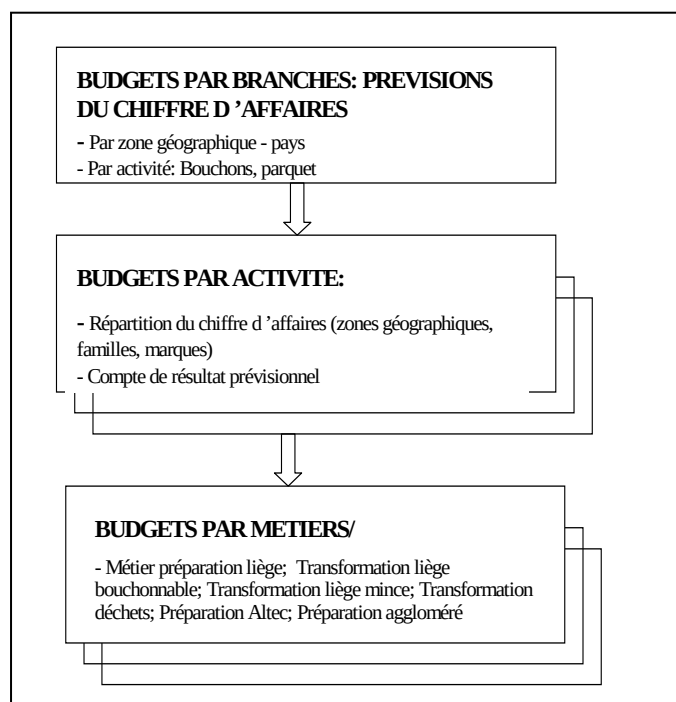


Figure 30 – Une représentation de la structure budgétaire de l'entreprise Sabaté-Diosos

Le schéma ci-dessus met l'accent sur la déclinaison des budgets et les différents degrés de maillages adoptés. De plus, l'entreprise décline ses budgets par pays, par site, par branche, par activité, par métier et processus. Sur ces différents points, le contrôleur de gestion apporte les précisions suivantes :

« En fait depuis deux mois le découpage par les deux métiers préparation et finition a été mis en place au niveau de l'entreprise avec un responsable par métier. On a maintenant un responsable par préparation et par finition.

Au vu des marges dégagées, on suit quand même la marge préparation et finition (...). Il y a aussi un suivi des résultats par ateliers. On regarde à ce niveau là seulement la performance des coûts, et on s'attache à regarder pour les ateliers qui utilisent des produits chimiques quelles ont été les consommations exactes pour voir si il n'y a pas de dérapage (...)on regarde le coût pour chacun des ateliers, qui constitue pour nous une mesure de la performance, et les productivités par atelier que nous regardons chaque semaine au niveau de la performance »
[Extrait E1].

Dans cette entreprise, l'utilisation première des budgets porte sur la prévision, le suivi et la délégation des objectifs. Pour l'instant, l'objectif affiché n'est pas celui de la coordination et de la communication, même s'il émane de façon implicite des entretiens menés. Le tableau suivant résume les principaux indicateurs budgétés pour chaque activité au sein du site.

Métier	Indicateur prévisionnel retenu
Préparation liège	Ventes externes de liège préparé Stock liège cru et préparé
Transformation liège bouchonnable	Prévision de perforation entreprise SV Prévision de perforation sous-traitance Ventes de bouchons SV Résultats économiques (marge matière, marge sur coût direct, marge sur coût indirect, marge sur frais distribution)
Transformation liège mince	Perforation liège mince Ventes de rondelles Résultats économiques (marge matière, marge sur coût direct, marge sur coût indirect, marge sur frais distribution)
Transformation déchet	Achats déchets mensuels à M Achats groupe Résultats économiques de l'activité (marge matière, marge sur coût direct, marge sur coût indirect, marge sur frais distribution)
Préparation Altec	Prévisions de production Altec, Résultats économiques de l'activité (marge matière, marge sur coût direct, marge sur coût indirect, marge sur frais distribution)
Préparation aggloméré	Résultats économiques de l'activité (marge matière, marge sur coût direct, marge sur coût indirect, marge sur frais distribution)

Tableau 36 – Une synthèse de quelques indicateurs prévisionnels retenus dans les budgets de Sabaté- Dyosos

Les indicateurs retenus dans le cadre des budgets sont tous « comptables », et soulignent la volonté de calculer des « résultats économiques » par métiers, afin d'en suivre la performance. Sur la base de l'utilisation des indicateurs et du maillage observé, le directeur financier souligne alors que les indicateurs qui l'intéressent sont essentiellement les suivants :

« L'évolution du chiffre d'affaires. Il y a aussi l'évolution du résultat d'exploitation. Enfin, pour moi, ce sont des indicateurs qui sont très boursiers entre guillemets : résultats d'exploitation, résultat financier, endettement financier. **On parle de manière globale, après on peut descendre dans des sous-indicateurs, je parle de manière globale et des cinq points importants** » [Extrait E2]

Les « résultats économiques » forment les principales informations comptables associées au budget. Cependant, les systèmes de contrôle de l'entreprise Sabaté-Diosos se fondent également sur des informations non financières ou extra-comptables, en complément de l'information comptable.

« La difficulté est que les données dont on aurait besoin pour sortir les tableaux de bord par métiers, par activités, on ne peut pas les extraire à 100% de la compta. Il y a trop de données externes à la compta qui doivent intervenir : des données de production, etc... C'est surtout que la comptabilité, on considère que c'est 100% fiable, comme la compta analytique, extraite de la compta générale. Mais aujourd'hui, **si on veut bien analyser chaque métier les données ne sont pas suffisantes. Le gros que l'on a à faire c'est cadrer la compta avec une situation de flux réels**. Donc il y a énormément de données extra-comptables qui sont utilisées et traitées à part. Voilà, principalement pour scinder les choses internes aux sociétés » [Extrait E9].

Ces observations vont dans le sens des études relatives à l'utilisation de l'information comptable et financière dans les entreprises en situation d'incertitude (L.A. Gordon & D. Miller, 1976). De même, l'étude plus récente conduite par M.A. Albernethy et A. Lillis (1995) portant sur l'impact de la flexibilité industrielle sur les systèmes de contrôle, montre que « la réussite de la mise en place de flexibilité industrielle requiert une réponse transversale à des demandes spécifiques des clients. Les mesures doivent inclure des indicateurs qualitatifs et quantitatifs de réponse au client » (p. 243). Ainsi, les budgets de l'entreprise Sabaté-Diosos incluent également le suivi et la prévision d'informations non-comptables, venant compléter l'information financière.

Dans l'entreprise étudiée, les budgets sont également utilisés comme des systèmes de représentation de la performance dans une optique valeur-coût, comme le souligne le contrôleur de gestion :

« (...) dans un **tableau à double entrée** : en colonnes activités et en lignes fonctions. Cela nous permet, en rentrant les données par fonctions, d'obtenir les budgets par activités ensuite. A chaque activité correspond un prix de vente, ce qui nous permet après agrégation des fonctions aux activités de calculer la marge sur activité » [Extrait E4].

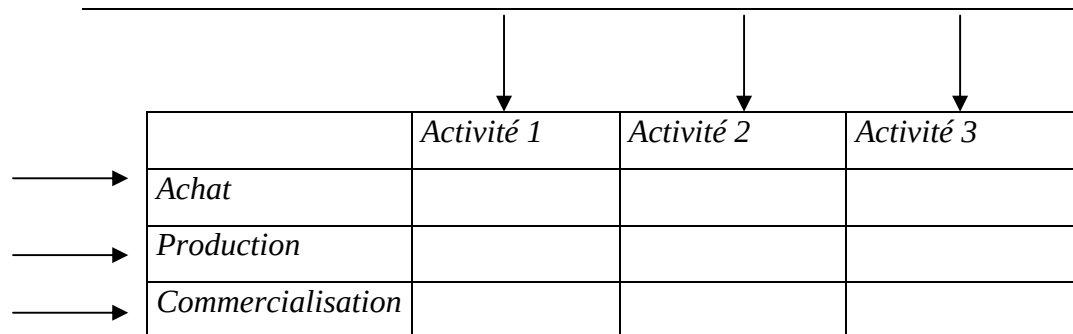


Figure 31 – Une représentation du budget chez Sabaté-Diosos

Cette identification des marges internes n'est pas sans rappeler la mise en avant de la valeur créée le long de la chaîne de M. Porter (1986), la marge par activité représentant la valeur générée par chaque activité. Cette représentation permet également une identification des processus et interactions critiques, pouvant être à l'origine de création ou au contraire de destruction de valeur dans l'entreprise. A ce propos, le contrôleur de gestion souligne :

« *On a un budget par activité pour lequel nous calculons une marge. Tous les mois je vais aller vérifier les objectifs. Si ça ne va pas, je vais aller voir pourquoi. Je descends progressivement sur les fonctions qui composent les activités : est-ce que le problème est lié aux ventes, aux achats, on trouve toujours une explication à la fin. Pour moi, le responsable des activités à qui je m'adresse en cas de problème c'est le directeur de production* » [Extrait E4].

Des tentatives de représentation de la transversalité au travers des systèmes budgétaires existent dans cette entreprise. **La cohérence entre découpages organisationnels et systèmes de suivi de la performance semble recherchée pour parfaire le contrôle**, les données comptables étant complétées par des informations non financières. Reste posée la question de la cohérence entre les objets et les moyens de contrôle.

2.1.2.1.2. La combinaison des approches « top-down » et « bottom-up » dans le processus budgétaire

Tant du point de vue de la définition des objectifs que de celui du contrôle et de la révision des objectifs, l'entreprise Sabaté-Diosos combine les approches « top-down » et « bottom-up ». Dans une démarche traditionnelle de type top-down, les procédures budgétaires sont descendantes, adaptées à la structure hiérarchique formelle. Dans ce cas, les décisions sont prises au niveau de la direction, et sont ensuite déclinées vers les niveaux opérationnels. Dans une approche de type bottom-up, les mécanismes de coordination sont

plutôt ascendants, favorisant la remontée d'informations et la participation des niveaux opérationnels à la définition des objectifs stratégiques. Le contrôleur de gestion de Sabaté-Diosos précise qu'il travaille en collaboration avec le directeur de production sur la définition des objectifs, mais rencontre également des membres du personnel opérationnel :

« **Je travaille le plus avec le directeur de production.** La personne responsable des marques travaille sous sa responsabilité à lui. Je peux aussi bien travailler avec lui qu'avec elle. Par exemple nous avons travaillé ensemble récemment sur nos objectifs. Tous les mois nous mesurons les efforts mis en place. (...) **Il peut m'arriver également de voir les chefs d'ateliers si cela est nécessaire** » [Extrait E4].

Au vu de ce discours, la démarche semble plutôt participative et interactive, impliquant à la fois le contrôleur de gestion, les responsables de métiers et les chefs d'ateliers. Cependant, un consultant⁷⁰ en mission dans l'entreprise note que :

« **Les objectifs sont fixés par la direction générale de la branche,** en fonction des impératifs que sont la production, mais aussi les impératifs de régulation et de baisse je dirais de l'endettement du groupe » [Extrait E5].

De ce point de vue, et cela a été confirmé par d'autres entretiens, la démarche reste de nature descendante, les objectifs étant déclinés à partir de la direction générale. Le tableau 37 présente une synthèse des responsabilités relatives au processus budgétaire observées dans cette entreprise.

Responsable	Définition des responsabilités	Niveau de responsabilité
Direction	- Identification des objectifs stratégiques - Définition des objectifs de production	Stratégie
Responsable commercial / commerciaux	- Définition des prévisions de vente des commerciaux : objectifs volume – prix	Objectifs de vente
Responsable métier	- Définition des objectifs de production par métier - Prévision des résultats économiques	Coûts de fonctionnement
Chef d'activité / atelier	- Définition des prévisions de coût de production par activité	Coûts de fonctionnement

Tableau 37– L'attribution de responsabilités lors du processus budgétaire chez Sabaté-Diosos

Chacun des acteurs ci-dessus est responsable de ses objectifs, ceux-ci apparaissant de plus en plus précis au fur et à mesure que l'on descend vers les niveaux opérationnels.

⁷⁰ Durant la période d'analyse, un auditeur externe travaillait sur la conception du système d'information comptable de l'entreprise. Nous avons pu bénéficier de ses remarques et de son point de vue sur le système budgétaire de l'entreprise.

« Nous avons donné des indications aux directeurs commerciaux, qui ne sont pas entièrement stratégiques mais **très étroitement liés à la stratégie de la direction générale** (...). Il y a toujours une validation de la direction commerciale et de la direction générale ensuite. Donc les échanges sont très nombreux » [Extrait E4].

Les responsables de métiers ne sont en charge que des coûts de fonctionnements :

« **Chaque responsable de site je dirais, il maîtrise ses coûts internes par rapport à une charge de production qu'il connaît, établie mois par mois, autant il n'est en aucun cas maître de ses achats et de ses ventes.** Donc ça c'est une difficulté ; parce qu'autant on peut demander à un responsable de site de maîtriser ses coûts de fonctionnements, autant il n'est pas maître de sa marge, puisque il ne maîtrise ni sa sortie ni son entrée » [Extrait E9].

Au total, si le mode de construction budgétaire de l'entreprise Sabaté-Diosos fait référence à une démarche transversale permettant d'envisager l'organisation par métier, les objectifs directeurs restent émis par la direction, en vue d'une déclinaison aux divers niveaux de l'entreprise. Comme le souligne Bouquin (1994), le rapprochement de la stratégie des opérateurs et le développement de la communication verticale et décloisonnée engagent l'entreprise sur une relecture du langage financier, cette relecture semblant s'appliquer à la définition des objectifs de l'entreprise Sabaté-Diosos. La question du couplage opérationnel – financier, qui passe par la compréhension des objectifs financiers aux niveaux opérationnels, apparaît sous-jacente aux discours de l'entreprise étudiée. Concernant l'utilisation « financière » des budgets, le contrôleur de gestion branche observe en effet que :

« Nous avons eu des **demandes de la part du conseil de surveillance, qui voulait plus de détails sur les budgets notamment, surtout par activités.** Comme nous sommes obligés de les faire adhérer, nous avons besoin de donner de plus en plus d'informations. On ne gère pas de la même manière une entreprise familiale et un groupe (...). De plus, **nous voulons travailler sur des synergies au sein du groupe. Pour cela, nous devons connaître le détail de toutes nos activités afin de savoir que faire et où agir** » [Extrait E4].

Ce discours, au-delà des préoccupations du contrôle comme modèle de diagnostic et de correction des erreurs, évoque une orientation du contrôle vers une vision plus active et plus interactive avec la stratégie.

La volonté de rapprocher les actions opérationnelles des systèmes de mesure et de suivi financier est explicitement formulée par l'entreprise Sabaté-Diosos.

2.1.2.2. L'ajustement mutuel et le déploiement des objectifs et de la stratégie dans l'entreprise Sabaté-Diosos

Au sein de l'entreprise Sabaté-Diosos, les ajustements mutuels semblent constituer un élément majeur du déploiement des objectifs. Ils apparaissent comme des compléments reconnus des systèmes formalisés que représentent les systèmes budgétaires. Il y a donc là un signe de la complémentarité entre ajustements mutuels et systèmes de contrôle de gestion formalisés (J.D. Thompson, 1967 ; H. Mintzberg, 1982 ; N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987 ; M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995), et de volonté de décentralisation des objectifs.

2.1.2.2.1. Les ajustements mutuels et les systèmes budgétaires formels chez Sabaté-Diosos

Dans l'entreprise Sabaté-Diosos, le planning budgétaire est annoncé en général 5 mois avant la validation en comité de direction. Dès lors, s'organisent des réunions programmées de préparation budgétaire et une série de relations entre les différents acteurs concernés par la réalisation des objectifs budgétés. Par exemple, les participants aux réunions formelles de l'établissement des deux budgets relatifs aux métiers « préparation » et « finition » sont :

- le contrôleur de gestion branche
- les contrôleur de gestion de production
- le directeur de production
- le responsable commercial
- le directeur financier branche
- le directeur général branche
- le directeur de filiale

Il apparaît clairement que les responsables de métiers et d'activités associés à ces budgets ne participent pas à ces réunions programmées. En outre, la vision de ces membres opérationnels est intégrée à la procédure par le biais de mécanismes de coordination informels. La diffusion des objectifs auprès de ces mêmes personnes semble s'appuyer également sur de tels mécanismes, qui seront approfondis sur la base de l'analyse de réseau. Ainsi, dans l'entreprise Sabaté-Diosos, les systèmes budgétaires font une large place à la diffusion d'informations par ajustement mutuel. Comme le souligne le contrôleur de gestion :

« **les plans d'actions et la définition des objectifs sont impulsés par les fonctionnels.** Il y a eu beaucoup d'échanges entre les commerciaux et les services fonctionnels (...). On a décidé d'organiser **des réunions mensuelles avec les responsables de chaque atelier afin qu'ils prennent conscience également de leurs résultats et de l'incidence sur les résultats de l'entreprise** » [Extrait E1].

On observe ainsi une forme de recherche d'un équilibre entre formel et informel, équilibre présenté comme nécessaire compte tenu de la structuration de l'entreprise par métiers. L'entreprise Sabaté-Diosos semble donc souhaiter combiner l'utilisation intense des budgets avec divers mécanismes d'ajustement mutuel, dans un souci de représentation pertinente de la performance dégagée par ses métiers ou processus.

2.1.2.2.2 Les ajustements mutuels vecteurs de la décentralisation des objectifs

Dans l'entreprise Sabaté-Diosos, le processus budgétaire décline la stratégie définie par la direction tout le long de la « ligne hiérarchique », pour être diffusée aux niveaux opérationnels les plus bas.

« Pour les objectifs, **les responsables de métiers n'ont aucun rôle(...). Ils ont juste une tâche d'encadrement et doivent vérifier que les capacités permettent de faire ce qui est prévu.** » [Extrait E10]

Mais ces responsables sont informés des objectifs stratégiques grâce à la proximité géographique sur le site, et à des discussions non programmées avec les contrôleurs de gestion, puisqu'ils ne participent pas aux réunions formelles de préparation ou de révision des budgets. Ces mécanismes ont été largement décrits par le contrôleur de gestion qui précise que⁷¹ :

« **Les échanges sont très nombreux.** Les commerciaux établissent des prévisions par articles mais nous pouvons les repositionner facilement dans les activités. Nous avons besoin de cette information mensuelle pour prévoir nos achats. En cas de problème, **il y a toujours un échange mais qui est indirect entre le commercial et la direction générale, par le biais de la direction commerciale.** Nous essayons toujours de lier nos objectifs stratégiques à long terme des objectifs court- termistes. Les plans d'actions et la définition des objectifs sont impulsés par les fonctionnels. Il y a eu beaucoup d'échanges entre les commerciaux et les services fonctionnels. » [Extrait E4].

⁷¹ Ces éléments ont été recueillis sur la base d'un guide d'entretien.

Il semble de ce fait que les budgets, outre leur utilisation de diagnostic, très forte dans l'entreprise, sont explicitement utilisés comme supports d'interactions au sens de R. Simons (1990, 1995). Ils s'apparentent ainsi à des outils de formulation et d'implémentation de la stratégie. Selon R. Simons (1990, 1995), l'utilisation interactive favorise le dialogue entre les membres de l'organisation. Les discussions vont alors de la recherche des causes des variations budgétaires (les écarts), à la question de l'adaptation des systèmes et comportements et à la définition d'actions correctives. Si le type d'utilisation des systèmes budgétaires dans l'entreprise Sabaté-Diosos n'a pas encore trouvé ses caractères définitifs, cette utilisation qui dans un premier temps s'avérait correspondre à une fonction plutôt étroite de prévision et de suivi, concerne également la diffusion des objectifs stratégiques aux niveaux opérationnels, dans le but de favoriser l'implication et l'autonomie des responsables.

Conclusion 2.1. :

- Ainsi, l'entreprise Sabaté-Diosos explicite sa volonté d'intégrer des découpages transversaux dans son organisation et dans la description de ses circuits de production étudiés
- Cette volonté s'exprime également dans la conception et l'utilisation par l'entreprise Sabaté-Diosos de ses instruments de contrôle de gestion, et plus précisément de son système budgétaire.
- Il en résulte un fort développement d'interactions entre activités au sein de processus, de métiers dans le cas observé, qui apparaissent à leur tour dans une étude fondée sur la procédure budgétaire, et s'accompagnent de mécanismes d'ajustements mutuels d'importance. Pour mieux comprendre la forme et les origines de ces interactions, il a semblé pertinent d'avoir recours à une analyse de réseau.

2.2. Les signes d'une harmonisation entre interactions opérationnelles et représentations financières dans le cas de l'entreprise Sabaté-Diosos : résultats d'une analyse de réseau

Un autre signe possible du lien entre transversalité et systèmes budgétaires est associé à la recherche d'une harmonisation entre représentations des interactions opérationnelles et représentations financières. Ainsi, les interactions entre individus peuvent devenir porteuses

de sens et de partage de langage dans l'organisation. Dans ce cadre, l'aspect potentiellement « transversalisateur » et interactif des budgets peut induire un renforcement des liens entre plusieurs niveaux d'interactions, et faciliter la compréhension de représentations financières à des niveaux opérationnels. En ce sens, la procédure budgétaire pourrait être envisagée comme créatrice de cohésion au sein d'un réseau social identifié.

Une analyse de réseau a été conduite au sein de l'entreprise Sabaté-Diosos en vue justement de représenter les interactions associées au processus budgétaire. Il s'agit en fait de pouvoir caractériser l'ensemble des relations informelles associées à la procédure budgétaire, au-delà des échanges formels associés aux réunions budgétaires. L'analyse concerne alors l'ensemble des membres concernés par l'attribution de responsabilités budgétaires, qu'ils participent ou non aux réunions formelles. Cette méthode a donc été utilisée en conjonction avec les autres méthodes mobilisées dans cette thèse afin de chercher à mieux appréhender le rôle potentiellement cohésif et interactif des budgets. En principe, la méthode d'analyse de réseau permet en effet de relier des macrophénomènes tels que la diffusion ou la cohésion sociale aux liens interpersonnels (M. Granovetter, 1973). Aussi, une telle analyse pouvait permettre d'observer de quelle manière l'harmonisation entre des interactions opérationnelles et des représentations financières se met en place, et en particulier de caractériser le rôle et la position occupés par certains acteurs lors du processus budgétaire. De façon générale, l'objet de ce développement est de mettre en avant l'interactivité générée par le processus budgétaire. Le but de l'analyse était d'approfondir les propositions énoncées précédemment, et en particulier la proposition 2. Plus précisément, les questions suivantes étaient posées :

- **Quels sont les jeux d'acteurs et d'interactions qui s'exercent dans le cadre d'un processus budgétaire fondé sur des découpages transversaux ?**
- **Quel est le degré d'interactivité dans l'organisation ? Dans quelle mesure les systèmes budgétaires « transversaux » jouent-ils un rôle cohésif ?**

La présentation de la méthode sera centrée sur l'analyse des calculs de centralité, ainsi que sur celle des sous-groupes émergents. Pour cela, sera présentée dans un premier temps l'analyse des positions individuelles des membres dans le réseau (2.2.1). Ensuite seront présentés les principaux groupes émergents (2.2.2).

2.2.1. L'analyse de la connexité des acteurs : les calculs de centralité

Les matrices d'adjacences autorisent une représentation des centralités et des interactions dans l'entreprise. Grâce à leur étude, il a été possible de reconstituer les réseaux de relations qui se créent autour des quatre situations de travail suivantes :

- l'élaboration budgétaire
- le suivi budgétaire
- la révision budgétaire
- les relations au jour le jour.

L'analyse au plan individuel ainsi menée a permis d'identifier des acteurs- clés dans la procédure budgétaire et le degré de centralité de chacun de ces acteurs. Ces calculs se fondent sur les matrices d'adjacences associées aux quatre situations étudiées. Celles-ci permettent de recenser les réponses adressées par chaque membre du réseau.

Sur chaque ligne des matrices, il est possible de lire les choix opérés par les personnes interrogées. Lorsqu'il n'y avait pas de lien entre les personnes, un 0 était mentionné. Le cas échéant l'intensité de la relation a été exprimée par un nombre allant de 1 à 5 : 5 étant le plus fort, et 1 le plus faible. Par exemple, sur la matrice d'adjacences relative à l'établissement du budget (figure 32), on lit sur la première ligne (A) que A travaille de manière très forte avec B (intensité=5), également avec D (4), ensuite avec F (3), enfin peu avec C (2) et E (1). Il n'échange pas avec les autres membres lors de l'établissement du budget.

Pour mémoire, les membres associés au réseau sont les suivants :

Code	Fonction	Code	Fonction
A	Directeur Général	H	Resp. Finition - Métier M2
B	Directeur Administratif et Financier	I	Resp. Moulage - Activité 1.1
C	Contrôleur de gestion	I	Resp. Marquage - Activité 1.2
D	Responsable commercial	I	Resp. Lavage - Activité 1.3
E	Directeur production	J	Resp. Personnalisation – Activité 2.1
F	Contrôleur de gestion de production	K	Resp. Satinage - Activité 2.2
G	Resp. Préparation – Métier M1	L	Resp. Emballage - Activité 2.3

Tableau 38- La liste des membres associés à l'analyse

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
A	0	5	2	4	1	3	0	0	0	0	0	0
B	5	0	5	5	4	5	0	0	0	0	0	0
C	3	5	0	5	5	5	4	4	4	1	1	1
D	3	5	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E	1	1	1	1	0	1	3	3	3	0	0	0
F	3	4	5	4	4	0	0	0	0	0	0	0
G	0	0	1	0	5	4	0	4	3	1	1	1
H	0	0	0	0	5	0	2	0	2	1	1	1
I	0	0	2	0	5	3	0	0	0	0	0	0
J	0	0	0	0	3	0	0	3	0	0	0	0
K	0	0	0	0	2	0	1	5	0	3	0	3
L	0	0	0	0	1	0	2	5	0	2	5	0

Figure 32 – Matrice d'adjacences évaluée : l'établissement du budget

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
A	0	5	4	3	1	2	0	0	0	0	0	0
B	5	0	5	5	4	5	0	0	0	0	0	0
C	3	5	0	4	5	5	3	3	3	1	1	1
D	5	4	3	0	0	2	0	0	0	0	0	0
E	3	3	4	1	0	2	3	3	3	0	0	0
F	3	4	5	2	4	0	0	0	0	0	0	0
G	0	0	1	0	5	5	0	5	4	1	2	1
H	0	1	1	0	5	1	2	0	2	1	1	1
I	0	0	3	0	5	4	0	0	0	0	0	0
J	0	0	0	0	3	1	4	5	2	0	3	5
K	0	0	0	0	2	0	1	5	0	3	0	3
L	0	0	1	0	2	1	1	5	0	1	1	0

Figure 33 – Matrice d'adjacences évaluée : le suivi budgétaire

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
A	0	5	4	3	1	2	0	0	0	0	0	0
B	5	0	5	5	4	5	0	0	0	0	0	0
C	3	5	0	5	5	5	4	4	4	1	1	1
D	5	4	3	0	2	3	0	0	0	0	0	0
E	1	1	5	3	0	5	3	3	5	0	0	0
F	3	4	5	4	4	0	3	2	3	0	0	0
G	0	0	1	0	5	5	0	5	4	1	2	2
H	0	0	0	0	5	1	0	0	0	0	0	0
I	0	0	2	0	5	3	0	0	0	0	0	0
J	0	0	2	2	5	3	4	5	2	0	4	4
K	0	0	1	1	3	0	3	5	1	5	0	5
L	0	0	2	0	2	1	3	5	0	0	0	0

Figure 34 - Matrice d'adjacences évaluée : la révision budgétaire

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
A	0	5	4	3	1	2	0	0	0	0	0	0
B	3	0	5	3	3	5	0	0	0	0	0	0
C	3	5	0	3	5	5	2	2	2	2	1	1
D	5	4	3	0	1	2	0	0	0	0	0	0
E	1	0	2	1	0	2	5	5	5	2	1	1
F	5	3	4	3	3	0	3	3	3	0	0	0
G	1	0	2	2	5	4	0	5	5	3	3	3
H	0	1	3	3	5	1	5	0	5	5	5	5
I	0	0	1	0	5	1	4	4	0	2	1	1
J	0	0	0	1	4	0	3	5	2	0	4	4
K	0	0	0	0	2	0	2	5	1	5	0	5
L	0	0	0	0	1	0	2	5	0	2	5	0

Figure 35 - Matrice d'adjacences évaluée : contacts journaliers

2.2.1.1. Acteurs centraux et acteurs relais dans le processus budgétaire : le rôle du contrôleur de gestion et du directeur de production

Les mesures de centralité résultent d'informations issues des matrices d'adjacences. Plusieurs calculs de centralité sont envisageables. Il s'agit en particulier des mesures de centralité de degré, de centralité de proximité et d'intermédiarité⁷². Toutefois, il est important de rappeler que la centralité est attachée aux individus, et non à l'organisation. La centralité est en effet une mesure qui est associée à un acteur donné, mais qui dépend des relations entretenues avec les autres membres. Ce calcul apporte alors des éléments d'approfondissement relatifs à la place occupée par les acteurs dans un réseau donné et peut ainsi fournir des informations relatives à leur aptitude à communiquer avec les autres et donc à créer de l'interactivité. L'encadré 3 présente les principaux calculs de centralité mis en œuvre par le logiciel Ucinet 5.0.

⁷² L'ensemble des résultats obtenus est présenté en annexe 2.2.

<i>Acteur/ Centralité de degré</i>	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	16	24	38	19	36	28	24	28	17	13	17	16
Suivi budgétaire	20	25	35	17	39	31	29	32	20	24	16	18
Révision budgétaire	18	24	41	25	43	36	33	31	19	32	24	22
Contacts journaliers	21	23	33	22	35	31	33	40	24	26	22	20

Les mesures de la centralité de degré.⁷³

<i>Acteur/ demi-degré extérieur</i>	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	15	24	38	12	14	20	20	12	10	6	14	15
Suivi budgétaire	15	24	34	14	22	18	24	15	12	23	14	12
Révision budgétaire	15	24	38	17	26	28	25	6	10	31	24	13
Contacts journaliers	15	19	31	15	25	27	33	38	19	23	20	15

Les mesures du demi-degré extérieur

<i>Acteur/ demi-degré intérieur</i>	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	15	20	20	19	35	21	12	24	12	8	8	6
Suivi budgétaire	19	22	27	15	36	28	14	26	14	7	8	11
Révision budgétaire	17	19	30	23	41	33	20	29	19	7	7	12
Contacts journaliers	18	18	24	19	35	22	26	34	23	21	20	20

Les mesures du demi-degré intérieur

<i>Acteur/ Centralité de proximité</i>	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	64,71	64,71	100,00	64,71	100,00	73,33	78,57	73,33	64,71	68,75	68,75	68,75
Suivi budgétaire	64,71	68,75	100,00	64,71	100,00	91,67	78,57	84,61	68,75	78,57	68,75	73,33
Révision budgétaire	64,71	64,71	100,00	73,33	100,00	91,67	78,57	73,33	68,75	84,61	78,57	73,33
Contacts journaliers	68,75	68,75	100,00	78,75	100,00	78,75	91,67	91,67	78,57	78,57	73,33	73,33

Les mesures de la centralité de proximité

<i>Acteur/ Centralité d'intermédiarité</i>	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	0,00	0,00	18,18	0,00	18,18	3,63	3,63	1,36	0,45	0,00	0,00	0,00
Suivi budgétaire	0,00	0,91	10,97	0,00	10,97	7,88	0,97	3,39	0,00	0,97	0,00	0,30
Révision budgétaire	0,00	0,00	9,26	2,35	9,26	7,82	0,83	0,23	0,23	2,29	2,06	0,23
Contacts journaliers	0,30	0,30	6,91	1,82	6,91	1,82	4,48	4,48	1,03	1,03	0,00	0,00

Les mesures de la centralité d'intermédiarité

Encadré 3- Les mesures de centralité

- **Les membres fonctionnels, acteurs centraux du processus budgétaire**

Les mesures de centralité ont permis d'identifier certains acteurs-clés du processus budgétaire, c'est-à-dire ceux qui établissent le plus de liens, ceux qui sont en relation directe, et ceux par l'intermédiaire desquels s'effectuent les échanges. De plus, ces mesures permettent de repérer les principales interactions associées à la procédure budgétaire, et d'examiner ainsi dans quelle mesure le système budgétaire est porteur d'interactions ou de cohésion. La centralité de degré « *consiste à mesurer la centralité d'un individu par son nombre de connexions aux autres (son degré si le graphe n'est pas orienté, son demi-degré intérieur⁷⁴ ou son demi-degré extérieur s'il l'est)* » (A. Degenne & M. Forsé, 1994, p154). Lorsqu'un individu est fortement connecté aux autres, il est dit central, le cas échéant il est dit périphérique, comme le montre la figure suivante :

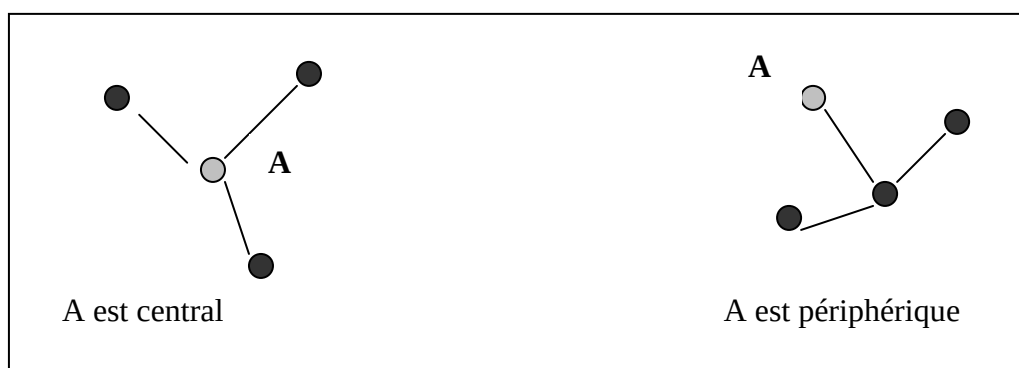


Figure 36- La centralité d'un individu

Ainsi, sur la base de **la centralité de degré non orientée⁷⁵** (encadré 3), l'analyse met l'accent sur le rôle central du contrôleur de gestion (C) et du directeur de production (E) dans le processus budgétaire. Pour chacune des étapes du processus budgétaire étudié, ils représentent en effet les acteurs qui établissent le plus de connexions ou d'échanges dans l'entreprise.

Les mesures des demi- degrés intérieurs et extérieurs de chaque individu, qui distinguent le sens des relations, ont pu apporter des approfondissements à ces premières observations. Le demi-degré intérieur de centralité montre quels sont les acteurs les plus sollicités et donc

⁷³ Les résultats présentés dans ce tableau sont calculés à partir des matrices d'adjacences valuées, tenant compte de l'intensité exprimée de la relation.

⁷⁴ Le demi-degré intérieur est calculé à partir du nombre de connexions qui arrivent vers l'individu concerné ; le demi-degré extérieur est calculé à partir du nombre de connexions qui partent de l'individu.

⁷⁵ Le calcul de la centralité de degré non orientée ne distingue pas les demi-degrés intérieurs et extérieurs pour chaque individu.

centralisateurs d'informations, alors que le demi-degré extérieur permet de repérer les acteurs les plus demandeurs d'informations. Il s'agit donc de mesures pertinentes du point de vue de la question de recherche.

La lecture du demi- degré extérieur (encadré 3) pose le contrôleur de gestion (C) comme l'acteur le plus demandeur d'informations. Son demi-degré extérieur est en effet largement supérieur à celui des autres membres. Chargé de l'établissement final du budget, de son suivi par calcul des écarts, et enfin, de la révision des objectifs, il opère auprès de tous les membres impliqués dans le processus. Ce résultat n'est pas surprenant, quand on sait qu'une des fonctions principales du contrôleur concerne la coordination des niveaux hiérarchiques supérieurs et opérationnels. Le contrôleur de gestion impose ainsi un langage financier aux opérationnels, ayant pour but de traduire les objectifs organisationnels (A. Burlaud & C. Simon, 1997).

Par ailleurs, sur la base de la **mesure du demi- degré intérieur**, il est possible d'observer le rôle important joué par le directeur de production (E) ainsi que par le contrôleur de gestion de production (F), en particulier dans les étapes de suivi et de révision budgétaire. Les mesures révèlent également une évolution importante du demi-degré intérieur du directeur de production, qui augmente sur chacune des étapes de la procédure (+1 de l'élaboration au suivi, +5 du suivi à la révision). En effet, plus des écarts vont apparaître dans les résultats, plus le directeur de production va être sollicité dans les phases de suivi et de révision, notamment par les responsables d'activités opérationnels, comme le suggèrent les matrices d'adjacences (pp. 198-199). Le contrôleur de gestion, quant à lui, apparaît également de plus en plus central lors des étapes du processus budgétaire (+7 de l'élaboration au suivi ; +3 du suivi à la révision). Il est de plus en plus sollicité par l'ensemble du réseau, ce qui n'apparaît pas surprenant. De même, il est possible d'observer que la centralité des responsables de métiers augmente lors de la révision budgétaire, cette étape renforçant les échanges et la coopération.

En résumé, la mesure du demi degré intérieur confirme que le directeur de production, le contrôleur de gestion de production et le contrôleur de gestion sont les principaux centralisateurs d'informations, ce qui semble logique dans les phases de suivi et de révision. La lecture des matrices d'adjacences montre aussi que le directeur de production est sollicité notamment par le contrôleur de gestion, par le directeur financier, enfin par les responsables de métiers.

S'il est communément admis que le contrôleur de gestion joue un rôle central dans la procédure budgétaire, les résultats observés viennent souligner toute l'importance d'autres acteurs tels que le directeur de production, qui occupe un poste de liaison dans la procédure budgétaire, et peut être assimilé à un « cadre intégrateur ». En particulier, son investissement dans les phases de suivi et de révision peut être associé à des processus de traduction des résultats apparents et de socialisation des connaissances en complément du rôle joué par le contrôleur de gestion.

- **L'identification d'« acteurs relais » dans le processus budgétaire**

Les résultats précédents peuvent être approfondis grâce à des calculs plus fins de centralité, tels que la centralité de proximité ou d'intermédiarité.

La **centralité de proximité** peut être définie comme la mesure dans laquelle un individu n'a pas besoin de relais pour communiquer avec les autres. Elle peut être interprétée comme une mesure d'autonomie et d'indépendance à l'égard du contrôle exercé par d'autres (E. Lazega, 1998). Calculée sous forme d'indice, cette mesure vaut 1 lorsque l'individu est adjacent à tous les autres.

Ainsi, l'analyse de la centralité de proximité place à nouveau le contrôleur de gestion et le directeur de production au centre du processus budgétaire : ce sont les seuls acteurs adjacents à tous les autres, en contact avec l'ensemble des membres du réseau lors de chacune des étapes du processus budgétaire (leur centralité de proximité est égale à 1). Vecteur de la diffusion des objectifs et de la stratégie, le contrôleur de gestion apparaît comme l'acteur par lequel s'établit le lien entre les niveaux opérationnels et la direction. Son rôle dans le processus budgétaire est complété par celui du directeur de production. De plus, une lecture des matrices d'adjacences a permis d'observer qu'il **n'existe pas de liens directs entre les responsables d'activité et la direction générale et financière. Les échanges entre ces acteurs ont lieu par l'intermédiaire du directeur de production, constituant un « pont hiérarchique » entre les niveaux opérationnels et supérieurs.** En outre, les responsables de métiers établissent des relations fortes dans l'entreprise, avec le directeur de production et le contrôleur de gestion d'une part, et avec les responsables d'ateliers dont ils ont eux-mêmes la responsabilité d'autre part.

Enfin les responsables de métiers n'ont quasiment pas de contacts avec l'équipe de direction, ces relations s'effectuant par le biais du directeur de production, constituant un relais entre les niveaux opérationnels et hiérarchiques.

La **centralité d'intermédiarité**, quant à elle, peut être définie comme la capacité d'un acteur à intervenir au sein de relations entre autres acteurs. En effet, l'idée de Freeman, à la base de ce calcul, était de montrer qu'un individu pouvait être faiblement connecté aux autres (centralité de degré faible) mais s'avérer être un intermédiaire nécessaire à la relation et à l'échange (E. Lazega, 1998). E. Lazega (1998) l'analyse comme « *l'idée du contrôle exercé par l'acteur sur les interactions entre deux autres acteurs* » (p.44). Selon lui, plus un individu se trouve sur un chemin dit « passage obligé » entre deux acteurs, plus il est central de ce point de vue. L'indice d'intermédiarité n'est différent de 0 que si l'individu peut servir d'intermédiaire. Cet indicateur vient compléter les analyses précédentes et apporte des éléments nouveaux pour l'analyse.

L'étude de la centralité d'intermédiarité renforce la position de « passage obligé » du contrôleur de gestion et du directeur de production, notamment entre les niveaux opérationnels et la direction, lors de chacune des étapes du processus budgétaire. Ils se posent en intermédiaires entre les autres membres, notamment entre le personnel opérationnel et la direction. Ceux-ci n'échangent en effet que par le biais de ces deux personnes. Il est à noter que la direction (générale et financière) n'occupe en aucun cas une position d'intermédiaire dans le processus budgétaire. Ces fonctions- là sont déléguées au personnel fonctionnel, en l'occurrence ici, aux contrôleurs de gestion et au directeur de production. Les positions de passage obligé occupées par ces individus légitiment alors leur rôle de traducteur dans l'organisation (M. Callon, 1986). Les membres fonctionnels sont ici en charge d'un exercice constant de traduction des objectifs financiers et des résultats auprès des membres opérationnels.

Ces résultats suggèrent un fort appui de la procédure budgétaire sur les postes de liaison (H. Mintzberg, 1982) en particulier ceux occupés par le directeur de production ou le contrôleur de gestion production, permettant de « raccourcir » la ligne hiérarchique (M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995). **Ces postes permettent en effet de « structurer » une partie des échanges informels dans l'organisation. Ils apparaissent particulièrement importants dans le processus budgétaire, et pourraient être entendus comme vecteurs de la compréhension des objectifs et du partage d'un langage financier.** En outre, les mesures

soutiennent l'existence d'un processus de décentralisation horizontale dans l'entreprise (H. Mintzberg, 1982), s'appuyant sur des mécanismes de coordination informels forts.

De manière générale, **l'analyse des centralités permet de mettre en avant les interactions autour du processus budgétaire, et l'interactivité soulignée par R. Simons (1987, 1990). Plus précisément, elle suggère que les mécanismes de diffusion des objectifs et de la stratégie reposent au moins partiellement sur l'action du contrôleur de gestion et du directeur de production.** C'est par l'intermédiaire de ces acteurs que se consolide le lien opérationnel- financier au sein du réseau étudié. Le contrôleur de gestion apparaît comme le « traducteur » des objectifs financiers auprès des membres opérationnels, dont les actions peuvent parfois s'avérer divergentes. Ces acteurs-là constituent potentiellement les acteurs relais de la procédure budgétaire étudiée, s'insérant dans un ensemble connecté que représente le réseau identifié. De plus, leur position centrale dans le réseau étudié suggère qu'ils disposent d'un certain pouvoir social, comme le souligne T. Froehlicher (1998).

Dans le cas étudié, le lien opérationnel-financier dans l'entreprise s'établit par l'intermédiaire du contrôleur de gestion et du directeur de production, acteurs relais de la diffusion des objectifs et de la stratégie dans l'entreprise. Ainsi, la forte connexité entre les membres du réseau permet de vérifier que les processus budgétaires sont fortement générateurs d'interactions à la fois verticales et horizontales.

2.2.1.2 Des acteurs de plus en plus impliqués dans le processus budgétaire

La comparaison des centralités de degré observées durant les étapes du processus budgétaire permet de distinguer les étapes qui renforcent l'interactivité. De plus, une comparaison des centralités associées au processus budgétaire d'une part, aux contacts journaliers d'autre part, permet d'analyser le renforcement des interactions induites par les systèmes budgétaires.

- **La phase de révision budgétaire : une étape de renforcement des interactions**

Les différentes mesures de centralité précédemment présentées (encadré 3) laissent entrevoir une certaine évolution des rôles des acteurs durant le processus budgétaire. Le

tableau suivant reprend les centralités rattachées à chaque individu, en mettant l'accent sur les progressions observées lors de chacune des étapes envisagées.

<i>Acteur/ Centralité de degré</i>	<i>A</i>		<i>B</i>		<i>C</i>		<i>D</i>		<i>E</i>		<i>F</i>	
Elaboration budgétaire	16		24		38		19		36		28	
Suivi budgétaire	20	+4	25	+1	35	-3	17	-2	39	+3	31	+3
Révision budgétaire	18	-2	24	0	41	+6	25	+8	43	+4	36	+5
<i>Acteur/ Centralité de degré</i>	<i>G</i>		<i>H</i>		<i>I</i>		<i>J</i>		<i>K</i>		<i>L</i>	
Elaboration budgétaire	24		28		17		13		17		16	
Suivi budgétaire	29	+5	32	+4	20	+3	24	+9	16	-1	18	+2
Révision budgétaire	33	+4	31	-1	19	-1	32	+8	24	+8	22	+4

Tableau 39- l'évolution des centralités de degré sur les étapes du processus budgétaire

Le tableau 39 montre que tous les acteurs, y compris opérationnels, ont augmenté leur centralité de degré entre les étapes d'élaboration et de révision budgétaire. En particulier, les responsables d'activité (acteurs I à L) ainsi que les responsables de métiers (G et H) établissent beaucoup plus de connexions à mesure que ce processus avance. De même, des membres fonctionnels tels que le contrôleur de gestion de production (F) ou le directeur de production (E) échangent davantage dans les phases de révision.

Autrement dit, et en résumé :

- La phase d'élaboration semble induire moins d'interactions que les phases de suivi et de révision et reste le fruit d'un dialogue entre la direction et le personnel fonctionnel.
- La phase de révision apparaît comme la plus « interactive », entraînant un renforcement des échanges. Cette étape peut en effet être considérée comme une phase de discussion et de « mise à plat » des résultats intermédiaires, visant à faire émerger des solutions et de nouvelles orientations (Simons, 1987, 1990).

- **L'évolution des mesures : les changements observés pendant et hors processus budgétaire**

Le tableau suivant permet de comparer la centralité moyenne observée lors du processus budgétaire (moyenne de l'élaboration, du suivi et de la révision) avec la centralité observée en dehors de ce processus (contacts journaliers).

Acteur/ Centralité de degré	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Moyenne de la centralité de degré du processus budgétaire	18	24,3	38	20,3	39,3	31,6	28,7	30,3	18,7	23	19	18,7
Centralité de degré des contacts journaliers	21	23	33	22	35	31	33	40	24	26	22	20

Tableau 40- Une comparaison des mesures de la centralité de degré pendant et hors procédure budgétaire

Une observation comparée des mesures de centralité de degré pendant et hors procédure budgétaire (contacts journaliers) permet de caractériser l'aspect interactif de la procédure. En effet, une comparaison entre les contacts observés à l'occasion du processus budgétaire et dans les relations journalières conduit à constater que le directeur financier, le contrôleur de gestion, le directeur de production et le contrôleur de gestion de production ont une centralité qui est nettement augmentée lors de la procédure budgétaire. De plus, les matrices d'adjacences (Cf. pages 198-199) montrent que le processus budgétaire semble renforcer la coopération et l'interactivité entre les acteurs dans l'entreprise, et plus particulièrement la coopération opérationnels-fonctionnels. Les mêmes comparaisons relatives aux demi-degrés intérieurs et demi-degrés extérieurs suggèrent également un renforcement des interactions entre certains membres :

Acteur/ Centralité	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Moyenne du demi-degré intérieur du processus budgétaire	17	20,3	25,7	19	37,3	27,3	15,3	26,3	15	7,3	7,7	9,7
Demi- degré intérieur des contacts journaliers	18	18	24	19	35	22	26	34	23	21	20	20

Tableau 41- Une comparaison des mesures de demi-degré intérieurs pendant et hors procédure budgétaire

Acteur/ Centralité	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Moyenne du demi-degré extérieur du processus budgétaire	15	24	36,7	14,3	20,7	22	23	11	10,7	20	17,3	13,3
Demi- degré extérieur des contacts journaliers	15	19	31	15	25	27	33	38	19	23	20	15

Tableau 42- Une comparaison des mesures de demi-degré extérieurs pendant et hors procédure budgétaire

Les mesures des demi-degrés intérieurs confortent que lors du processus budgétaire, le directeur financier, le contrôleur de gestion, le directeur de production ainsi que le contrôleur de gestion de production sont les acteurs les plus sollicités. Leur centralité dans ce processus est supérieure à celle observée durant les contacts journaliers. Le demi-degré extérieur, qui caractérise les relations en provenance des acteurs, montre que le contrôleur de gestion et le directeur financier sont les seuls acteurs qui augmentent leur centralité lors de la procédure budgétaire. Ils sont les plus demandeurs d'informations à ce moment là.

Les mesures propres au personnel opérationnel (G à L) soulignent que ceux-ci, au contraire, échangent davantage en dehors de la procédure budgétaire. Cependant, les interactions les plus significatives pour l'analyse sont celles entre ces membres et le personnel fonctionnel ou hiérarchique. De ce point de vue, les matrices d'adjacences montrent par exemple que tous les membres opérationnels (G à L) déclarent avoir des relations plus intenses avec le directeur de production lors de la révision budgétaire que durant les contacts journaliers. De même, les interactions entre le personnel opérationnel et le contrôleur de gestion de production semblent renforcées lors des étapes de suivi et de révision par rapport aux contacts journaliers. En ce sens, **la procédure budgétaire, peut, au travers de cette étape, être considérée comme un mécanisme de renforcement des interactions et donc potentiellement créateur de cohésion.**

Dans le cas étudié, le contrôleur de gestion et le directeur de production tiennent un rôle central dans la procédure budgétaire : ils se situent au cœur du processus budgétaire, établissant des connexions entre le sommet et le bas de la hiérarchie. De plus, au cours de la phase de révision en particulier, la procédure budgétaire renforce la coopération et les échanges informels entre fonctionnels et opérationnels, induisant des contacts et des échanges habituellement inexistantes.

2.2.2. La création de cohésion et les relations informelles dans la procédure budgétaire

Les calculs de centralité et les positions à la fois centrales et intermédiaires occupées par certains individus laissent supposer des mécanismes de création de cohésion dans l'organisation. En effet, la procédure budgétaire devrait, par le biais de ces acteurs, faciliter la création de cohésion organisationnelle. Dans ce sens, les travaux des sociologues de la traduction soulignent que, s'il est réussi, le processus de traduction devrait conduire à un

discours commun (M. Callon, 1986). Autrement dit, il s'agit bien d'aboutir à une représentation partagée, et donc à un certain niveau de cohésion organisationnelle. Les calculs de densités peuvent alors permettre de porter un jugement sur le degré de cohésion de l'ensemble. De plus, la mise en avant de sous- groupes cohésifs permet d'observer dans quelle mesure les groupes communiquent entre eux et comment se structurent les échanges dans chacune des étapes de la procédure budgétaire. Il s'agit d'apporter un complément à la vision précédente en donnant une représentation des interactions et de la création de cohésion associées à la procédure budgétaire. Au delà, l'établissement de sociogrammes permet la représentation des réseaux informels de relations dans l'organisation.

2.2.2.1. Une augmentation de la cohésion dans le processus budgétaire

La question de la cohésion est une problématique au cœur du contrôle de gestion (Dupuy, 1999b). L'analyse de réseau peut apporter des éléments de réponses à cette question. Le concept de cohésion est très étroitement liée à celui de densité, comme le souligne Moreno : « *J'ai émis l'hypothèse selon laquelle, plus le nombre des couples qu'unit une attraction réciproque est grand, plus l'interaction a d'importance dans le groupe et plus il y a de chances que la cohésion y soit forte* » (1934, p. 321)⁷⁶. De plus, la forte connexité des liens mutuels est étroitement associée à la cohésion du réseau, et donc à la faisabilité de coopération entre les membres (T. Froehlicher, 1998). Ainsi, en premier lieu, les calculs de densité des réseaux étudiés ainsi que l'établissement de sociogrammes permettront de visualiser le degré de cohésion. Par ailleurs, la mise en avant de cliques ou sous- groupes cohésifs, permettra d'affiner la question de la création de cohésion interne.

- **La densité du réseau associé au système budgétaire**

La densité totale d'un réseau peut être calculée en faisant le rapport entre le nombre de liens établis et le nombre de relations possibles au sein du réseau social. D'autres mesures, telle que la cohésion basée sur la distance géodésique⁷⁷ moyenne (Average Distance-based

⁷⁶ Cité par P. Parlebas, 1992, p. 191.

⁷⁷ Il s'agit du nombre de pas minimum nécessaires à l'établissement d'une relation. Par exemple, le chiffre « 2 » à l'intersection de A et de G signifie qu'il existe un intermédiaire entre A et G, et que 2 pas sont nécessaires à l'établissement de la relation.

cohesion), constituent des indicateurs du degré de cohésion d'un réseau. L'encadré suivant présente la matrice des distances géodésiques associées à l'élaboration budgétaire et montre comment s'effectue ce calcul.

Average distance = 1.500
Distance-based cohesion = 0.750
 (range 0 to 1; larger values indicate greater cohesiveness)
 Distance-weighted Fragmentation = 0.250

Geodesic Distances

											1	1	1
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2
		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1	A	0	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	2
2	B	1	0	1	1	1	1	2	2	2	2	2	2
3	C	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1
4	D	1	1	1	0	2	2	2	2	2	2	2	2
5	E	1	1	1	1	0	1	1	1	1	2	2	2
6	F	1	1	1	1	1	0	2	2	2	2	2	2
7	G	2	2	1	2	1	1	0	1	1	1	1	1
8	H	2	2	2	2	1	2	1	0	1	1	1	1
9	I	2	2	1	2	1	1	2	2	0	2	2	2
10	J	2	2	2	2	1	2	2	1	2	0	2	2
11	K	2	2	2	2	1	2	1	1	2	1	0	1
12	L	2	2	2	2	1	2	1	1	2	1	1	0

Encadré 4- Un exemple de matrice des distances géodésiques

Le tableau suivant propose les mesures de densité et de cohésion relatives à l'ensemble des situations étudiées :

	Elaboration budgétaire	Suivi budgétaire	Révision budgétaire	Contacts journaliers
Cohésion basée sur la distance géodésique	0,750	0,792	0,788	0,841
Densité calculée à partir des moyennes de valeurs ⁷⁸	1,5152	1,7197	1,9470	2,1212

Tableau 43- Les mesures de densité et de cohésion

Le calcul de densité montre que celle ci augmente sur chacune des étapes du processus budgétaire. Par ailleurs, il apparaît que la cohésion, calculée à partir des distances géodésiques, se différencie : l'indice de cohésion est plus élevé pour la phase de suivi budgétaire que pour les autres étapes du processus budgétaire. De même, la densité est constamment plus élevée dans les contacts journaliers. Elle augmente entre les étapes d'élaboration d'une part et de suivi et de révision d'autre part. Autrement dit, au fur et à mesure de la progression du processus budgétaire et de la recherche des causes des écarts en vue d'établir une révision des standards, la cohésion apparente du réseau se renforce.

⁷⁸ Le calcul de densité est supérieur à 1 du fait que le calcul se fonde sur les matrices valuées (ou non dichotomisées).

Ainsi, la phase de préparation budgétaire apparaît potentiellement moins contribuer à la cohésion que les étapes de suivi et de révision. Les discussions et les échanges suscités par les résultats de l'organisation se révéleraient alors associés à des mécanismes formels et informels de renforcement de la cohésion plus puissants que ceux associés aux phases préparatoires.

- **Les sociogrammes comme moyen de visualisation de la cohésion et de la connexité des réseaux d'acteurs**

Le sociogramme⁷⁹ permet une représentation complémentaire de la représentation hiérarchico-fonctionnelle de l'organisation et des relations entre ses membres, comme le montrent les figures 37 à 40. Il symbolise en particulier les réseaux de relations informels associés aux différentes étapes du processus budgétaire. Lors de chacune de ces étapes, le sociogramme obtenu possède une forme plus ou moins « arrondie », caractéristique de l'existence d'un réseau fortement connexe, dans lequel le nombre de relations est relativement important.

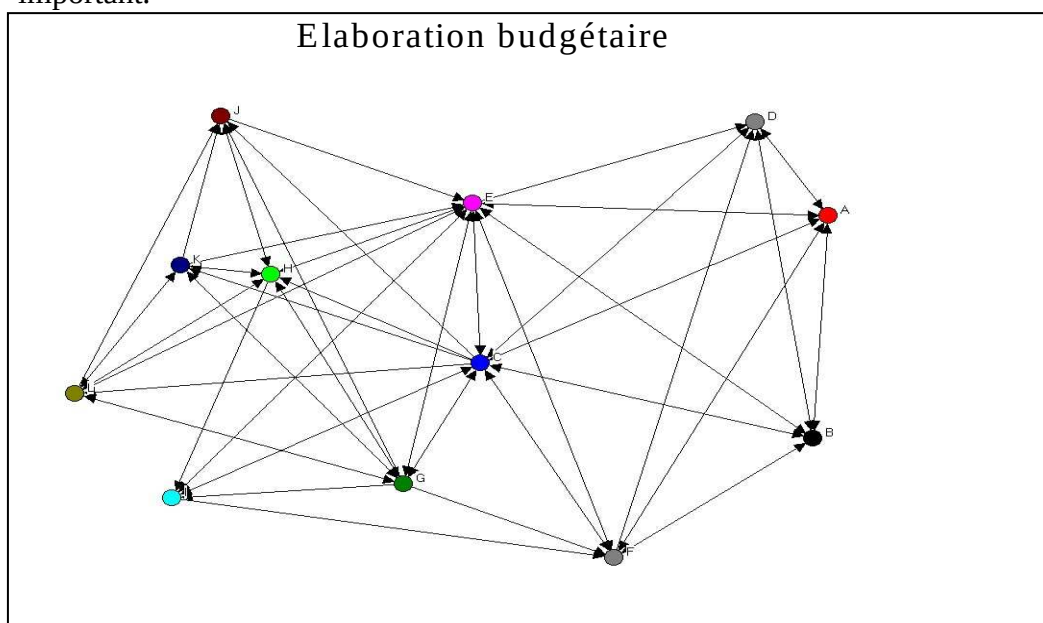


Figure 37– Sociogramme des relations associées à l'élaboration budgétaire

Ainsi, chaque sociogramme permet de visualiser le nombre d'arcs liant les individus entre eux, chaque arc représentant une relation. Il apparaît assez clairement que le sociogramme associé à l'élaboration budgétaire (figure 37) est moins dense que ceux associés au suivi et à

⁷⁹ Les sociogrammes ont été réalisés grâce au module Pajek du logiciel Ucinet V.

la révision budgétaire (figures 38 et 39). On observe lors de cette étape en particulier un nombre moins important d'arcs.

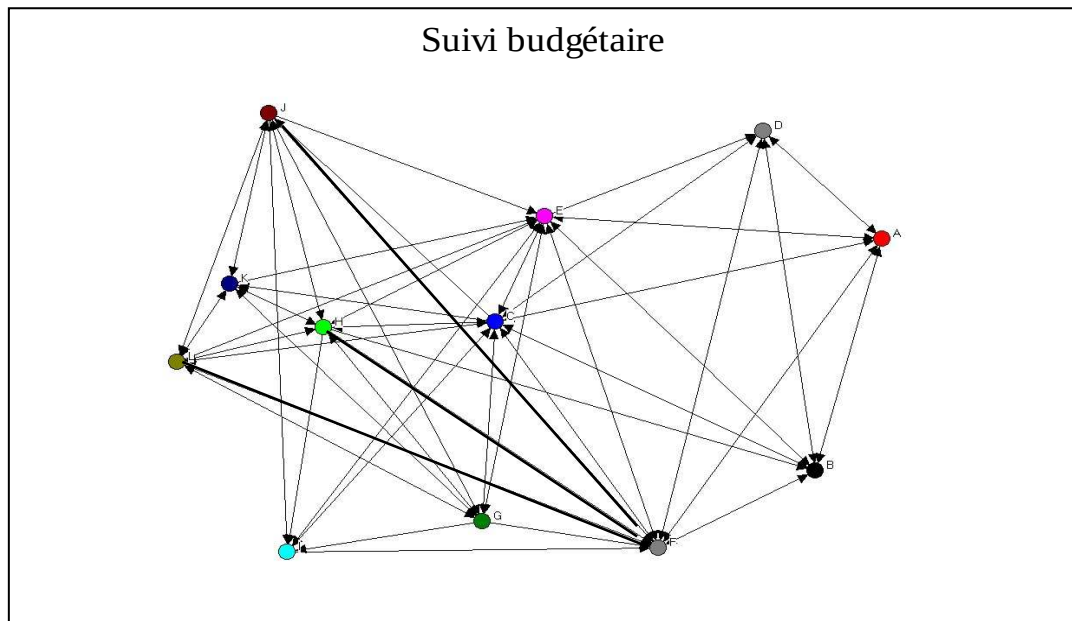


Figure 38- Sociogramme des relations associées au suivi budgétaire

Sur le sociogramme des relations liées au suivi budgétaire, il est possible d'observer que le nombre d'arcs associés au contrôleur de gestion de production (F) se renforce. Ses relations avec les autres membres du réseau sont en effet passées de 7 à 10. Les liens induits par cette phase de suivi sont en particulier orientés vers les responsables opérationnels d'activités (J, H et L).

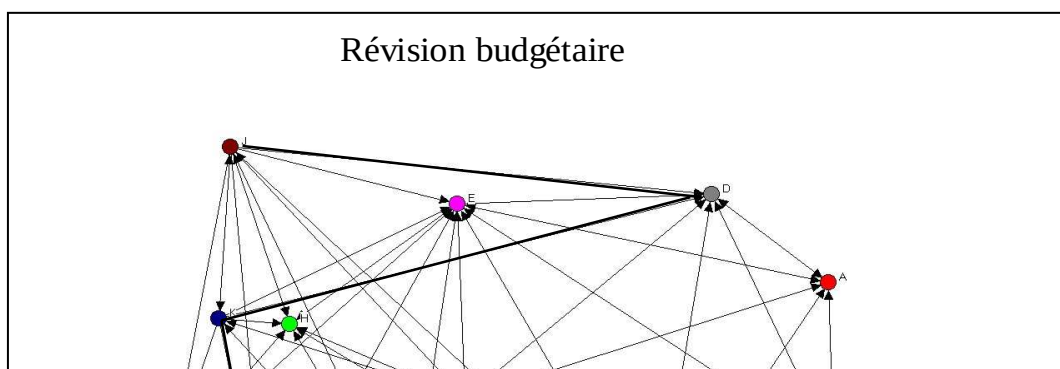


Figure 39– Sociogramme des relations associées à la révision budgétaire

D'autres arcs apparaissent sur le sociogramme des relations associées à la révision budgétaire : des relations entre le responsable commercial (D) et le personnel opérationnel associé aux deux métiers Préparation et Finition.

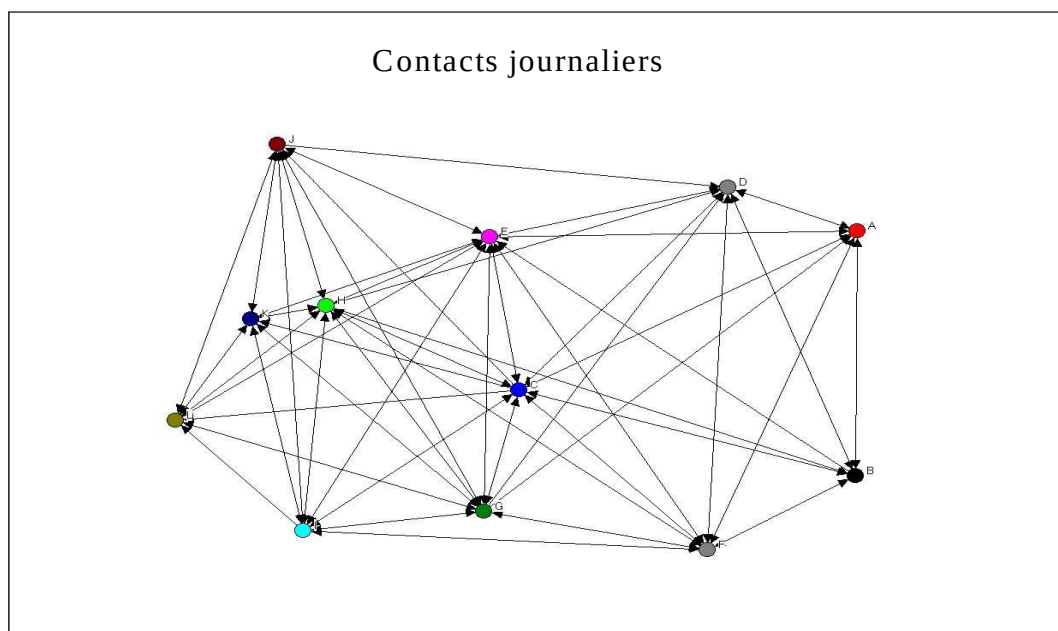


Figure 40- Sociogramme des contacts journaliers

Le sociogramme associé aux contacts journaliers apparaît logiquement comme le plus fortement connexe. Il est en effet celui qui apparaît le plus stratifié des réseaux observés.

L'observation des sociogrammes montre que le nombre d'arcs associés aux niveaux opérationnels augmente sur chacune des étapes de la procédure budgétaire. Lors de

l'élaboration budgétaire (figure 37), 23 arcs⁸⁰ sont associés aux acteurs I, J, K et L⁸¹, alors qu'on peut compter 27 arcs lors du suivi (figure 38), et 30 lors de la révision budgétaire (figure 39). **On remarque donc que les relations associées à ces acteurs augmentent lors de cette étape, qui demande plus d'investissement au personnel opérationnel, dans ses échanges avec le personnel fonctionnel en particulier. En effet, plus les dysfonctionnements sont apparents lors du suivi budgétaire et les actions de révision et corrections nécessaires, plus les « acteurs-relais » vont être impliqués dans la procédure.** Lors de la phase de suivi, ils sont appréhendés comme *« des acteurs impliqués à la fois dans des activités informationnelles d'extériorisation et de combinaison, et dans des actions de conseil, sources d'intériorisation. (...) Ils sont également chargés d'inciter les décideurs à partager leur expérience dans une perspective de socialisation de la connaissance »* (M. Bollecker, 2002, p.119). H. Amblard et al. (1996) précisent en effet que leur position de « passage obligé » permet aux acteurs de s'impliquer dans des opérations de traduction. C'est à la fois leur position d'expert (D. Bessire, 1995) et leur capacité à problématiser et socialiser l'information qui confèrent à ces acteurs leur pouvoir de coordination.

2.2.2.2. L'identification de sous-groupes cohésifs associés à la procédure budgétaire

Les aspects cohésifs des systèmes budgétaires ont été appréhendés par le biais de l'identification de cliques, également appelées sous-groupes cohésifs. L'analyse de ces sous-groupes permet de repérer quelle est la place occupée par les acteurs et leur aptitude à s'insérer dans des réseaux cohésifs lors de chacune des situations étudiées.

- **L'identification de cliques comme mode de représentation de la cohésion**

⁸⁰ Nous comptons le nombre total d'arcs partant de chacun des acteurs donc les relations à destination ou en provenance de chaque acteur.

⁸¹ Les acteurs I, J, K et L sont respectivement le responsable des activités moulage, marquage, et lavage ; le responsable de l'activité personnalisation, le responsable de l'activité satinage, et le responsable de l'activité emballage.

E. Lazega (1998) rappelle qu' « *un des objectifs les plus importants de l'analyse de groupe réside dans l'identification de sous-groupes cohésifs à l'intérieur d'un ensemble social* » (p. 49). Selon cet auteur, la méthode d'analyse de réseau social devrait alors permettre d'apporter des compléments à la théorie des organisations, notamment à la question de la cohésion organisationnelle. La cohésion telle qu'elle est décrite par E. Lazega (1998) est basée sur l'existence de relations fortes, intenses et fréquentes. Trois principales propriétés peuvent permettre la formalisation des sous- groupes cohésifs : la réciprocité complète (les individus se choisissent entre eux ou sont adjacents), l'accessibilité (tous les membres sont connectés, mais pas nécessairement adjacents), le nombre de membres adjacents.

La clique peut être définie comme un sous-groupe fortement cohésif basé sur l'hypothèse de réciprocité complète dans le sens où les individus sont adjacents et se choisissent mutuellement entre eux. Un individu peut appartenir à plusieurs cliques, de même qu'il peut exister plusieurs cliques au sein d'un groupe étudié. Dans l'étude menée, le logiciel Ucinet 5 a permis l'identification de plusieurs cliques sur chacune des étapes étudiées (tableau 44).

Par ailleurs, la définition de la clique a reçu la critique d'être restrictive. Cette restriction tient au principe de réciprocité complète sur lequel repose l'identification des cliques. Aussi, l'élaboration des n-cliques, basée sur le principe d'accessibilité permet de mettre en avant des sous groupes cohésifs en fonction du nombre de « pas »⁸² nécessaires à la communication.

Par exemple, dans une n-clique où n=2, il est nécessaire de faire deux pas (donc de passer par un intermédiaire) pour établir la relation. Il existe un autre moyen de juger de la cohésion des groupes : le k-plex. Le k-plex, quant à lui, identifie des sous-groupes cohésifs en fonction du nombre minimum de membres adjacents à tout membre du sous groupe. Ces définitions, moins restrictives que celle de la clique, permettent des identifications de sous groupes plus robustes et moins vulnérables (E. Lazega, 1998). Ainsi, si l'on cherche à identifier les n-cliques avec n=2 au travers des étapes budgétaires et des contacts journaliers, on obtient toujours le même résultat, c'est-à-dire l'identification d'une seule clique. Cette mesure démontre alors, qu'à un degré de relation indirecte, le réseau dans son ensemble peut être considéré comme cohésif. Dans le cas étudié, les résultats associés à l'identification des cliques se sont avérés plus riches pour l'analyse.

Etapes	Nombre de sous – groupes	Sous – groupes
1- Elaboration budgétaire	4	1 : C E G H J K L

⁸² Le concept de pas est associé à celui de distance géodésique : Lazega (1998) définit la distance géodésique comme « *le plus court chemin entre deux sommets, i.e. le nombre minimum de pas qu'un acteur i doit faire pour rejoindre un acteur j.* » (p. 40)

		2 : C E G H I 3 : C E G F I 4 : C E A B D F
2- Suivi budgétaire	5	1 : C E G H F I J 2 : C E G H J F L 3 : C E H F B 4 : C E F D A B 5 : C E G H J K L
3- Révision budgétaire	7	1 : C E F G H J L 2 : C E F G I J 3 : C E F D J 4 : C E F D A B 5 : C E G H J K L 6 : C E G I J K 7 : C E D J K
4- Contacts journaliers	7	1 : C E G H I J K L 2 : C E G H I F 3 : C E G H F D 4 : C E G H D J 5 : C E G D F A 6 : C E D F A B 7 : C E D F A H

Tableau 44- L'identification de sous- groupes cohésifs lors de la procédure budgétaire

- **La place des acteurs dans les mécanismes de création de cohésion**

Un ensemble cohésif est ici défini comme un ensemble d'interactions explicites et stables entre acteurs. La lecture du tableau 44 appelle les remarques suivantes :

- Tout d'abord, lors de chacune des étapes budgétaires, **deux acteurs sont mentionnés dans chacun des sous- groupes : le contrôleur de gestion et le directeur de production (C et E)**. Cela renforce les résultats précédents suivant lesquels ces deux acteurs sont centraux du point de vue de la procédure budgétaire. Ils viennent soutenir la création de cohésion dans l'organisation (Y. Chabin, 2000). Ces deux acteurs sont au centre de l'ensemble des relations, et donc au cœur des cercles sociaux.

- Un autre point à souligner est la place des responsables d'activités et de métiers : sur chacune des étapes étudiées, **les deux responsables de métiers (G et H) sont positionnés dans les mêmes sous- groupes, ce qui souligne l'existence d'une coordination latérale forte**. En revanche, les relations latérales entre responsables d'activités ne sont pas toujours réciproques. Ainsi, si dans les contacts journaliers ces membres opérationnels semblent beaucoup communiquer, leur coopération diminue dans le cadre de la procédure budgétaire. En effet, lors de l'élaboration budgétaire par exemple, les responsables d'activités rattachés aux métiers « Préparation » (I) et « Finition » (J, K, L) n'entrent pas en contact. Ils

communiquent par le biais d'intermédiaires. Il n'y a communication directe entre responsables d'activités qu'au sein de mêmes métiers. En revanche, les relations directes entre ces personnes (en particulier I et J) augmentent dans les étapes suivantes du processus budgétaire que sont le suivi et la révision, comme le montre le tableau 44.

Les données produites par le logiciel relatives à l'identification de cliques suggèrent ainsi la spécification de quatre cliques associées à l'élaboration budgétaire, cinq associées au suivi, et sept associées à la révision budgétaire. De plus, sept cliques ont également été identifiées dans les contacts au jour le jour. Ainsi, le nombre de sous-groupes cohésifs montre que la procédure budgétaire devient de plus en plus interactive et cohésive au fur et à mesure qu'elle progresse, impliquant davantage d'individus. Cette forte connexité entre les membres lors de ces étapes est le fruit de mécanismes de coordination intenses dans l'organisation, qui relie en particulier les personnes en position fonctionnelle aux autres personnes, vers le haut et le bas de la ligne hiérarchique. Ces mécanismes de coordination informels apparaissent alors comme les compléments nécessaires des mécanismes formels de contrôle (H. Mintzberg, 1982 ; N.B. Macintosh & R.L. Daft, 1987 ; N. Guibert & Y. Dupuy, 1997 ; A.M. Albernethy & P. Brownell, 1999).

Conclusion 2.2 :

L'analyse ainsi menée met en évidence quelques signes d'interactivité associés aux systèmes budgétaires :

- **L'existence d'une coordination latérale** : des groupes fortement cohésifs ont été identifiés, à savoir des groupes constitués à la fois des membres fonctionnels tels que le contrôleur de gestion, et de membres opérationnels, tels que le directeur de production ou les responsables de métiers. Egalement, des liens forts entre des personnes appartenant aux deux métiers ont pu être identifiés, ce qui caractérise la présence d'une coordination latérale dans l'entreprise.
- **Le caractère interactif du processus budgétaire** : le processus budgétaire, dans son avancement, induit des interactions nouvelles et de plus en plus fortes dans l'organisation. La phase de révision en particulier apparaît comme la plus interactive et cohésive du processus budgétaire.
- **Le lien opérationnel- financier** : celui-ci s'effectue par l'intermédiaire du contrôleur de gestion ou du directeur de production, et permet de relier les personnels opérationnels au personnel de direction (directeur général et financier). Les jeux d'acteurs considérés comme

intermédiaires apparaissent de fait primordiaux dans la procédure budgétaire et dans le processus de diffusion des objectifs.

De manière générale, l'analyse suggère une certaine création de cohésion associée aux systèmes budgétaires et donc au contrôle de gestion. Elle renforce les études relatives au rôle des instruments de contrôle comme facteur de cohésion, dépassant l'approche du budget comme un ensemble de techniques (S. Burchell & *al.*, 1980). De plus, il apparaît que les échanges liés aux systèmes budgétaires ne sont plus seulement verticaux mais également horizontaux, ce qui renforce les processus d'interaction induits par la procédure budgétaire (M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995). Ces relations sont probablement renforcées par l'existence d'une procédure ancrée sur des budgets transversaux, mais l'étude exploratoire n'a pas permis de recueillir d'informations complémentaires sur ce point.

Enfin, l'étude de cas conduite dans cette entreprise a permis d'apporter des approfondissements à la proposition 2 énoncée en fin de chapitre 1 :

Proposition 2 :

La transversalité des systèmes budgétaires devrait être associée au développement d'interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**.

Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait être également associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

En particulier, il a été possible de vérifier que la procédure budgétaire a engendré des interactions nouvelles entre fonctionnels et opérationnels, mais également de souligner l'importance de la phase de révision dans la procédure budgétaire.

En résumé, le processus budgétaire est donc perçu et présenté comme porteur de cohésion et d'interactions entre fonctionnels et opérationnels. Il restera à préciser et confirmer les jeux d'interactions entre acteurs et les mécanismes d'échanges informels, étroitement liés à ces mécanismes cohésifs.

CONCLUSION DE LA SECTION 2

L'étude exploratoire visait à comprendre et décrire le processus d' « interactivité » associé à la démarche budgétaire.

Cette étude souligne que, par les jeux d'acteurs qu'il suscite, le processus budgétaire conduit à expliciter et représenter les interactions autres que hiérarchiques, c'est à dire les transversalités. Si ce constat ne paraît pas en soi surprenant ou original, il faut surtout en noter la reconnaissance de plus en plus explicite par les différents acteurs, notamment les contrôleurs de gestion et personnels de liaison et d'encadrement tels que le directeur de production. La position coordinatrice de ces derniers, à mi-chemin entre coordination financière et coordination industrielle, met une fois encore l'accent sur la centralité technico-économique de la fonction : le contrôleur de gestion « *opère une coordination technico-économique intra et transfonctionnelle située entre la coordination technique et la coordination financière* » (P. Besson et H. Bouquin, 1991). Ainsi, confronté au problème de partage des connaissances et du langage, le contrôle de gestion forme en quelque sorte le point cardinal de l'émergence de la reconnaissance du lien entre transversalité et représentations formelles de l'organisation et de sa performance.

CONCLUSION DU CHAPITRE 3 : VERS UNE AFFIRMATION DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

Les études exploratoires soulignent à la fois la présence d'une préoccupation de transversalité dans les organisations et la volonté d'utiliser des instruments de contrôle de gestion cohérents avec les découpages organisationnels définis en fonction d'une inspiration de transversalité. En particulier, les systèmes budgétaires sont explicitement perçus comme potentiellement porteurs d'informations sur les objets de contrôle que sont les activités, les processus ou les métiers identifiés.

La question des modes de conceptions (hiérarchico- fonctionnel ou transversal) et d'utilisation des systèmes budgétaires (diagnostic ou interactif) a été abordée au cours de ces études exploratoires. **En outre, l'analyse plus fine conduite au moyen de l'étude de cas confirme la reconnaissance du rôle du processus budgétaire comme support d'interactions et de création de cohésion dans l'organisation.**

De manière générale, le travail exploratoire met ainsi en lumière certaines intentions d'utilisation interactive des systèmes budgétaires. Il confirme au passage que, dans ce processus, le contrôleur de gestion peut jouer un rôle essentiel de « révélateur » de la transversalité et de l'interactivité dans l'organisation.

La recherche de mise en cohérence entre les logiques traditionnelles et transversales semble donc émerger dans la compréhension de l'organisation et dans celle des systèmes budgétaires. C'est pour évaluer la portée de cette tendance, sa diffusion dans les entreprises, et les principaux aspects de sa mise en pratique qu'a été conduite l'enquête dont la méthodologie a été présentée au chapitre 2. Les enseignements de cette enquête sont exposés dans le chapitre suivant.

- CHAPITRE 4 -

LES ENSEIGNEMENTS DE L'ENQUETE PAR QUESTIONNAIRE SUR LES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES

L'enquête par questionnaire s'est voulue complémentaire des analyses exploratoires précédentes. L'objet de ce chapitre est donc de compléter, selon une vision extensive, l'approche des liens existants entre transversalité et systèmes budgétaires. L'enquête par questionnaire a porté, en effet, sur un échantillon de 63 entreprises. Elle a donné lieu à des traitements statistiques descriptifs composés d'analyses univariées et bivariées⁸³, réalisés à l'aide du logiciel Sphinx Lexica. Etant donné le caractère descriptif et analytique de la question de recherche, il a été décidé d'utiliser des méthodes statistiques permettant d'explorer plus avant les résultats, toujours dans un paradigme interprétatif. Le questionnaire a été adressé à un échantillon large de contrôleurs de gestion et de directeurs financiers. L'enquête a porté sur une population de 530 entreprises appartenant au secteur industriel, toutes membres de la DFCG (Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion)⁸⁴. Ces entreprises ont été choisies de manière aléatoire parmi les entreprises industrielles du fichier de la DFCG. Au total, 63 questionnaires exploitables ont été recueillis, ce qui correspond à un taux de réponse de 11,9%, satisfaisant compte tenu de la longueur et de la complexité du questionnaire. Le fait que 63 membres aient jugé intéressant de retourner le questionnaire vient, d'une certaine manière, confirmer la légitimité de l'enquête et du thème abordé.

- Informations préalables sur l'échantillon d'entreprises :

Les tableaux 45 et 46 récapitulent les caractéristiques de taille, d'activité et de cotation des entreprises interrogées.

⁸³ Les tris croisés ont été réalisés à partir des liens les plus significatifs obtenus à partir du test de Chi².

⁸⁴ Nous remercions l'association DFCG qui a accepté de collaborer avec nous pour les besoins de l'enquête.

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises
Autres industries extractives	1
Industries alimentaires	4
Industries textiles	2
Travail du bois et fabrication d'articles en bois	1
Industrie du papier et du carton	4
Edition, imprimerie, reproduction	3
Industrie chimique	6
Industrie du caoutchouc et des plastiques	1
Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques	3
Métallurgie	2
Travail des métaux	2
Fabrication d'instruments médicaux, de précision, d'optique et d'horlogerie	2
Fabrication de machines et d'équipements	1
Industrie automobile	1
Fabrication d'autres matériels de transport	4
Fabrication de meubles, industries diverses	3
Commerce de gros et intermédiaires du commerce	6
Commerce de détail et réparations d'articles domestiques	2
Autres	15
Total	63

Tableau 45– Le secteur d'activité des entreprises interrogées⁸⁵

Echantillon de l'enquête		
Caractéristiques	Effectif	Pourcentage
Taille		
Effectif > 500 personnes	28	44,4%
Effectif < 500 personnes	33	52,4%
Non réponse	2	3,2%
Nature de la structure juridique		
Entreprise indépendante	32	50,8%
Groupe ou filiale d'un groupe	31	49,2%
Structure actionnariale		
Société cotée	15	23,8%
Société non cotée	33	52,4%
Non réponse	15	23,8%
Statut du répondant		
Contrôleur de gestion	23	36,5%
Directeur administratif et financier	26	41,3%
Directeur général	5	7,9%
Responsable comptable	1	1,6%
Autres	2	3,2%
Non réponse	6	9,5%

Tableau 46- Les caractéristiques de l'échantillon

⁸⁵ Les secteurs d'activités mentionnés correspondent à ceux de la nomenclature INSEE.

Parmi les répondants, il apparaît quasiment autant d'entreprises de grande taille (43% ont un effectif supérieur à 500) que de PME (54% ont un effectif inférieur à 500). De plus, 23,8% des entreprises interrogées sont cotées en bourse, et 49,2% des entreprises appartiennent à un groupe en tant que société mère ou filiale.

Enfin, la variété de ces entreprises ne répond pas rigoureusement à des critères de représentativité, mais ouvre néanmoins des perspectives intéressantes d'analyse des données.

L'enquête montre que le thème de la complémentarité est récurrent. Ce thème ressort en particulier du point de vue des découpages et maillages budgétaires mis en œuvre, de celui des formes d'utilisation des systèmes budgétaires et de celui, enfin, de leur complémentarité avec des mécanismes de coordination informels.

Aussi, **une première section étudiera la question de la diversité et de la complémentarité entre découpages organisationnels et budgétaires**, considérés sous l'angle des aspects formels de l'organisation et du contrôle.

Une seconde section abordera le thème de la dualité des modes d'utilisation des systèmes budgétaires conventionnels et transversaux, tout particulièrement au regard des liens existants entre contrôle de diagnostic et contrôle interactif, contrôle formel et informel.

1- LA DIVERSITE ET LA COMPLEMENTARITE DES DECOUPAGES ORGANISATIONNELS ET BUDGETAIRES

L'enquête par questionnaire avait pour but d'aborder les questions relatives à la fois à la structure organisationnelle et aux maillages budgétaires fonctionnels et transversaux. Ce premier point présentera donc les éléments recueillis à propos de la place occupée par les logiques de transversalité dans les organisations et dans les systèmes budgétaires, et de leur hypothétique mise en cohérence avec les logiques classiques, de type hiérarchico-fonctionnelles.

Se trouvera donc évoquée notre première proposition de recherche, à savoir :

Proposition 1 :

La reconnaissance des phénomènes et processus transversaux devrait impliquer notamment une déclinaison des budgets traditionnels en budgets par activités et processus **(P1.1)**. L'introduction de cette déclinaison pourrait être liée à la formulation et au suivi des objectifs stratégiques de l'organisation **(P1.2)**.

La transversalité sera envisagée dans un premier temps sur la base de sa représentation dans les structures formelles **(1.1)**.

Il s'agira ensuite d'apporter des éclairages pratiques à la question de l'hypothétique cohérence entre découpages organisationnels et maillages budgétaires **(1.2)**.

Enfin, l'adoption d'un maillage transversal comme facteur de cohérence et de pertinence des représentations sera envisagée **(1.3)**.

1.1. Les signes de la transversalisation des structures formelles

La première partie de l'enquête portait sur l'organisation générale et les pratiques de gestion dans l'entreprise. Plus précisément, les questions 1 à 5 avaient particulièrement trait à la structure organisationnelle.

1.1.1. Le degré de transversalité des organisations

Il a été suggéré aux répondants de qualifier la structure organisationnelle dans laquelle ils exercent leurs fonctions en leur proposant les modalités soulignées dans le tableau 47 :

Q.1 Vous qualifiez la structure de votre entreprise de :		
Structure	Effectif	Fréquence
Fonctionnelle	30	47,6%
Matricielle	22	34,9%
Divisionnelle	12	19%
Autre	0	0%
Total des observations	63	

Tableau 47– La structure des entreprises interrogées⁸⁶

Aucun des répondants n'a utilisé la modalité « autre », ce qui permet de considérer que chaque entreprise est capable de s'identifier à l'une des organisations énumérées parmi les structures proposées. La majorité des entreprises interrogées déclarent avoir adopté une structure de type fonctionnelle ou matricielle. Les structures matricielles sont présentes dans 34,9% des cas, ce qui caractérise une transversalité organisationnelle reconnue et explicitée au sein des entreprises de l'échantillon. En effet, H. Mintzberg (1982) souligne que ce type de structure est caractéristique des entreprises dans lesquelles les interdépendances sont fortes. En ce sens, les formes matricielles s'apparentent à des formes porteuses de transversalité.

Si la forme fonctionnelle est reconnue dans 47,6% des cas étudiés, 34,9% des entreprises interrogées déclarent posséder une structure matricielle. C'est le signe de **l'hétérogénéité des découpages organisationnels** et de **l'existence de structures en partie ancrées dans la transversalité**.

1.1.2. La réduction du nombre de niveaux hiérarchiques

Le nombre de niveaux hiérarchiques reconnus par l'entreprise peut apporter un éclairage sur sa recherche de transversalité.

⁸⁶ Le total de citations (64) est supérieur au total d'observations (63) du fait des réponses multiples.

Q.2. Quel est le nombre de niveaux hiérarchiques entre la direction générale et les niveaux opérationnels les plus bas ?		
Niveaux hiérarchiques	Effectif	Fréquence
Non réponse	2	3,2%
Moins de 3	8	12,7%
De 3 à 4	9	14,3%
De 4 à 5	20	31,7%
De 5 à 6	14	22,2%
De 6 à 7	8	12,7%
De 7 à 8	1	1,6%
Plus de 8	1	1,6%
Total des observations	63	100%

Tableau 48- Le nombre de niveaux hiérarchiques

Il apparaît que 53,9% des entreprises déclarent posséder un nombre de niveaux hiérarchiques compris entre 4 et 6, ce qui peut caractériser la prégnance de logiques verticales. Cependant, 29% des entreprises interrogées présentent moins de 4 niveaux hiérarchiques, ce qui peut correspondre à des structures plutôt « plates », signes d'une relative horizontalité dans l'organisation, surtout lorsque la taille des entreprises est plutôt grande.

L'observation du lien entre transversalité et développement de la hiérarchie formelle suggère le croisement de données suivant :

Structure déclarée	Nombre moyen de niveaux hiérarchiques
Divisionnelle	4,73
Matricielle	4,30
Fonctionnelle	4,00
Autre	-
Total des observations	4,23

Tableau 49- La moyenne des niveaux hiérarchiques par type de structure

Alors que dans les structures déclarées comme fonctionnelles et matricielles, le nombre moyen de niveau hiérarchique est proche de 4, les structures déclarées comme divisionnelles comportent plutôt 5 niveaux hiérarchiques. Ainsi, l'« aplatissement » des structures organisationnelles évoqué par les auteurs en organisation (J.C. Tarondeau & R.W. Wright, 1995 ; A. Desreumaux, 1996 ; L. Boltanski & E. Chiapello, 1999) semble se manifester dans les entreprises observées, et ceci malgré leur taille relativement importante puisque 50% peuvent être considérées comme des grandes entreprises. La question reste cependant posée

de savoir quelle est la part de « transversalité » et quelle est la part de « hiérarchico-fonctionnel » dans ces organisations. Autrement dit, apparaît-il des substitutions ou des complémentarités entre formes pyramidales et formes réticulaires ?

1.1.3. La coexistence entre découpages fonctionnels et découpages transversaux

Les découpages fonctionnels sont présents dans toutes les entreprises interrogées, même si les entreprises en question ne se réclament pas forcément de la structure fonctionnelle. A la question 3 (« *Quels types de fonctions retrouve-t-on dans votre entreprise (donner 3 exemples) ?* »), toutes les entreprises citent au moins trois exemples.

Les fonctions les plus citées ont été recensées à l'aide de l'outil « comptage » de l'analyse lexicale du logiciel Sphinx Lexica (tableau 50).

<i>Fonctions citées</i>	<i>Nombre de citations</i>
Production	23
Finance	18
Commercial	15
Achats, approvisionnement	12
Logistique	11
Marketing	11
Qualité	8
Développement	7
Administration	7
Ressources humaines	5
Informatique	4

Tableau 50- Les découpages fonctionnels déclarés

Les réponses attestent que le découpage fonctionnel classique reste sous-jacent aux structures organisationnelles. Ce découpage reconnaît les fonctions ou activités principales, telles que la production, la commercialisation ou la logistique, mais également les fonctions de soutien, fréquemment citées : « *finance, achats et approvisionnements, marketing, qualité, développement, administration...* ». Cette place importante des activités de soutien parmi les fonctions explicitées pourrait traduire la difficulté de décomposer ces activités sous forme transversale. Elle peut également signifier le recours à une gestion par activités et par processus centrée sur les activités principales, considérées comme « stratégiques », plutôt que

sur les activités secondaires. Dans le même temps, d'autres découpages que ceux à base fonctionnelle sont souvent évoqués.

Q4- Existe-t-il dans votre entreprise des découpages différents des découpages fonctionnels ?		
Découpage	Effectif	Fréquence
Non réponse	3	4,8%
Oui	43	68,3%
Non	17	27%
Total des observations	63	100%

Tableau 51- Les découpages organisationnels autres que fonctionnels

Lorsque les répondants déclaraient des découpages autres que fonctionnels, il leur a été demandé un exemple d'activité, de processus, de métier, ou d'autre découpage.

Type de découpage	Exemple cité par le répondant	
Par activité	Projet Ligne tube, ligne barre Par produit : solides, liquides Plateformes régionales Par zone commerciale Logistique Achat nomenclaturé Selon réseau de vente Ventes, fabrication atelier Catégories de production Gestion fichier client Marque Lingerie (produit) Finance Produits Centre de profit Ligne produit : surf	Pays ou zone commerciale Verre, céramique Gamme de produits Magasins, vente à distance Mission particulière Lignes de produits Cross midi libre Distribution, restauration, VPC Hormonologie, imagerie médicale Injection, conditionnement Altec Réseaux de distribution Moteurs spatiaux Marché agricole Business units
Par processus	Fabrication et vente Vente Approvisionnement, après- vente Soins, maquillage, ongles Qualité, communication Finance, informatique Création et production	Méthodes Presse hebdomadaire Production, transformation, commercial Qualité Services techniques
Par métier	Injection plastique Logistique contrat Prise de commande Création, développement produits Supply chain Distribution	Création de produits Réalisation d'un appel d'offre client Préparation Matrice des processus qualité Supply chain
Autre	Ligne de produits Assemblage Pays	Par projet véhicule, par zone géographique Projets Opération commerciale ou rédactionnelle

Tableau 52 – Les découpages organisationnels « transversaux »

Les exemples cités montrent la variété, la finesse et la précision des découpages transversaux. A ce propos, on peut rappeler que P. Zarifian (1996a) souligne que « *l'opération de départ de la gestion par activités consiste à découper l'entreprise en un ensemble d'activités de base, que l'on considère comme relativement stables et caractéristiques* ». Il pose la question : « *Qu'est-ce qu'une activité ?* » et répond : « *Ce n'est pas autre chose, à vrai dire, qu'une activité professionnelle, ou une activité de travail, telle qu'elle est prise en charge effectivement par une équipe, sur la base d'un savoir professionnel relativement homogène* » (p.191).

Or, les activités les plus citées dans les découpages sont ancrées dans les produits ou lignes de produits (« *ligne tube, ligne barre ; produits solides, liquides ; marque ; lingerie ; produits ; verre, céramique ; gamme de produits ; lignes de produits...* »). Mais il peut s'agir également de savoirs faire ou de fonctions, ce qui confirme les observations issues du travail exploratoire⁸⁷. Par ailleurs, les processus sont souvent associés à des savoirs faire ou des métiers (« *fabrication et vente, méthode, presse hebdomadaire, soins, maquillage...* ») et à des aspects plus « globalisants » que les activités. Les métiers cités, quant à eux, apparaissent très proches des exemples de processus proposés. Enfin, parmi les six « autres » découpages-type évoqués, deux correspondent à l'idée de projet.

Ces réponses suggèrent une relative homogénéité des concepts évoqués, même s'il existe parfois des ambiguïtés dans la formulation et la compréhension des concepts. Certaines caractéristiques communes émergent ainsi des représentations évoquées.⁸⁸ Il apparaît en effet que, d'un point de vue lexical, les exemples relevés sont en général ancrés dans l'action, relatant des activités en mouvement et dynamiques⁸⁹ plutôt que des activités de type statiques. Ainsi, le caractère dynamique de l'activité ou du processus est effectivement perçu, comme le remarquent P. Lorino (1995) ou J.C. Tarondeau et R.W. Wright (1995). De plus, la variété des découpages observés souligne le souci d'identifier des activités et des processus adaptés à chaque entreprise, afin d'en assurer le contrôle, et peut-être la maîtrise stratégique.

⁸⁷ Celles-ci sont exposées dans le chapitre 3, section 1.

⁸⁸ Pour cela, un glossaire avait été joint au questionnaire, afin de clarifier ce que nous entendons par activité, processus ou métier.

⁸⁹ Le suffixe « ion » présent à la fin des citations donne un caractère de mouvement et d'action à la désignation des activités.

Q5- Si ces découpages existent, remplacent-ils les fonctions ou viennent-ils en complément des fonctions ?		
Complémentarité	Effectif	Fréquence
Non réponse	19	30,2%
Ils remplacent les fonctions	3	4,8%
Ils viennent en complément des fonctions	41	65,1%
Total des observations	63	100%

Tableau 53- La complémentarité des découpages observés

Les découpages autres que fonctionnels sont compris comme des compléments des découpages par fonctions dans 65,1% des cas. Ils ne sont en revanche que rarement considérés comme des substituts au cadre classique (4,8%). Dès lors se pose la question de la capacité des seuls modèles hiérarchico – fonctionnels à répondre à certains impératifs à la fois organisationnels et productifs. Dans le contexte actuel de recherche de flexibilité de production et d'instabilité de l'environnement, les structures de type mécanistes ne semblent pas s'« auto-suffire ». Ces remarques viennent soutenir les travaux de la contingence organisationnelle qui suggèrent que certaines structures apparaissent plus ou moins adaptées à certains environnements. Notamment, en situation d'instabilité, c'est la forme organique qui prévaut (T. Burns & G.M. Stalker, 1961 ; H. Mintzberg, 1982).

Ainsi, l'idée d'une complémentarité entre structures fonctionnelles et structures transversales semble remettre en cause l'hypothèse selon laquelle la forme transversale pourrait dépasser la forme fonctionnelle, voire s'y substituer. Ces propos rejoignent ceux de P. Zarifian (1996b) qui identifie quatre modèles partiellement alternatifs à la forme fonctionnelle : le modèle classique rénové, le modèle de la coopération horizontale, le modèle de l'organisation par projet et le modèle d'organisation par processus stratégiques. L'auteur souligne en effet qu'« *il n'existe pas aujourd'hui de modèle alternatif unique à la production de masse, mais plusieurs pistes, qui représentent chacune une option partielle* » (P. Zarifian, 1996b, p.66).

La structure classique semble ainsi largement coexister avec des découpages transversaux.

Conclusion 1.1. :

Les résultats observés, qui rejettent le principe d'unicité de structure, montrent que **les découpages transversaux (différents des découpages fonctionnels) sont complémentaires**

des découpages classiques. En effet, nous notons une **coexistence des découpages organisationnels dans deux tiers des entreprises interrogées.**

Les systèmes de contrôle et de pilotage tels que les systèmes budgétaires sont souvent ancrés dans les découpages organisationnels. Ainsi, de ces questions et remarques découlent celles relatives aux maillages budgétaires adoptés dans les organisations. La structure traditionnelle des budgets est fondée sur l'hypothèse du cloisonnement hiérarchico-fonctionnel de l'entreprise et sur celle de la dichotomie charges- produits. Les questions 6 à 13 de l'enquête portaient sur les maillages budgétaires opérés et sur les raisons qui ont conduit à ce type de maillage.

1.2. La cohérence entre découpages organisationnels et maillages budgétaires

Les résultats précédents appellent des éclairages complémentaires quant à la place des systèmes budgétaires transversaux⁹⁰ dans le système budgétaire global de l'entreprise. Les systèmes budgétaires par activités et processus excluent-ils l'utilisation des budgets « traditionnels » ? Viennent-ils au contraire les compléter ? Sont-ils cohérents avec les découpages organisationnels adoptés ? A quelles intentions correspondent-ils, du point de vue du contrôle ?

1.2.1. La coexistence entre systèmes budgétaires classiques et systèmes budgétaires transversaux dans l'organisation

Dans l'étude des liens transversalité – systèmes budgétaires, la question des maillages budgétaires adoptés se pose en complément logique de celle des découpages organisationnels explicites. C'est pourquoi les questions 7 à 10.2 de l'enquête avaient trait à la caractérisation globale du principe de conception des systèmes budgétaires dans l'entreprise.

⁹⁰ Nous entendons par systèmes budgétaires transversaux tout type de systèmes budgétaires pour lesquels les répondants ont précisé qu'il s'agissait de budgets « autres » que fonctionnels : par activités, par métiers, par processus...

Présentation de budgets conventionnels⁹¹ :		
	Effectif	Fréquence
Par fonction	55	87,30%
Par centres de responsabilités	4	6,35%
Pas de budgets conventionnels	4	6,35%
Total des observations	63	100%

Tableau 54- Le maillage budgétaire « conventionnel »

Il est intéressant, tout d'abord, de souligner que quasiment toutes les entreprises interrogées disposent d'un système budgétaire. Parmi elles, 87,3% déclarent structurer leurs budgets sur une base fonctionnelle. Une petite minorité (6,35%) définit des centres de responsabilités qui ne coïncident pas avec les divisions fonctionnelles.

Aussi, les maillages budgétaires par centres de responsabilités et fonctionnels restent dominants. Ils reflètent une logique traditionnelle de cloisonnement, de parcellisation et de hiérarchisation fonctionnelle des tâches. Dans une certaine mesure, ces observations semblent apporter une limite aux critiques devenues courantes des systèmes budgétaires conventionnels. Mais, la signification de la pérennisation de ce type de systèmes budgétaires appelle des analyses plus approfondies, sur lesquelles nous reviendrons. En particulier, on peut se demander dans quelle mesure les approches budgétaires complètent les critères fonctionnels par d'autres bases d'analyse des responsabilités.

Présentation de budgets transversaux :		
	Effectif	Fréquence
Oui	37	58,73%
Non	26	41,27%
Total des observations	63	100%

Tableau 55- Le maillage budgétaire « transversal »

Une moitié des entreprises (37) déclare donc présenter des budgets basés sur d'autres découpages que ceux de nature fonctionnelle. Sur ces 37 entreprises, un examen des questionnaires a montré que 33 entreprises utilisent les budgets transversaux en complément

⁹¹ Les budgets conventionnels ici décrits correspondent aux budgets présentés par fonctions ou par centres de responsabilités, c'est à dire suivant une logique hiérarchico-fonctionnelle.

des budgets conventionnels, alors que 4 d'entre elles les y substituent. Il reste donc 33 entreprises (52,4% des cas) qui font coexister des découpages par centres de responsabilités fonctionnels avec la présentation de budgets transversaux. Cette hypothétique volonté d'intégrer des budgets adaptés à une logique transversale est confirmée par l'évocation de budgets par activités, processus, projets ou métiers (tableau 57).

On retiendra donc de ces premiers résultats la **confirmation de l'usage généralisé à des systèmes budgétaires** (100% des entreprises interrogées) et un **intérêt grandissant pour des systèmes budgétaires plus « sophistiqués »** (souci de transversalisation présent dans 58% des cas).

Aussi, le principe d'unicité de conception des systèmes budgétaires tend à être dépassé, puisque **le budget classique s'accompagne souvent d'une déclinaison par activités, processus ou métiers**. Cet ancrage dans la transversalité appelle cependant confirmation et analyse plus approfondies.

1.2.2. L'ancrage de certains maillages budgétaires dans la transversalité

La présentation budgétaire autre que fonctionnelle ou par centres de responsabilités est principalement associée aux notions d'activités, de processus ou de métiers.

<i>Type de budgets</i>	<i>Effectif</i>	<i>Fréquence</i>
Par activités	21	47,7%
Par processus	7	15,9%
Par métiers	9	20,5%
Autres	7	15,9%
Total des citations	44	100%

Tableau 56- Répartition des types de budgets transversaux

La présentation de budgets par activités est la plus répandue parmi les entreprises utilisatrices de budgets transversaux (47,7%). Sont ensuite représentés les métiers, processus et projets.

<i>Type de budget</i>	<i>Exemple cité par le répondant</i>
Par activités	Unités opérationnelles Affaires en développement Par produit (Altec) Par catégorie de produit Communication (accueil, fax, télex, téléphone) Projets Découpage produits (lingerie, collants) Distribution, restauration, et VPC Par lignes de produits (surf) Projet ponctuel Regroupement par type de production Soins, maquillage, ongles
Par métier	Distribution, marketing Gammes de produits Maintenance Préparation Production, négoce
Par processus	Mise en place de projets commerciaux Production interne, supply chain Regroupement par type de contrat Par type de client
Autre	Budget par marché de produit Budget par division et par site Budgets par marchés géographiques Budgets par réseaux de distribution Budget par lancement de produit Evenementiel Par pays Par projets (nouvelle usine)

Tableau 57- Exemples de critères cités à propos du maillage budgétaire

Ces exemples soulignent une nette distinction entre les critères fonctionnels traditionnels évoqués par les répondants (tableau 50) et les maillages ancrés dans la transversalité (tableau 57). Alors que les fonctions citées restent très homogènes et conventionnelles, les activités et processus apparaissent beaucoup plus diversifiés, donc contingents. Par exemple, les activités budgétées sont très souvent articulées autour des grandes lignes de produits. Les processus, apparaissent soit directement orientés vers le client, soit calqués sur les schémas de production internes (*production interne, supply chain*). Les métiers, quant à eux, semblent plutôt assimilés à des savoirs faire et à des fonctions de l'entreprise (maintenance, préparation, production, négoce,...). Les budgets de type « autres », apparaissent enfin essentiellement liés à la définition des marchés (zones géographiques, produits, sites, divisions,...).

Les processus, activités ou métiers représentés sous forme budgétaire se distinguent ainsi nettement des « fonctions traditionnelles ». Ils explicitent des **dimensions dynamiques, spécifiques à des actions particulières**, ou directement adaptées aux découpages organisationnels, ce qui pose la question d'une analyse plus fine du lien entre découpage organisationnel d'une part, et maillage budgétaire d'autre part.

1.2.3. Le lien entre découpage organisationnel et maillage budgétaire

L'analyse bivariée des variables « type général de structure » et « découpage budgétaire par fonctions » fait apparaître les associations suivantes (tableau 58) :

<i>Structure / Budgets conventionnels</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Total</i>
Fonctionnelle	29	1	30
Divisionnelle	9	3	12
Matricielle	22	0	22
Total	60	4	64
Test d'indépendance ⁹² : Chi ² =9,10, ddl=2, 1-p=98,94%			

Tableau 58- L'analyse croisée structure – budgets par fonctions

Les valeurs du tableau sont les nombres de citations de chaque couple de modalité.

Ce tableau montre l'existence d'une relation entre le type de structure et le recours à des budgets conventionnels (par fonctions ou centres de responsabilités). Ainsi, les entreprises dites « fonctionnelles » et « matricielles » déclarent quasiment toutes présenter des budgets par fonctions, ce qui souligne au passage l'utilité de ces systèmes, quel que soit le type de structure envisagé. Ce point sera repris ultérieurement. Auparavant, on peut se demander s'il existe un lien entre la variable « structure organisationnelle » et l'utilisation de « budgets autres que par fonction ».

<i>Structure / Budgets transversaux</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Total</i>
Fonctionnelle	15	15	30
Divisionnelle	7	5	12
Matricielle	16	6	22
Total	38	26	64

⁹² Le test d'indépendance du Chi² permet de juger de la dépendance entre les deux variables étudiées.

Test d'indépendance : $\chi^2=2,72$, ddl=2, 1-p=74,39%

Tableau 59- L'analyse croisée structure – budgets transversaux

Le tableau 59 ne révèle pas d'association significative entre la variable « structure » et celle désignée par « budgets transversaux ». Toutefois, la présence de ce dernier type de budget est plus fréquemment évoquée dans le cadre des structures matricielles que dans celui des organisations de type fonctionnel et divisionnel. Il ne paraît pas surprenant que l'idée de budgets transversaux émerge plus facilement dans le cadre de découpages matriciels que dans celui de découpages fonctionnels ou divisionnels. De même, on constate que, parmi les 43 entreprises qui font référence à des découpages structurels différents des découpages classiques, 29 déclarent présenter des budgets déclinés par activités (tableau 60).

<i>Budgets transversaux / Découpages structurels non conventionnels</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Total</i>
Oui	29	14	43
Non	6	11	17
Non réponses	2	1	3
Total	37	26	63
Test d'indépendance : $\chi^2= 5,28$; ddl= 2; 1-p= 92,85%			

Tableau 60- L'analyse croisée des liens découpages autres- budgets transversaux

Il paraît donc exister au total une relative cohérence entre découpages structurels et maillages budgétaires. En particulier, d'assez nombreuses entreprises introduisent dans leurs systèmes budgétaires des représentations fondées sur des découpages par activités ou par processus. A titre d'illustration, le tableau ci-dessous montre quelques correspondances déclarées entre découpages organisationnels et maillages budgétaires.

<i>Exemple de découpage organisationnel</i>	<i>Exemple de maillage budgétaire dans la même entreprise</i>
Processus :	
Distribution	Distribution
Projets	Projets
Supply chain	Supply chain
Activités :	
Par réseaux de distributions	Par réseaux de distribution
Ligne de produits : ex : surf	Ligne de produits : ex : surf
Distribution, restauration, VPC	Distribution, restauration, VPC
Par unités opérationnelles : solides, liquides	Par unités opérationnelles : solides, liquides
Lignes de produits : lingerie	Lignes de produits : lingerie
Projets	Projets
Par produits : Altec	Par produits : Altec
Catégories de produits : soins, maquillage, ongles	Catégories de produits : soins, maquillage, ongles
Métiers :	

Production, négoce	Production, négoce
Préparation	Préparation
Autres :	
Opérations commerciales	Opérations transversales

Tableau 61 – La cohérence découpages organisationnels – maillages budgétaires

Conclusion 1.2. :

Au total, les observations relatives aux deux types principaux de budgets sont les suivantes :

Budgets classiques (ou conventionnels)		Budgets transversaux
59 (93,65%) ↙ ↘		37 (58,73%)
<i>Par fonctions</i>	<i>Par centres de responsabilités</i>	
55 (87,3%)	4 (6,35%)	

Tableau 62- Les principaux maillages budgétaires adoptés

L'intérêt des maillages budgétaires transversaux semble ainsi confirmé. Leur cohérence avec les découpages organisationnels semble elle aussi fréquemment observable. Il paraît donc pertinent de chercher à apprécier les principaux avantages de ces maillages transversaux, du point de vue des entreprises interrogées.

1.3. La reconnaissance de l'intérêt du maillage transversal

Remarque préalable : Dans la suite du développement, les fréquences relatives aux budgets « conventionnels » exclusivement seront calculées par rapport à l'échantillon de référence pour les entreprises qui utilisent des budgets conventionnels, c'est à dire 59, celles relatives aux budgets « transversaux » seront exprimées par rapport à l'échantillon de référence pour les entreprises qui ont recours à des budgets transversaux, soit 37.

D'après les fondateurs de l'Activity Based Budgeting (J.A. Brimson & J. Antos, 1999), les origines d'utilisation de systèmes budgétaires par activités, processus ou métiers sont avant tout stratégiques. Elles peuvent par ailleurs s'expliquer par la recherche de cohérence et de pertinence des représentations. En effet, P. Cohendet, J.H. Jacot & P. Lorino (1996) rattachent les concepts de cohérence et de pertinence à des facteurs internes et externes à l'entreprise. Les auteurs soulignent que « *la difficulté à gérer actuellement les changements de l'entreprise résulte d'une tension grandissante entre les besoins de « pertinence »* »

(d'adoption de l'entreprise aux contraintes extérieures) et les besoins de « cohérence » (de coordination interne de l'action collective) » (p.5).

Aussi, l'analyse qui suit rapporte des observations relatives aux origines d'adoption de maillages transversaux : utilité stratégique, participative et interactive, ou instrumentale (contrôle des écarts et repérage des origines des coûts). Il s'agit également d'étudier dans quelle mesure cette adaptation est associée à des rationalités de recherche de cohérence et de pertinence des représentations.

1.3.1. Le lien entre transversalité des budgets et déclinaison de la stratégie

Le tableau 63 recense les raisons qui sont annoncées comme ayant conduit à l'adoption des budgets par activités et processus.

Q.10.4- Quelles ont été vos motivations pour présenter ce type de budgets :		
	Effectif	Fréquence ⁹³
Meilleur suivi des réalisations	19	51,4%
Déclinaison de la stratégie facilitée	17	45,9%
Repérage des points critiques facilité	13	35,1%
Finesse et précision de l'information	12	32,4%
Meilleure compréhension des écarts	10	27%
Autre	2	5,4%
Total des observations	37	100%

Tableau 63- Les raisons de la présentation des budgets par activités et processus

Parmi les modalités proposées, certaines concernaient l'utilisation stratégique des budgets, d'autres étaient à l'utilisation instrumentale. Parmi les raisons énoncées par les entreprises comme déterminantes de l'adoption de budgets « transversaux », l'argument instrumental paraît dominant : 51,4% des entreprises évoquent un meilleur suivi des réalisations, 35,1% d'entre elles le repérage des points critiques facilité, 32,4% la finesse et précision de l'information et enfin 27% la meilleure compréhension des écarts. Cependant, dans 45,9% des cas, il est fait allusion à une déclinaison de stratégie facilitée par les budgets transversaux. C'est donc parce qu'elle permet une relative finesse du suivi des réalisations, renforçant en particulier l'analyse sur les points critiques, que l'utilisation des systèmes budgétaires «

transversaux » possède un caractère instrumental, au même titre que pour les systèmes budgétaires par fonction.

L'utilisation de budgets par activités et processus est présentée comme associée à des impératifs à la fois instrumentaux (de contrôle) et stratégiques. Elle permet selon 51,4% des utilisateurs un meilleur suivi des réalisations et selon 45,9% une meilleure déclinaison de la stratégie.

Ces observations soulignent l'existence d'une dualité dans les modes d'utilisation de ces budgets, dualité qui pourrait être qualifiée de diagnostic versus interactif (R. Simons, 1987, 1990), ou encore de rationalité instrumentale versus apprentissage et changement (J.C. Moisdon, 1997).

C'est pourquoi l'approche du lien entre budgets, transversalité et stratégie a fait l'objet d'un recueil de données complémentaire (tableau 64).

Q12- La définition des activités et processus budgétés est-elle liée à la stratégie de votre entreprise ?		
Lien stratégie	Effectif	Fréquence
Non réponse	3	8,1%
Oui	31	83,8%
Non	3	8,1%
Total des observations	37	100%

Tableau 64- Le lien budgets par activités – stratégie⁹⁴

Dans 83,8% des cas, les entreprises qui ont recours à des budgets transversaux estiment que la définition des activités et processus budgétés est liée à la stratégie de l'entreprise. Cela illustre l'idée suivant laquelle la méthode de suivi est logiquement ancrée dans la stratégie de l'entreprise, ce qui va dans le sens des travaux de J.A. Brimson et J. Antos (1999) relatifs à l'ABB. Ces observations s'inscrivent également dans les travaux de la contingence budgétaire, qui suggèrent que le budget est utile pour discuter de la stratégie et des grandes

⁹³ Afin de ne tenir compte que des réponses relatives aux entreprises ayant recours à des budgets transversaux, les fréquences ont été calculées à partir de l'échantillon de référence, c'est à dire 37.

⁹⁴ Les fréquences ont été calculées à partir de l'échantillon de référence, c'est à dire 37 entreprises ayant recours aux budgets transversaux.

orientations poursuivies (R. Simons, 1987, 1990 ; M.A. Albernethy & P. Brownell, 1999). Sur ce point, il est possible également de se référer à J.A. Brimson et J. Antos (1999), qui, à partir d'une liste de quatorze critiques adressées au contrôle budgétaire mettent en cause l'utilité des systèmes budgétaires classiques pour la représentation de la stratégie. Ces auteurs suggèrent alors que les budgets par activités seraient mieux adaptés à une telle représentation que les systèmes classiques, comme il l'a été souligné dans le chapitre 1. Il a donc semblé intéressant de demander aux entreprises dans quelle mesure les budgets transversaux permettent de pallier aux critiques adressées aux budgets classiques (tableau 65).

<i>Q13- Quel est selon vous l'apport de ces budgets pour la stratégie</i>		
	Effectif	Fréquence
Meilleure déclinaison de la stratégie	30	81,1%
Centré sur les besoins du client plutôt que sur les ressources	11	29,7%
Meilleure participation des salariés à la définition de la stratégie	2	5,4%
Autre	1	2,7%
Total des observations	37	

Tableau 65- L'apport des budgets par activités pour l'approche de la stratégie

Les budgets transversaux permettraient ainsi une meilleure déclinaison de la stratégie (81,1%), dans une approche de type top - down. En revanche, c'est seulement dans 2,7% des cas que l'utilisation de budgets transversaux est perçue comme permettant une meilleure participation des salariés à la définition de la stratégie.

Enfin, les résultats suggèrent la liaison des activités et des processus budgétés avec les attentes du client. Ils viennent ainsi appuyer le caractère « finalisé » et « orienté client » des processus et activités souvent préconisé par la littérature (P. Lorino, 1995).

Parce qu'elle facilite à la fois la déclinaison et l'émergence de la stratégie, **l'utilisation de budgets transversaux s'inscrit dans une approche interactive du contrôle budgétaire**. Ce mode d'utilisation, qui combine les approches top - down et bottom – up, peut se trouver renforcé par l'analyse de processus et d'activités.

Ces résultats signalent la place potentielle du contrôle de gestion dans la réflexion stratégique, et confirment sa fonction « intégrative » de la stratégie, donc de l'organisation (P. Besson & H. Bouquin, 1991). Ainsi, en accord avec la proposition de P. Zarifian (1996b), la formalisation du processus permet à l'entreprise de questionner la pertinence des ses choix et

de ses outils de gestion. Celle-ci passe en effet par l'emploi d'un « *outil de gestion qui peut être simple d'utilisation, en se focalisant de manière privilégiée sur : les points critiques ; les ressources globalement mobilisées ; un nombre très limité d'indicateurs de performance qui font le lien avec l'orientation stratégique de la firme* » (P. Zarifian, 1996b, p. 86). Selon l'auteur, dans le modèle d'organisation par les processus stratégiques, la pertinence est liée en effet au rapport stratégie – organisation.

1.3.2. L'interprétation des contre-exemples

Un peu plus de la moitié des entreprises interrogées n'utilisent pas de budgets différents des budgets par fonctions. Les raisons de non adoption de ce type de démarche appellent donc des éclaircissements sur la base des données présentées ci-dessous.

Q11- Si vous ne l'utilisez pas		
	Effectif	Fréquence
Vous pensez le faire	4	15,4%
La méthode ne vous paraît pas adaptée	14	53,8%
La mise en place demande une réorganisation trop importante	10	38,5%
La mise en place est trop longue	2	7,7%
La mise en place de la méthode est trop onéreuse	0	0%
Autre	2	7,7%
Total des observations ⁹⁵	26	100%

Tableau 66- les causes invoquées de non utilisation des budgets par activités et processus

A ce tableau, il faut ajouter que 15,4% des entreprises interrogées (4/26) déclarent prévoir, à terme, adopter des budgets transversaux. Cela atteste de l'intérêt qui est porté à cette approche.

Il reste que 53,8% des entreprises répondantes estiment la méthode mal adaptée à leurs besoins, c'est-à-dire aux découpages existants dans l'organisation de la production, ou dans la structure organisationnelle. Les entreprises le confirment en déclarant que le recours à la méthode susciterait une réorganisation trop importante (38,5% des cas). Cette réorganisation

⁹⁵ Le nombre total d'observations correspond aux entreprises ayant déclaré ne pas avoir recours aux budgets transversaux, c'est à dire 26.

impose en effet d'établir la cartographie d'activités nécessaire à l'analyse (P. Zarifian, 1996a), ce qui peut se révéler long et délicat.

Les tenants de l'Activity Based Budgeting (ABB) suggèrent des liens entre les méthodes ABB et Activity Based Costing (R. Cooper & R. Slagmulder, 2000). Compte tenu du caractère novateur et évolutif de ces méthodes, il semblait intéressant d'explorer plus avant leurs liens hypothétiques.

Q6- Utilisez-vous la méthode de calcul des coûts à base d'activités ?		
	Effectif	Fréquence
Non réponse	3	4,8%
Oui	20	31,7%
Non	40	63,5%
Total des observations	63	100%

Tableau 67- L'utilisation de la méthode ABC

Méthode ABC/ Budgets « autres »	Oui	Non	Total
Oui	11	9	20
Non	23	17	40
Non réponse	3	0	3
Total	37	26	63
Test d'indépendance : $\chi^2 = 2,25$; ddl=2 ; 1-p= 67,5%			

Tableau 68- L'analyse croisée utilisation méthode ABC- présentation de budgets par activités et processus

La dépendance entre les deux variables « utilisation de la méthode ABC » et « présentation de budgets autres » n'est pas significative (tableau 68). On constate cependant que seulement 11 entreprises de l'échantillon qui utilisent l'ABC présentent également des budgets transversaux. Ce résultat peut apparaître surprenant compte tenu des liens hypothétiques mis en avant par la littérature entre les deux variables. Il est possible d'avancer l'idée que cet écart vient d'une différence de conception des découpages dans l'analyse des coûts d'une part, dans les budgets d'autre part. En effet, la méthode ABC renvoie à une certaine technicité dans sa mise en œuvre, ne serait-ce que par le biais des découpages opérés et de la définition des inducteurs de coûts généralement suggérés, alors que les budgets par activités observés dans notre étude sont davantage associés à des aspects plus larges, peut-être moins précis que ce que l'on peut attendre de la méthode ABC, mais en tout cas très largement associés à la stratégie de l'entreprise.

Conclusion 1.3. :

L'adoption de maillages budgétaires « transversaux » est associée à une recherche de cohérence et de pertinence des représentations, par rapport aux découpages organisationnels, et par rapport également à la déclinaison de la stratégie.

CONCLUSION DE LA SECTION 1

La transversalité est explicitement présente dans une large fraction des entreprises étudiées, à la fois dans les découpages organisationnels et dans les maillages budgétaires. Les données recueillies par questionnaire montrent qu'il existe en outre une relative **cohérence entre ces découpages organisationnels et maillages budgétaires.** Cette recherche de cohérence est associée à une double logique d'organisation et de représentation dans l'organisation, c'est à dire à une recherche de complémentarité entre découpages et maillages budgétaires fonctionnels et transversaux.

Ces deux types de découpages et de maillages coexistent fréquemment, de manière formelle, dans les organisations étudiées. Mais, dans la quasi-totalité de ces entreprises, il n'apparaît pas de substitution des maillages par activités et processus aux maillages fonctionnels, mais plutôt une recherche de complémentarité, dans une optique d'amélioration de l'information.

Par ailleurs, **les deux types de maillages budgétaires, conventionnels et transversaux, sont présentés comme répondant d'abord à des impératifs d'instrumentalité et de contrôle. La présence d'activités et de processus budgétés est plus directement liée à la stratégie de l'entreprise.** Elle faciliterait à la fois la déclinaison des objectifs et l'émergence de la stratégie par le bas de la ligne hiérarchique.

Ainsi, **la recherche de représentations pertinentes du point de vue de la stratégie constitue sans doute un facteur important de l'émergence de budgets par activités et processus, dans une perspective de complémentarité plutôt que de substitution des modèles.**

Les propositions suivantes résument ces éléments d'observation ⁹⁶:

⁹⁶ Initialement, la première proposition de recherche avait été énoncée ainsi :

Proposition 1 : La reconnaissance des phénomènes et processus transversaux devrait impliquer notamment une déclinaison des budgets traditionnels en budgets par activités et processus **(P1.1)**. L'introduction de cette déclinaison pourrait être liée à la formulation et au suivi des objectifs stratégiques de l'organisation **(P1.2)**.

Proposition 1.1 :

La transversalité est formellement explicitée, à la fois dans les structures et les systèmes budgétaires d'une partie des entreprises observées. Elle coexiste avec les découpages et maillages budgétaires fonctionnels classiques. Cette double présentation des systèmes budgétaires correspond à une recherche de cohérence entre logiques de représentations organisationnelles et logiques de représentations comptables. De plus, la recherche de pertinence repose davantage sur la complémentarité des représentations que la substitution du transversal au hiérarchique par fonctions.

Proposition 1.2 :

La présentation de budgets par activités s'inscrit dans les deux objectifs traditionnels des procédures budgétaires : un objectif d'émergence et de déploiement de la stratégie d'une part, et un objectif instrumental de suivi des réalisations d'autre part. La recherche de pertinence des représentations du point de vue de la stratégie peut justifier de cette utilisation à la fois « de diagnostic » et « interactive ». Cette complémentarité des modes d'utilisation peut se trouver renforcée dès lors que les processus sont considérés comme stratégiques.

Ces premiers éléments posent donc la question d'une éventuelle différenciation des modes d'utilisation des systèmes budgétaires, de conception traditionnelle d'une part, transversale d'autre part.

2- DUALITES ET COMPLEMENTARITES PERCUES DANS LA PREPARATION ET L'UTILISATION DES DEUX TYPES DE BUDGETS

Les observations rapportées dans cette section tentent de donner un éclairage à la question d'une hypothétique différenciation entre utilisation des deux grands types de systèmes budgétaires repérés : hiérarchiques par fonctions d'une part, transversaux d'autre part.

Une telle différenciation peut être tout d'abord approchée sous l'angle instrumental de l'usage des budgets comme base de représentation de prévisions, de standards révisables et d'écarts. Sur ce point, les propositions suivantes permettront d'amorcer la réflexion **(2.1.)** :

Proposition 3 :

Les budgets présentés par activités et par processus pourraient améliorer le sens des prévisions. En particulier, ils pourraient faciliter une compréhension plus fine et plus précise de l'origine des écarts et leur analyse **(P3)**.

Proposition 4 :

Les standards budgétaires transversaux devraient être moins maniables, donc révisés de manière plus espacée qu'ils ne le sont dans le cadre des budgets par centres de responsabilités **(P4)**.

Mais d'autre part, et sur un plan sans doute plus général, on peut se demander si le recours à la transversalité budgétaire est de nature à modifier le partage et les jeux de complémentarité entre contrôle à base formelle d'une part, et contrôle à base informelle d'autre part. Les propositions ci-dessous constituent un point de départ de l'analyse de ce thème **(2.2)** :

Proposition 2 :

La transversalité des systèmes budgétaires pourrait être associée au développement d'interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**.

Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait être également associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

2.1. Les perceptions relatives à la participation et à l'exercice des responsabilités associés aux systèmes budgétaires

Si l'ancrage dans la transversalité des activités et processus budgétés évoque un possible renforcement des interactions, donc de la participation, cela suggère-t-il pour autant que les budgets transversaux sont potentiellement porteurs de plus d'interactions que les budgets conventionnels ? Cette question sera abordée sur la base d'observations relevées à propos :

- de diverses perceptions relatives à la participation des acteurs à la procédure budgétaire **(2.1.1).**
- du rôle perçu des systèmes budgétaires dans le contrôle des résultats, et des interactions qui s'en suivent **(2.1.2).**

2.1.1. Les perceptions associées à la participation aux systèmes budgétaires

Un signe possible du lien entre transversalité et systèmes budgétaires réside dans le degré de participation des acteurs concernés par le processus budgétaire. Autrement dit, il s'agit de discuter du pouvoir participatif des budgets dans un contexte de transversalité, et d'en déduire, sur ce point, des éléments de comparaison entre systèmes budgétaires conventionnels et systèmes budgétaires transversaux.

▪ Les signes généraux d'une différenciation de la participation sont peu marqués :

La question de la participation du personnel opérationnel dans l'élaboration des budgets a déjà été posée par N. Aranya (1990). L'échelle proposée par cet auteur a été reprise auprès des contrôleurs de gestion et directeurs financiers. Dans l'idéal, ces questions auraient dû être posées aux membres du personnel opérationnel. Afin de ne pas augmenter la complexité de l'enquête, et le risque de non retour, l'investigation a néanmoins été limitée aux contrôleurs de gestion et directeurs financiers, soit en fait à une seule personne par entreprise observée. C'est donc avec prudence qu'il convient d'interpréter les données suivantes :

Q.14- Quel est le degré de participation du personnel opérationnel⁹⁷ dans l'élaboration des budgets suivants ? (entourez la réponse qui vous convient le mieux, de 1 à 5 sur l'échelle suivante)							
	Non réponse	1 (très faible)	2	3	4	5 (Très fort)	Moyenne
Budgets de production	10	6	7	8	20	12	3,47
Budgets de vente	1	1	7	5	22	27	4,08
Budgets fonctionnels	3	4	7	22	17	10	3,36
Budgets par activités	30	2	3	9	9	10	3,67

Tableau 69- Le degré de participation du personnel opérationnel dans l'élaboration des budgets

Les budgets perçus comme les plus « participatifs » sont donc les budgets de vente et les budgets par activités. Le degré de participation du personnel est présenté comme plus faible en ce qui concerne les budgets de production et les budgets fonctionnels, compris au sens des budgets d'administration. Ces indices n'apparaissent pas en contradiction avec les travaux développés sur l'établissement des budgets fonctionnels et le contrôle de ce type de services (V. Malleret, 1998) qui sont généralement considérés, du fait de la fixité des charges prévisionnelles, comme peu propices au débat. Ne parle-t-on pas d'ailleurs à leur propos de budgets « discrétionnaires », donc largement établis de manière autonome ?

Le personnel opérationnel est plus fortement sollicité dans l'élaboration des budgets de vente et par activités que dans des budgets conventionnels tels que les budgets de production ou fonctionnels. Les deux premières catégories pourraient donc se révéler porteuses de plus d'interactions et de transversalité, mais cet indice appelle certainement des analyses complémentaires.

▪ **Les perceptions des degrés de participation semblent faiblement se différencier en fonction des systèmes budgétaires de référence :**

Pour affiner les comparaisons, des questions à l'identique ont été formulées à propos des systèmes budgétaires traditionnels d'une part, des systèmes budgétaires transversaux d'autre part. Il s'agissait en particulier de savoir dans quelle mesure les systèmes budgétaires par activités et processus sont perçus comme plus « participatifs » que les systèmes traditionnels.

⁹⁷ Le personnel opérationnel était entendu ici au sens de N. Aranya dans son enquête (1990). Il s'agit des responsables de centres de responsabilités ou d'activités.

Participation :	Contrôleur de gestion	Directeur financier ou général	Responsable de fonction (ou activité)	Autres collaborateurs	Total observations
A l'élaboration de budgets traditionnels	55	54	55	23	59
<i>Fréquence</i>	93,2%	91,5%	93,5%	38,9%	
A l'élaboration de budgets transversaux	33	29	26	7	37
<i>Fréquence</i>	89,3%	78,4%	70,3%	18,9%	
A la révision de budgets traditionnels	54	49	46	14	59
<i>Fréquence</i>	91,5%	83,05%	78%	23,7%	
A la révision de budgets transversaux	31	30	23	5	37
<i>Fréquence</i>	83,8%	81,1%	62,2%	13,5%	

Tableau 70- La participation à l'élaboration et à la révision des systèmes budgétaires

L'absence de contrôleur de gestion dans certaines entreprises, et le rôle de contrôleur alors occupé par le directeur financier, pourrait expliquer la présence des contrôleurs dans la procédure budgétaire (élaboration et révision) inférieure à 100%.

Dans le cadre de la préparation et de la révision des budgets, les contrôleurs de gestion et directeurs financiers déclarent que les budgets par fonctions comme les budgets par activités requièrent la participation des mêmes équipes d'acteurs dans des proportions identiques. De ce point de vue, il n'existerait pas de différence majeure entre les deux types de procédure budgétaire, tant au stade de l'élaboration des budgets qu'à celui de leur révision.

Le contrôleur de gestion, le directeur financier et la direction générale sont naturellement représentés dans la quasi-totalité des cas. Les exceptions sont rares, mais présentes, et plutôt surprenantes. Leur signification mériterait une analyse complémentaire. De même, s'il est fait état de la participation presque systématique des responsables de fonctions ou d'activités, des exceptions surprenantes apparaissent. S'agissant enfin des « autres collaborateurs », aux contours sans doute un peu imprécis, les fréquences deviennent moindres, avec toutefois des taux plus élevés dans le cas des procédures « classiques » que dans celui des autres.

Cela est peut-être dû à la complexité de la mise en œuvre de ce type de budgets ou à son caractère jugé relativement accessoire. Une coopération étroite entre contrôleur de gestion, directeur financier (ou général) et responsable de fonction ou d'activités semble s'établir à l'occasion de l'élaboration et de la révision budgétaire. Ce type de déclaration va dans le sens des résultats d'enquêtes antérieures, par exemple celle de H. Jordan en 1998 qui observe que *« la coopération s'est très fortement développée en matière de suivi et d'analyse des résultats mensuels, particulièrement dans la phase active de la préparation des actions correctives. »* Il rajoute que *« cet accroissement de la coopération contrôleur-opérationnels s'observe également en matière de préparation du budget annuel »*.

Remarquons à ce propos que l'enquête de H. Jordan estimait la coopération associée à l'élaboration des actions correctives à 50% des cas pour les entreprises comptant plus de 500 personnes, et 42% pour celles de moins de 500, alors que les taux recueillis lors de notre enquête sont de l'ordre de 78% des cas lorsqu'il s'agit de budgets classiques, et dans 62% des cas pour les budgets transversaux.

Les quelques observations ainsi rapportées confirment logiquement le rôle potentiel des budgets comme mécanisme de création de cohésion. La procédure budgétaire reste en effet perçue comme un prétexte et un support privilégié de rencontre entre les niveaux de « top management » et les niveaux opérationnels, autour de la stratégie et des objectifs de l'entreprise. En d'autres termes, cette procédure instrumentale contribue à renforcer la coordination interne, et donc la convergence et le partage des représentations de l'organisation et de ses performances (J.C. Moisdon, 1997 ; D. Tonneau, 1997).

Toutefois, il est important de souligner que l'on observe une plus grande participation du contrôleur, des responsables de fonction et autres collaborateurs lors de la phase de préparation que durant la révision. Ces observations, si elles ne rejoignent pas directement celles issues de l'étude de cas présentée au chapitre 3, ne constituent pas des contre-exemples. En effet, à travers l'étude de cas exposée dans le chapitre 3, il a été possible d'observer que la phase de révision budgétaire apparaissait comme la plus interactive. Cependant, les échanges observés lors de cette étude étaient constitués de relations informelles, alors que dans la présente enquête, les participations s'expriment au travers de réunions formelles. Dans les deux cas, le système d'animation interne (M. Gervais, 1998) ou les mécanismes de coordination et de communication des budgets (H. Bouquin, 2001), sont mis en valeur, en complément de l'aspect purement instrumental des budgets. Ces propos sont étroitement liés

aux travaux de R. Simons (1987, 1990); M.A. Albernethy et A. Lillis (1995) et M.A. Albernethy et P. Brownell (1999) concernant le caractère participatif et interactif des systèmes budgétaires. Ils suggèrent une multiplicité des rôles des systèmes de contrôle (S. Burchell & al., 1980).

Les déclarations rapportées vont dans le sens de la présentation des budgets comme lieu de rassemblement et de débat autour des objectifs et de la stratégie de l'entreprise, et de mise en liaison entre objectifs financiers, grâce au directeur financier ou au directeur général, et actions opérationnelles, grâce aux responsables de fonctions ou d'activités. Le rôle d'intermédiaire traducteur du contrôleur de gestion est naturellement affirmé, sinon confirmé. Ainsi, qu'ils se présentent sous forme classique ou transversale, **les budgets continuent à être perçus et décrits comme un moyen de renforcer la cohésion organisationnelle.**

2.1.2. Les perceptions associées à l'exercice et au contrôle des responsabilités dans la procédure budgétaire

Les perceptions des contrôleurs de gestion et directeurs financiers ont permis d'affiner les questions relatives au degré d'autonomie des responsables dans le cadre budgétaire d'une part, au contrôle des résultats et des responsabilités d'autre part.

▪ **L'identification et l'autonomie des responsables sont décrites de manière peu différenciées :**

Selon la définition conventionnelle des budgets, les prévisions puis les calculs d'écarts permettent d'imputer des résultats comptables aux centres de responsabilités, étant entendu que chaque centre est formellement pourvu d'un responsable, ou pilote de centre, chargé de la coordination des actions et de la réalisation des objectifs fixés. L'enquête ici rapportée confirme naturellement cette définition de principe :

<i>Dans la procédure budgétaire, y a-t-il un responsable formellement identifié ?</i>				
Identification	Oui	Non	Non réponse	Total observations
D'un responsable de fonction	57	2	-	59
<i>Fréquence</i>	96,6%	3,4%		
D'un responsable d'activité	26	9	2	37
<i>Fréquence</i>	70,3%	24,3%	5,4%	

Tableau 71- L'identification d'un responsable de fonction et d'activité

L'identification formelle d'un responsable apparaît plus affirmée dans le cas des présentations budgétaires par fonction que dans celui des présentations budgétaires par activité. Cependant, un responsable d'activité est formellement identifié dans la plupart des entreprises qui déclarent disposer d'un système budgétaire à base d'activités (trois cas sur quatre environ). La notion de « responsable » ou de « pilote » reste donc associée au concept d'activité. Se pose alors la question de l'identification de responsables d'activités différents des responsables de fonction, c'est à dire, en fait, d'une claire séparation entre lecture fonctionnelle et lecture par activités. Les indications recueillies sur ce point sont les suivantes :

Q. 31 : Dans la procédure budgétaire, y a-t-il coïncidence entre le responsable de fonction et le responsable d'activités ou de processus ?				
	Oui	Non	Non réponse	Total observations
Effectif	13	16	8	37
Fréquence ⁹⁸	37,8%	43,24%	21,62%	100%

Tableau 72- La coïncidence entre responsable de fonction et responsable d'activité

L'identification d'un pilote apparaît comme nécessaire dans la procédure budgétaire. H. Bouquin (2001) souligne en effet qu' « *un système est sous contrôle si son « pilote » sait comment faire pour obtenir les résultats souhaités, en principe planifiés* » (p. 387), ce qui suppose que le pilote soit formellement identifié dans l'organisation. A ce propos, les fréquences du tableau 72 montrent qu'il y a identification d'une fonction « responsable d'activité » différente de celle du « responsable de fonction » dans un peu plus de la moitié des 29 entreprises qui ont répondu à la question. L'identification formelle d'un pilote d'activité ou de processus à part entière pourrait constituer le signe d'une gestion par les activités reconnue et explicitée dans l'organisation. Elle pourrait également **symboliser l'affirmation du caractère transversal de l'organisation, en soulignant l'importance du contrôle de gestion des activités et processus**. Par là, on retrouve par exemple le propos de P. Zarifian (1996b), qui distingue le métier « pilote de fonction » du « pilote d'activité », et précise que le rôle du pilote d'activité est basé sur l'animation de la communication intersubjective et le partage d'axes stratégiques. Ainsi, parce qu'il remplit une fonction de

⁹⁸ Afin de ne s'intéresser qu'aux entreprises ayant recours aux budgets transversaux, les fréquences sont calculées à partir de l'échantillon de référence des entreprises utilisant ce type de budgets, c'est à dire 37.

coordinateur interne, son rôle serait, selon l'auteur, différent de celui joué par le manager de fonction.

Cette reconnaissance formelle d'un pilote d'activité ou de processus témoigne de la possible émergence de zones de responsabilités individuelles autres que fonctionnelles dans l'organisation. **L'hypothétique stabilité des processus et activités identifiés conditionne logiquement leur structuration et leur intégration dans les maillages budgétaires, et le degré d'autonomie des responsables de ces processus et activités, d'où le recueil des données suivantes :**

<i>Indiquez le degré d'autonomie de ce responsable dans la procédure budgétaire</i>								
	Total observations	Non réponse	1	2	3	4	5	Moyenne
Responsable de fonction	59	3	3	9	23	20	1	3,02
<i>Fréquence</i>		5,1%	5,1%	15,2%	39%	33,9%	1,7%	
Responsable d'activité ou processus	37	7	2	3	16	8	1	2,93
<i>Fréquence</i>		18,9%	5,4%	8,1%	43,2%	21,6%	2,7%	

Tableau 73- Le degré d'autonomie du responsable dans la procédure budgétaire⁹⁹

Les réponses recueillies ne différencient que très peu le degré d'autonomie du responsable en fonction du cadre budgétaire de référence : les proportions restent les mêmes. Cependant, la dispersion semble plus importante dans le cas des systèmes budgétaires traditionnels que dans celui des systèmes budgétaires transversaux. Ainsi, le degré d'autonomie du responsable est supérieur à 3 pour 74% des responsables de fonction, et pour 67% des responsables d'activités. Cette perception de l'autonomie est plus élevée que celle observée par l'enquête de H. Jordan en 1998. Selon cette enquête en effet, les responsables opérationnels étaient impliqués dans la présentation et la défense du budget annuel dans seulement 41% des entreprises interrogées de moins de 500 personnes, et dans 78% des cas pour les entreprises comptant plus de 500 personnes. Il reste que, globalement, la participation n'apparaît pas seulement comme le fruit du recours aux budgets transversaux. Elle reste une caractéristique forte des systèmes budgétaires en général, sans grande distinction suivant les types de budgets. Par ailleurs, la reconnaissance formelle d'un responsable ou pilote d'activité ou processus peut être comprise comme le signe d'une reconnaissance renforcée de la transversalité.

⁹⁹ Avec 1= très faible ; 5 très élevé.

A ce propos, il est utile de faire référence à C. Mildler (1996), qui, s'intéressant à la gestion de projet, étudie dans chacune des quatre configurations projets¹⁰⁰ identifiées par K.B. Clark, R.H. Hayes et S.C. Wheelwright (1988), le rôle de l'acteur projet face aux acteurs métiers :

- dans le « projet en structure fonctionnelle », aucun individu n'a la responsabilité du projet global, celle-ci étant conférée aux responsables hiérarchiques de métiers. Les projets étant assimilables à des représentations de la transversalité, il est alors possible que les responsables d'activités coïncident avec les responsables de fonctions.
- dans la « structure de coordination de projet », il existe un coordinateur chargé de l'animation du projet mais auquel on n'attribue pas de responsabilités fortes.
- dans la « structure de direction de projet », la responsabilité et les capacités d'actions du directeur sont formelles.
- dans le « projet sorti », le directeur de projet est responsables d'acteurs « sortis » temporairement de leurs métiers d'appartenance.

Ces diverses façons d'appréhender le rôle du pilote dans les structures par projets éclairent les conditions et la signification de la dévolution de responsabilités aux responsables de processus. Par exemple, si le processus est directement rattaché à la structure fonctionnelle de l'entreprise, il peut exister une coïncidence entre le pilote d'activité et de fonction, par transposition du cas du projet en structure fonctionnelle.

Le processus budgétaire apparaît comme le **fruit d'une coopération forte entre contrôleurs et opérationnels**. Il repose sur la **définition explicite de zones de responsabilités individuelles** comme en témoigne l'identification systématique de pilotes de fonction et de pilote d'activité (lorsque cette approche par activité est évoquée).

De ce point de vue, il n'apparaît finalement guère de différence entre approche fonctionnelle et approche par activités, ce qui pourrait signifier une complémentarité naturelle de l'analyse des responsabilités dans ces deux sens.

- **Le contrôle des résultats et des responsabilités sont fortement instrumentalisés par les écarts :**

¹⁰⁰ Voir chapitre 1 section1.

Pour reprendre l'expression de S. Burchell et *al.* (1980), les systèmes de contrôle jouent, en situation de stabilité, un rôle de « machine à réponse », fondé sur le calcul et l'analyse des écarts. Des données ont donc été recueillies à propos du contrôle des écarts, de manière à en préciser le rôle actuellement perçu, et de manière également à juger d'une éventuelle différenciation de ce rôle selon le cadre budgétaire de référence.

- Le rôle confirmé du calcul des écarts :

Il s'avère tout d'abord que, comme on pouvait s'y attendre, le recours aux calculs d'écarts reste une pratique généralisée, quel que soit d'ailleurs le cadre de référence.

<i>Contrôlez vous vos résultats par calcul des écarts ?</i>				
	Oui	Non	Non réponse	Total observations
Ecarts budgets traditionnels	58	1	-	59
<i>Fréquence</i>	98,3%	1,7%		
Ecarts budgets transversaux	32	3	2	37
<i>Fréquence</i>	86,5%	8,1%	5,41%	

Tableau 74- Le calcul des écarts dans les systèmes budgétaires

Ce recours généralisé au calcul des écarts, y compris dans des budgets de type transversal, va dans le sens du repérage des points critiques, sur lequel insiste par exemple P. Lorino (2001). Par ailleurs, ce recours permet d'attribuer des responsabilités différentes des responsabilités classiques fonctionnelles. De plus, il a été mis en avant dans la section précédente que les raisons qui prévalaient dans la présentation des budgets transversaux pouvaient être liées à un meilleur suivi des réalisations, d'où l'utilisation logique d'un calcul des écarts différencié et adapté aux objets de contrôle.

De même que dans les budgets fonctionnels, **les budgets « transversaux » sont ainsi utilisés dans une perspective instrumentale de diagnostic**. Le calcul des écarts comme mécanisme de contrôle est en effet présent dans plus de 86% des entreprises présentant ce type de budgets. **Cela devrait aller de pair avec une relative stabilité des activités et des processus budgétés, sans laquelle l'idée d'une instrumentalisation des budgets n'aurait guère de sens**. C'est ce que confirme le recueil d'informations complémentaires relatives au degré de détail des calculs d'écarts.

- Des calculs d'écarts souvent affinés :

<i>Vos écarts font-ils l'objet d'une présentation détaillée¹⁰¹ ?</i>				
	Total observations	Non réponse	Oui	Non
Ecarts budgets traditionnels	59	11	37	11
<i>Fréquence</i>		18,65%	62,7%	18,6%
Ecarts budgets transversaux	37	4	23	10
<i>Fréquence</i>		10,8%	62,1%	27%

Tableau 75- Indications sur le degré de détail des calculs d'écarts

Selon les déclarations recueillies, il y aurait présentation détaillée des écarts dans une majorité des cas, quels que soient les types de budgets, ce qui confirme l'aspect instrumental de l'utilisation des systèmes budgétaires.

Ce recours affirmé au calcul des écarts dans le cadre des systèmes budgétaires transversaux paraît confirmer la pertinence et l'utilité des nouvelles partitions dans les organisations. En particulier, cette indication pourrait signifier que les entreprises savent séparer les charges rattachées aux activités et processus, et analyser leur réversibilité. En effet, dans la nouvelle organisation de production, comme dans l'ancienne, « *un centre d'activité ne peut être tenu responsable que des seuls écarts statistiquement significatifs sur lesquels il dispose d'un certain pouvoir* » (M. Gervais, 1997, p. 156). L'existence d'un contrôle formel par les écarts sur activités ou processus permet alors de souligner le caractère effectif de l'émergence de responsabilités et d'une répartition du pouvoir repensées en termes transversaux. Ces premières indications ont été complétées par un recueil de données relatives aux techniques et aux fréquences d'analyse des écarts sur budgets.

<i>Q.18.1 Dans la décomposition des écarts sur budgets traditionnels, vous identifiez :</i>		
Décomposition écarts	Effectif	<i>Fréquence</i>
Ecarts sur volume d'activité	44	74,5%
Ecarts sur prix	35	59,3%
Ecarts sur rendement	29	49,1%

¹⁰¹ Cette question avait pour objectif d'observer si les écarts faisaient ou non l'objet d'une décomposition.

Autre	6	10,1%
Total observations	59	-

Tableau 76- La décomposition des écarts sur budgets dans le cadre traditionnel

Q.17.1 Vous analysez vos écarts sur budgets traditionnels avec quelle fréquence :		
Fréquence écarts budgets	Effectif	Fréquence
Annuelle	1	1,7%
Semestrielle	2	3,4%
Trimestrielle	9	15,2%
Mensuelle	49	83%
Autre	2	3,4%
Total observations	59	-

Tableau 77- La fréquence d'analyse des écarts sur budgets dans le cadre traditionnel

Q.26 Vous analysez vos écarts sur budgets transversaux avec quelle fréquence :		
Fréquence écarts budgets	Effectif	Fréquence
Annuelle	1	2,7%
Semestrielle	1	2,7%
Trimestrielle	7	18,9%
Mensuelle	22	59,4%
Autre	2	5,4%
Total observations	37	-

Tableau 78- La fréquence d'analyse des écarts sur budgets transversaux

Comme on pouvait s'y attendre, les fréquences d'analyse des écarts paraissent plus faibles dans le cas des budgets transversaux que dans celui des budgets traditionnels.

Qu'elle fasse référence à **des maillages conventionnels ou à des découpages transversaux, la procédure budgétaire s'accompagne généralement de calculs d'écarts détaillés**. Mais, cette forme d'instrumentalisation paraît de signification ambiguë car un contrôle formel trop fréquent et récurrent peut nuire au développement des interactions, des échanges, de l'équilibre formel-informel, du changement, et, au-delà, de la réflexion stratégique.

Conclusion 2.1. :

Dans leur conception traditionnelle comme dans leur définition transversale, **les systèmes budgétaires semblent ainsi confirmer la dualité de leurs fonctions et de leur conception** : analyse du partage et de l'exercice de responsabilités d'une part, recherche d'interactions et de participation d'autre part. Il est intéressant de noter que, de ces deux points de vue, conception traditionnelle et conception transversale ne se démarquent guère, du moins d'après les déclarations recueillies. L'interprétation du recours aux budgets transversaux s'avère donc délicate. Elle peut renvoyer en effet soit à un plus de contrôle bureaucratique, instrumentalisé et formalisé, soit à la recherche d'un renforcement des perceptions de la transversalité et des jeux de complémentarité entre le formel et l'informel. Il est fort possible au total que ces deux finalités soient, consciemment ou non, présentes dans la réflexion des responsables de systèmes budgétaires, et composent une pertinence globale améliorée des systèmes budgétaires, comme tente de l'exprimer le schéma suivant :

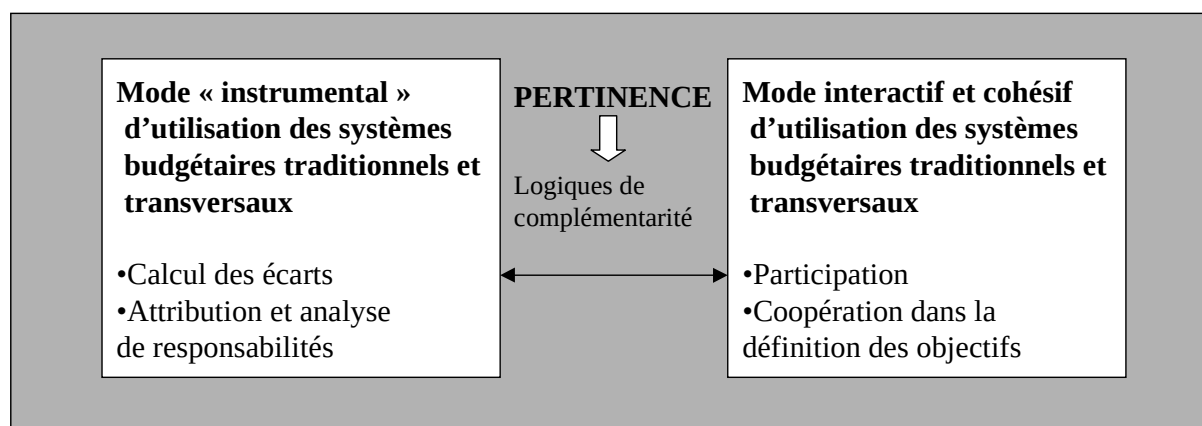


Figure 41 - Les logiques de complémentarité des modes d'utilisation des systèmes budgétaires

La proposition 3¹⁰² peut alors être reformulée de la façon suivante :

Proposition 3 :

L'appui sur les systèmes budgétaires transversaux, qui se caractérise par un contrôle des écarts prédominant, est lié à la recherche de pertinence des représentations. Ce mode de contrôle souligne la mise en place d'un nouveau partage des responsabilités mais également la stabilité des objets de contrôle nécessaire à la représentation comptable et budgétaire.

¹⁰² Cette proposition avait été initialement ainsi formulée :

Proposition 3 : Les budgets présentés par activités et par processus pourraient améliorer le sens des prévisions. En particulier, ils pourraient faciliter une compréhension plus fine et plus précise de l'origine des écarts et leur analyse.

2.2. Les perceptions relatives à la fréquence et à l'intensité de contrôle et de révision associées à chaque type de budget

Les fréquences d'élaboration ou prévision et de révision des systèmes budgétaires « transversaux » peuvent apporter des éclairages sur le degré de « maniabilité » des budgets et des objets qui les composent, et donc, d'une certaine manière, sur la capacité de ces budgets à produire du sens. Certaines caractéristiques des objets décrits peuvent en effet avoir des conséquences sur les périodicités de contrôle et de révision, traduisant par là le degré de stabilité des processus décrits, les niveaux de complexité des activités représentées, et le caractère plus ou moins stratégique de ces processus et activités, inscrits par hypothèse dans les budgets.

Les deux étapes de la procédure budgétaire, prévision et révision, ont donc fait l'objet d'un recueil de données. Il s'agissait essentiellement, en un premier temps, de tenter une simple observation comparative des périodicités et fréquences pratiquées.

2.2.1. Le choix des périodicités de référence en matière budgétaire

L'étude des périodicités de référence a porté d'une part sur la fréquence d'élaboration, ou de présentation des budgets, d'autre part sur la fréquence de révision, ou reprévision des budgets.

- **Les périodicités d'élaboration des budgets :**

La périodicité de présentation des budgets conditionne dans une certaine mesure la souplesse du système budgétaire et notamment la possibilité de modifier les objets de mesure.

- Tout d'abord, une périodicité de présentation relativement courte peut être liée à une facilité de mise en œuvre, alors qu'une périodicité plus longue peut être associée à une difficulté et **complexité de mise en œuvre**, associée par exemple au nombre d'acteurs ou aux objets décrits. Cette remarque pourrait prendre toute sa portée dans le cas des budgets par activités et processus, pour autant qu'ils se révèlent plus complexes, en raison de la participation d'acteurs issus de fonctions et de niveaux hiérarchiques variés. Dans l'hypothèse de processus

et d'activités complexes, la question se pose de savoir si les budgets vont être élaborés et révisés de manière plus espacée ou au contraire plus rapprochée.

- Ensuite, le **degré de stabilité des objets de contrôle** pourrait influencer la périodicité de prévision et de révision. Ainsi, si les activités et processus sont supposés instables, on pourrait penser que pour disposer d'une information fiable et pertinente, des remaniements fréquents seront nécessaires. Inversement, si les processus sont suffisamment stables, ils pourront faire l'objet de représentations stables et contrôlables dans le temps, donc moins fréquemment élaborés et révisés. Mais ce type d'argumentation pourrait être retourné, car l'instabilité des catégories représentées peut appeler un maillage plus global (pour retrouver des niveaux d'invariance relative), alors que la stabilité peut susciter un suivi fin, car les écarts prennent alors plus de sens.

- Enfin, le **caractère stratégique des activités et des processus budgétés** rapprochent leur gestion de la planification stratégique, donc de long terme. A l'inverse, une vision davantage opérationnelle des activités et processus devrait conduire à des plans d'actions à plus court terme.

Il existe donc beaucoup d'incertitude sur la détermination des caractéristiques des maillages temporels retenus dans le cadre budgétaire. Qu'en est-il alors dans les pratiques ? Comment expliquer les périodicités d'élaboration et de révision des systèmes budgétaires par activités et processus ? Leurs différences éventuelles avec les systèmes à dominante hiérarchique et fonctionnelle ?

S'il est vrai que, traditionnellement, les budgets sont ancrés dans l'exercice comptable, donc dans l'annualité, certains de ces budgets sont analysés et présentés avec un détail allant jusqu'au découpage mensuel. Il s'agit par là d'assurer notamment un suivi des écarts plus détaillé et surtout plus fréquent. « *Ce type de suivi permet une évaluation des résultats et la détermination correctives nettement plus efficaces que le suivi des résultats mensuels avec un budget annuel* » (J.L. Ardoin & al., 1986, p.74).

D'après les déclarations recueillies, la périodicité de référence dans les systèmes budgétaires reste dominée par l'annualité, même si le maillage mensuel se révèle assez fréquent.

Périodicité de présentation des budgets	Total observations	Annuelle	Semestrielle	Trimestrielle	Mensuelle	Hebdomadaire	autre
Présentation Budgets traditionnels	59	31	7	6	22	0	0
Fréquence		52,5%	11,9%	10,2%	37,3%	0%	0%
Présentation Budgets transversaux	37	19	5	5	10	0	1
Fréquence		51,3%	13,5%	13,5%	27%	0%	2,7%

Tableau 79- La périodicité de présentation des budgets traditionnels et transversaux

La périodicité de présentation des budgets se différencie très peu, selon qu'il s'agit de budgets présentés par fonctions, ou de budgets présentés par activités (tableau 79).

Cependant, **le découpage mensuel semble moins fréquent dans les entreprises qui présentent des budgets transversaux**. Faut-il en conclure que ces budgets-là sont moins « maniables » que les budgets classiques, du fait d'une excessive complexité ? Il est également possible de supposer que les processus et activités budgétés n'offrent de stabilité suffisante que dans le cadre du maillage annuel, et échappent donc parfois au maillage mensuel. Enfin, la recherche de cohérence entre les processus et activités budgétés d'une part, et la stratégie d'autre part, peut influencer l'horizon de prévision et d'analyse retenu. En effet, 83% des entreprises interrogées déclarent que la définition des activités et processus budgétés est liée à la stratégie de leur entreprise.

▪ **Les périodicités de révision des budgets :**

Sur le caractère très problématique du choix de la périodicité de révision des budgets, J.L. Ardoin et al. rappellent qu' « étant donné que les budgets correspondent à un plan d'action approuvé et à un engagement des opérationnels à atteindre un objectif, [ils] ne devraient pas être révisés en cours d'année. Seules des circonstances majeures et exceptionnelles devraient amener la direction générale à demander une révision des budgets (...). Par contre il est

fréquent de faire à la fin du premier semestre, voire trimestriellement, une estimation du résultat prévisible à fin d'année en utilisant les mêmes formulaires budgétaires » (J.L. Ardoin & al., 1986, p.74).

M. Gervais évoque de son côté l'idée de « reprévision », à propos de la révision budgétaire. Il précise à cette occasion que *« la technique consiste à regarder si le résultat de l'action corrective contribue à faire face à la situation actuelle. Il s'agit moins de comparer la situation présente à une situation prévisionnelle fondée sur des hypothèses qui n'ont plus cours (la prévision initiale), que d'apprécier les efforts entrepris pour tenir la prévision réestimée (celle qui tient compte des conditions du moment) » (M. Gervais, 1997, p.292).*

Sur ce point, les déclarations recueillies lors de l'enquête conduisent aux données suivantes :

Périodicité de révision des budgets	Semestrielle	Trimestrielle	Mensuelle	Autre	Total observations
Révision Budgets traditionnels	29	15	7	10	59
Fréquence	49,1%	25,4%	11,9%	16,9%	
Révision Budgets transversaux	19	3	3	8	37
Fréquence	51,3%	8,1%	8,1%	21,6%	

Tableau 80- La périodicité de révision des budgets traditionnels et transversaux

Dans une majorité de cas, la révision est semestrielle, qu'il s'agisse de budgets présentés par fonctions ou par activités. On peut cependant noter que la révision trimestrielle est pratiquée dans 25% des entreprises optant pour des budgets conventionnels, contre seulement 8% des entreprises pourvues de budgets transversaux. Il en est de même pour la révision mensuelle. Cette révision budgétaire moins fréquente dans le cas de budgets transversaux pourrait être liée au caractère stratégique des activités, donc à la recherche de stabilité, ou d'invariance, des objets de contrôle représentés et analysés. Mais, l'analyse de cette question appelle des investigations complémentaires, sous forme d'enquête ou d'investigation clinique.

Il semble donc être que le changement du cadre de référence n'entraîne pas de véritable bouleversement du maillage temporel. L'annualité reste très prégnante, les découpages mensuels assez fréquents, les révisions marquées par la semestrialisation. Sur ces différents points, l'explication pourrait tenir simplement à la référence incontournable aux données comptables, et à l'existence de schémas conceptuels fortement et anciennement ancrés dans la

culture des contrôleurs de gestion. L'examen de la fréquence des actions correctives confirme d'une certaine manière les impressions ainsi rapportées.

2.2.2. Les périodicités de correction et de définition d'invariances

Les périodicités de correction ainsi qu'une interprétation plus générale des niveaux d'invariance devraient permettre d'éclairer les observations précédemment présentées.

▪ La mise en œuvre d'actions correctives :

Le tableau 81 reprend des indications recueillies à propos des actions correctives engagées dans le cadre de budgets classiques et transversaux. L'idée était d'évaluer dans quelle mesure, de façon très globale, les objets de contrôle tels que les fonctions sont perçus comme plus facilement maniables et réversibles que les activités ou processus.

Q.15- Engagez-vous davantage d'actions correctives sur la base du suivi budgétaire par fonctions que sur celle du suivi budgétaire par activités ou processus ?		
	Nombre de citations	Fréquence
Oui	22	59,5%
Non	15	40,5%
Total observations	37	100%

Tableau 81- Les mesures correctives engagées sur les budgets

Il n'apparaît pas de différence significative entre les actions correctives liées au suivi budgétaire par fonctions et celles liées au suivi par activités. On peut rappeler à ce propos que la recherche des causes des dérives « vise à faire la part entre ce qui est réversible et ce qui ne l'est plus, et l'action corrective concerne les améliorations à apporter aux aspects réversibles. Cette pratique, très répandue, est pertinente tant que les dérives sont raisonnables. Dans le cas contraire, d'autres approches devront être développées » (M. Gervais & G. Thenet, 1998, p. 63). Les résultats observés suggèrent que les budgets présentés par activités et processus, comme les budgets traditionnels, représentent, implicitement ou explicitement, une part de réversibilité qui autorise la mise en œuvre d'actions correctives.

Activités et processus se caractériseraient donc par le degré de stabilité nécessaire à la représentation budgétaire, et par un degré de réversibilité qui justifie les actions

correctives et peut porter des apprentissages. Mais, la question de savoir si ces catégories offrent une pertinence plus forte que les divisions hiérarchiques fonctionnelles reste en suspens.

▪ **Les niveaux d'invariance :**

Dans la logique, l'instabilité et la turbulence de l'environnement pourraient être susceptibles de conduire à des prévisions et révisions fréquentes. En effet, « *l'instabilité oblige à restructurer les systèmes selon des modalités suivantes : « un budget ferme construit à partir d'objectifs sur lesquels s'engagent les responsables est défini pour une période plus courte que l'année »* (D. de Longeaux 1977, p. 15¹⁰³).

De plus, la périodicité de révision peut être également liée à la complexité du système : « *l'instabilité de l'environnement due aux modifications dans les modes d'organisation de la production et aux exigences des clients (plus grande variété des produits offerts) rend l'évaluation des standards plus complexe et leur utilisation plus délicate »* (Gervais 1997, p. 156). Cette instabilité pourrait alors conduire à des standards plus rares et plus globaux.

Cependant, les processus « stratégiques » sont ceux qui sont stables à long terme (J.C. Tarondeau, 1998). Ils permettent d'identifier et de définir l'organisation, et sa pérennité. De leur côté, C. Fray, V. Giard et I. Stokes (1993) rappellent que le contrôle de gestion doit se positionner en cohérence avec la planification stratégique. Ils soulignent que « *cette conception particulière de la mise sous tension de l'organisation s'explique par la perception d'une certaine répétitivité et stabilité des activités »* (C. Fray & al., 1993, p.145). De même, P. Lorino met en avant que le paradigme du contrôle neutralise à la fois les dimensions de changement et de complexité « *grâce aux hypothèses de simplicité et de stabilité : (...) elles sont figées et neutralisées pour la durée de l'action, la stabilité du monde assurant le maintien de leur pertinence »* (P. Lorino, 1996, p.19).

Même si les périodicités d'élaboration et de révision des budgets se différencient très peu dans le cas de budgets classiques et de budgets transversaux, il est possible, à partir des tableaux 80 et 81 précédemment présentés, de suggérer les tendances suivantes :

¹⁰³ Cité par M. Gervais, 1997, p.286.

- du point de vue des budgets présentés par fonction, c'est l'horizon de court terme qui prévaut, mais il est aussi associé à un contrôle annuel ;
- du point de vue des budgets présentés par activité et processus, c'est l'horizon de moyen terme qui prévaut (année, semestre), tant lors de l'élaboration que lors de la révision.

L'interprétation de ces indications relatives aux caractéristiques des activités et processus renvoie donc aux « objets » stratégiques d'une part, au degré de complexité et de stabilité des catégories décrites d'autre part.

- Tout d'abord, la périodicité de moyen terme (trimestre, semestre, année) qui semble prévaloir dans les budgets par activités et processus, pourrait signifier la complexité d'élaboration des standards et des objets de contrôle.
- Ensuite, le caractère « stratégique » des activités et processus budgétés pourrait justifier de périodes de suivi plus longues, donc de présentations et révisions plus espacées.
- Enfin, il est possible de supposer que ce sont essentiellement les processus et activités identifiés comme stables qui font l'objet de représentations budgétaires. C'est justement cette part de stabilité qui autoriserait la semestrialité et l'annualité des contrôles exercés.

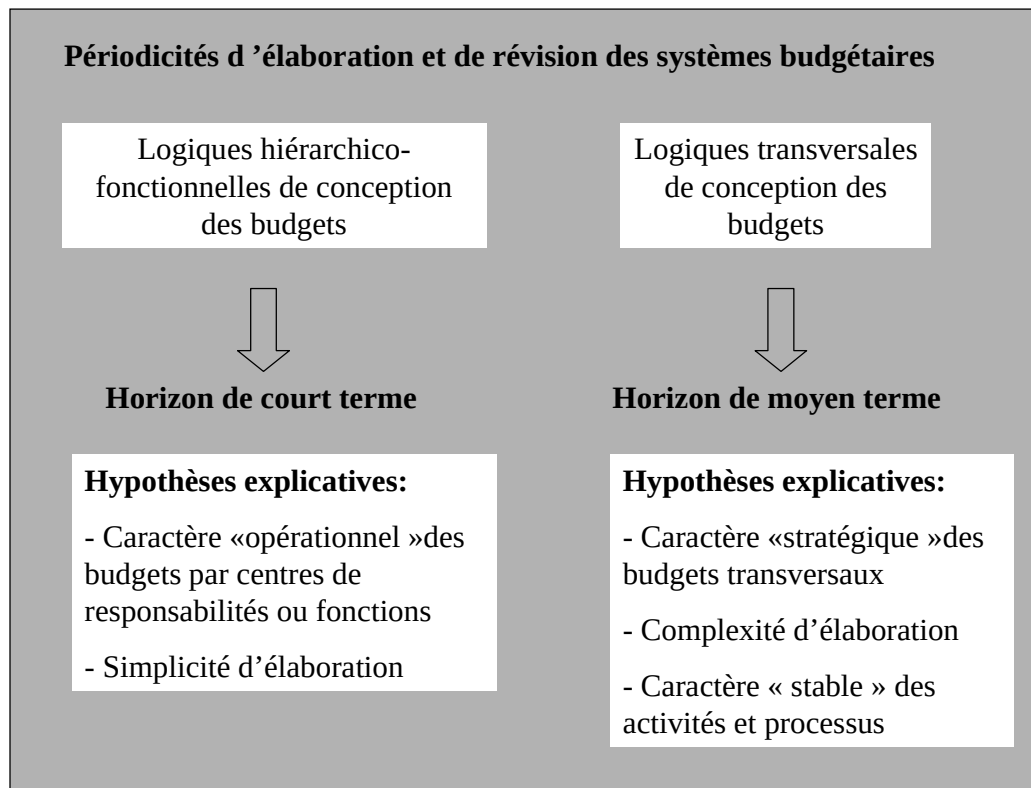


Figure 42– Les périodicités de présentation et de révision des systèmes budgétaires

Conclusion 2.2. :

L'instrumentalité qui prévaut et qui se caractérise par un calcul des écarts présent dans tout type de système budgétaire est synonyme d'un **contrôle de gestion formel et descriptif des responsabilités dans l'entreprise**. De plus, **le caractère stable et stratégique des processus et activités budgétés inscrit le contrôle budgétaire dans un horizon de moyen terme (semestre, année)**. Cette périodicité espacée pourrait également signifier un **degré de complexité perçu comme relativement élevé des objets de contrôle**.

En résumé :

Proposition 4¹⁰⁴ :

Les budgets présentés par activités et processus sont présentés comme étant élaborés et révisés de manière plus espacée que les budgets classiques. Cette observation pourrait être liée au degré de stabilité et au caractère stratégique des processus budgétés, ainsi qu'à leur complexité perçue.

2.3. Les perceptions relatives aux liens entre formel, informel et transversalité dans les deux types de budgets

La question posée est maintenant de savoir dans quelle mesure le recours à des budgets transversaux modifie les jeux de partage et de complémentarité entre contrôle formel et contrôle informel. Par exemple, l'introduction de budgets par activité va-t-elle de pair avec un renforcement du contrôle formel, puisque justement elle formalise des entités ou processus

¹⁰⁴ Initialement, cette proposition avait été formulée ainsi :

Proposition 4 : Les standards budgétaires transversaux devraient être moins maniables, donc révisés de manière plus espacée qu'ils ne le sont dans le cadre des budgets par centres de responsabilités (**P4**).

qui le l'étaient pas ? Les indications recueillies sur ce point ont porté sur divers signes de renforcement de la transversalité, les uns formels, les autres pas.

2.3.1. Les signes formels de la volonté de transversalité

Un signe formel de la volonté de transversalité tient à la présence de postes de liaison entre activités et/ou fonctions.

▪ La présence de postes de liaison dans les organisations :

Pour mieux apprécier l'émergence et le renforcement de l'idée de transversalité, nous avons d'abord repris une question formulée par M.A. Albernethy et A. M. Lillis (1995) dans leur étude relative aux mécanismes de liaison.

<i>Q33- Existe-t-il dans votre entreprise des postes de liaison permanents, responsables de la coordination des activités de production avec les autres départements ou fonctions ?</i>		
Postes de liaison	Nombre de citations	Fréquence
Oui	27	42,9%
Non	36	57,1%
Total des observations	63	100%

Tableau 82- L'existence de postes de liaison dans l'entreprise

Les postes de liaison sont présents dans une partie notable des entreprises interrogées (43%). Ce résultat important souligne l'identification formelle des mécanismes de coordination dans l'entreprise. L'utilité de ce type de poste, comme mode de coordination transversal dans les structures par projets, a été largement soulignée par la littérature (C. Midler, 1996 ; M. Nakhla & L.G. Soler, 1997). Aussi, les postes de liaison devraient trouver une légitimité dans les structures transversales en général, qu'elles soient dominées par des projets, des processus, des activités ou des métiers. L'étude de M.A. Albernethy et A.M. Lillis (1995) montrait la nécessité de mettre en place ce type de poste, dès lors que les entreprises travaillent dans des environnements peu stables, et que les interdépendances entre activités ou fonctions sont fortes. C'est pourquoi il a semblé intéressant de rapprocher l'éventuelle existence de ce type

de poste avec les propriétés de la structure, puis avec le recours aux budgets de type transversal.

▪ **Le croisement entre présence de postes de liaison et propriétés de la structure :**

L'existence éventuelle de postes de liaison a tout d'abord été rapprochée du nombre de niveaux hiérarchiques.

<i>Postes de liaison</i>	<i>Moyenne du nombre de niveaux hiérarchiques</i>
Oui	4,58
Non	3,97

Tableau 83- Le lien niveaux hiérarchiques– postes de liaison

Les entreprises qui ont défini des postes de liaison possèdent en général des niveaux hiérarchiques plus nombreux que les autres (tableau 83). L'existence de ce type de poste paraît donc associée à la longueur de la ligne hiérarchique. Puisque ces postes constituent des mécanismes de coordination formels dans les organisations (H. Mintzberg, 1982), leur présence correspond sans doute à une volonté de permettre de raccourcir la longueur de la ligne hiérarchique et, par là, de faciliter la communication et la coordination. Or, cette volonté s'inscrit naturellement dans une recherche de transversalité, et en tout cas renforce, de fait, la transversalité.

L'existence de postes de liaison a été ensuite rapprochée du type de structure organisationnelle :

<i>Postes de liaison</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Total</i>
Structure			
Fonctionnelle	9	21	30
Divisionnelle	5	7	12
Matricielle	13	9	22

Total	27	37	64
Test d'indépendance ¹⁰⁵ : Chi ² =3,76; ddl=2; 1-p=84,71%			

Tableau 84- Le lien postes de liaison - structure

Comme on pouvait s'y attendre, les postes de liaison sont majoritairement présents dans les entreprises de type fonctionnel, et surtout matriciel. L'existence de ce type de poste pourrait se révéler moins justifié dans les structures divisionnelles, dans lesquelles les entités sont *a priori* définies comme indépendantes. Quoi qu'il en soit, l'utilisation de ce type de poste est destinée à « rompre » les barrières fonctionnelles et plus généralement structurelles de l'entreprise et donc à introduire de la transversalité (M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995). Ce besoin de formalisation de la transversalité semble donc correspondre à certaines entreprises seulement, ce qui va dans le sens de H. Mintzberg (1982), qui rappelle que « *les mécanismes de liaison sont en général utilisés là où le travail est à la fois 1) spécialisé horizontalement ; 2) complexe et 3) très interdépendant* ». Il ajoute que « *si le travail n'est pas à la fois spécialisé horizontalement et interdépendant, il n'est pas besoin d'une forte coordination et donc les mécanismes de liaison ne sont pas nécessaires* » (p. 171).

Ces observations appellent logiquement un rapprochement entre l'existence éventuelle de postes de liaison d'une part, types de budgets présentés d'autre part.

▪ **Le croisement entre présence de postes de liaison et type de cadre budgétaire**

<i>Postes de liaison/ Budgets par fonction</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Total</i>
Oui	27	32	59
Non	0	4	4
Total	27	36	63
Test d'indépendance : Chi ² = 3,20 ; ddl=1 ; 1-p=92,65%			

Tableau 85- Le lien postes de liaison – budgets par fonction

<i>Postes de liaison/ Budgets transversaux</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Total</i>
Oui	15	22	37
Non	12	14	26
Total	27	36	63
Test d'indépendance : Chi ² =0,02; ddl=1 ; 1-p=34,24%			

Tableau 86- Le lien postes de liaison – budgets autres

¹⁰⁵ Le test d'indépendance du Chi² permet de juger de la dépendance entre les deux variables étudiées.

Un test du Chi² appliqué aux tableaux 85 et 86 montre qu'il n'existe, d'après les données recueillies, aucune dépendance entre le recours aux postes de liaison et l'utilisation de tel ou tel type de cadre budgétaire. Cette observation peut surprendre car on aurait pu s'attendre à une relative corrélation entre transversalité des budgets d'une part, et des signes formels de transversalité de la structure d'autre part.

Au total, si des signes formels de transversalité apparaissent dans les entreprises étudiées, l'interprétation de ces signes par rapport à la transversalité des budgets reste incertaine. Un recueil de données beaucoup plus approfondi serait nécessaire pour juger plus précisément d'une hypothétique corrélation entre les deux mouvements.

2.3.2. Les signes informels de la volonté de transversalité

L'étude des jeux formels et informels se prête mal à une enquête par questionnaire, et c'est pourquoi cette question a été préalablement abordée par le biais de l'étude de cas présentée au chapitre 3. Toutefois, l'analyse de la fréquence et de la nature des contacts dans l'entreprise permet de mettre en évidence quelques signes de la transversalité.

▪ Relations horizontales et verticales au sein de processus

Les fréquences de relations d'échanges d'informations, au sein d'un processus donné, ont donnée lieu aux indications suivantes :

Les relations inter- personnelles au sein de mêmes processus identifiés :

<i>Q34. Quelle est la fréquence des contacts entre des personnes participant à un même processus mais à des fonctions différentes ?</i>						
<i>Q35. Quelle est la fréquence des contacts entre des personnes participant à un même processus et appartenant à des niveaux hiérarchiques différents ?</i>						
Fréquence	Quotidienne	Hebdomadaire	Mensuelle	trimestrielle	annuelle	Total observations
Même processus/	32	26	22	6	4	63

fonctions différentes	50,8%	41,3%	34,9%	9,5%	6,3%	
Même processus/ niveaux différents	34 54%	24 38,1%	21 33,3%	4 6,3%	3 4,8%	63

Tableau 87- La fréquence des contacts au sein de processus

Les fréquences déclarées à propos de la fréquence des contacts verticaux (question 35) ou horizontaux (question 34) au sein de processus sont identiques. Dans une majorité de cas, les contacts sont quotidiens, ou au moins hebdomadaires, ce qui n'est pas surprenant, compte tenu de la proximité généralement géographique des personnes concernées par un processus donné. Les relations entre ces personnes sont forcément nombreuses et fréquentes. Il y a là, de toute évidence, un signe d'identification de processus. Ce qui peut apparaître plus surprenant, c'est la fréquence des échanges qui reste la même, qu'il s'agisse de l'étude des relations latérales (question 34), ou de celle des relations verticales (question 35). Ceci reste le signe d'une transversalité explicitée dans les échanges et le fonctionnement de l'entreprise.

Cette première série d'observations peut être complétée par des signes associés aux relations entre contrôleurs de gestion et responsables de fonction ou de processus.

Les relations inter- personnelles contrôleur de gestion – responsables de fonctions et de processus :

Q36. Quelle est la fréquence de vos contacts avec les responsables de fonction ou de centres de responsabilités ?						
Q37. Quelle est la fréquence de vos contacts avec les responsables d'activités ou de processus ?						
	Total	Quotidienne	Hebdomadaire	Mensuelle	Trimestrielle	annuelle
Responsables de fonctions ou centres	59	19	24	17	3	2
<i>Fréquence</i>		32,2%	40,7%	28,8%	5,1%	3,4%
Responsables d'activités ou processus	37	12	20	17	1	2
<i>Fréquence</i>		32,4%	54%	46%	2,7%	5,4%

Tableau 88- La fréquence des contacts contrôleurs de gestion- responsables

Selon les données ainsi recueillies, les contrôleurs de gestion ou directeurs financiers auraient plus de contacts quotidiens avec les responsables de fonction qu'avec les responsables d'activités ou de processus, encore que les proportions restent à peu près équivalentes concernant les deux types de relations étudiées. Dans tous les cas, les contacts hebdomadaires sont les plus fréquents.

La fréquence d'intervention du contrôleur de gestion paraît donc relativement élevée. Si l'on admet qu'elle correspond au souci de coordonner les activités auprès des responsables de fonction ou de processus, elle va dans le sens d'un renforcement de la transversalité. En d'autres termes, et comme le suggère la théorie de la traduction, le contrôleur de gestion s'identifie dans les entreprises interrogées comme un point de passage obligé entre les niveaux hiérarchiques supérieurs et les niveaux opérationnels mais aussi entre responsables de même niveau (M. Bollecker, 2002). Le contrôleur de gestion confirme ainsi son rôle dans la construction d'un langage permettant d'explicitier les orientations de l'entreprise. A l'évidence, la construction de ce langage contribue, à la limite du formel et de l'informel, à la reconnaissance et au renforcement de la transversalité. Elle facilite aussi, très probablement, le développement de contacts informels.

▪ **La place des contacts informels dans les échanges**

La question de la nature et de la fréquence des contacts quotidiens a permis de recueillir une indication quant à la place occupée par les mécanismes de coordination formels d'une part, informels d'autre part.

Q34. Quelle est la nature des contacts journaliers entre des personnes participant à un même processus mais à des fonctions différentes ?				
Q35. Quelle est la nature des contacts journaliers entre des personnes participant à un même processus et appartenant à des niveaux hiérarchiques différents ?				
Nature des contacts journaliers	Réunions programmées	Contacts formels	Contacts informels	Total
Même processus / fonctions différentes	15	9	28	63
<i>Fréquence</i>	23,8	14,3%	44,4%	100%
Même processus / niveaux hiérarchiques différents	15	15	26	63
<i>Fréquence</i>	23,8%	23,8%	41,3%	100%

Tableau 89- La nature des contacts journaliers

Les contacts informels sont présentés comme très fréquents dans les deux types de relations étudiées. Cependant, les échanges formels sont déclarés comme plus nombreux dans les relations de nature verticale. Ces indications semblent cohérentes avec celles de la théorie de la coordination, qui met en avant l'importance des mécanismes de coordination informels et

des relations d'échange fréquentes en présence de systèmes de contrôle formels (J.D. Thompson, 1967 ; A.H. Van de Ven, A.L. Delbecq, & R.J. Koenig, 1976 ; N.B. Macintosh & R.L. Daft 1987 ; M.A. Albernethy & A.M. Lillis, 1995).

Des réunions programmées comme mode de coordination :

Pour compléter cette première indication, il a été demandé aux entreprises enquêtées d'établir une relation entre fréquence des contacts et des modes de coordination.

Q34. Quelle est la fréquence et la nature des contacts entre des personnes participant à un même processus mais à des fonctions différentes ? (préciser la nature des contacts)					
Q35. Quelle est la fréquence et la nature des contacts entre des personnes participant à un même processus et appartenant à des niveaux hiérarchiques différents ? (préciser la nature des contacts)					
Nature/ Fréquence des contacts		Total observations	Réunions programmées	Contacts formels	Contacts informels
Même processus/ fonctions différentes	Hebdomadaires	63	13 20,6%	11 17,5%	6 9,5%
	Mensuels	63	20 31,7%	6 9,5%	3 4,8%
	Trimestriels	63	6 9,5%	0 0%	0 0%
	Annuels	63	4 6,3%	2 3,2%	0 0%
Même processus/ niveaux hiérarchiques différents	Hebdomadaires	63	16 25,4%	7 11,1%	3 4,8%
	Mensuels	63	14 22,2%	6 9,5%	4 6,3%
	Trimestriels	63	3 4,8%	0 0%	0 0%
	Annuels	63	3 4,8%	0 0%	0 0%

Tableau 90- La nature et la fréquence des contacts au sein de processus

Les relations latérales au sein d'un même processus (question 34) semblent associées à des contacts informels plus fréquents que dans le cas des relations de type vertical (question 35).

De plus, les réunions programmées sont les contacts qui prévalent après les échanges informels. Elles sont en général hebdomadaires, trimestrielles ou mensuelles.

On note également la présence de quelques contacts formels quotidiens, hebdomadaires ou mensuels dans les deux types de relations étudiées.

Enfin, des éléments relatifs au lien entre le type de budgets utilisés et la nature des échanges ont été recueillis.

On pouvait s'attendre à ce que les entreprises qui utilisent des budgets par activités et processus développent davantage de relations informelles que les entreprises qui optent pour des budgets par fonction. En effet, au sein des processus ou activités, les relations devraient être plus nombreuses et plus intenses qu'au sein des fonctions. Les tableaux croisés « mode de présentation des budgets – nature des contacts journaliers » conduisent aux résultats suivants :

<i>Nature contacts quotidiens/ fonctions différentes Budgets conventionnels</i>	<i>Réunions programmées</i>	<i>Contacts formels</i>	<i>Contacts informels</i>	<i>Total</i>
Oui	13	9	25	47
Non	2	0	3	5
Total	15	9	28	52
Test d'indépendance : $\chi^2=2,78$; ddl=3; 1-p=57,36%				

Tableau 91- L'étude du lien nature des contacts quotidiens dans des fonctions différentes- budgets par fonction

<i>Nature contacts quotidiens/ fonctions différentes Budgets transversaux</i>	<i>Réunions programmées</i>	<i>Contacts formels</i>	<i>Contacts informels</i>	<i>Total</i>
Oui	12	5	18	35
Non	3	4	10	17
Total	15	9	28	52
Test d'indépendance : $\chi^2=3,67$; ddl=3; 1-p=70,09%				

Tableau 92- L'étude du lien nature des contacts quotidiens dans des fonctions différentes- budgets transversaux

<i>Nature contacts quotidiens/ niveaux hiérarchiques différents Budgets conventionnels</i>	<i>Réunions programmées</i>	<i>Contacts formels</i>	<i>Contacts informels</i>	<i>Total</i>
Oui	13	15	24	52
Non	2	0	2	4
Total	15	15	26	56
Test d'indépendance : $\chi^2=2,03$; ddl=3; 1-p=43,43%				

Tableau 93- L'étude du lien nature des contacts quotidiens entre niveaux hiérarchiques différents- budgets par fonction

<i>Nature contacts quotidiens/</i>	<i>Réunions</i>	<i>Contacts</i>	<i>Contacts</i>	<i>Total</i>
------------------------------------	-----------------	-----------------	-----------------	--------------

<i>niveaux hiérarchiques différents</i> <i>Budgets transversaux</i>	<i>programmées</i>	<i>formels</i>	<i>informels</i>	
Oui	13	10	14	37
Non	2	5	12	17
Total	15	15	26	54
Test d'indépendance : $\chi^2=5,04$; ddl=3; 1-p=83,13%				

Tableau 94- L'étude du lien nature des contacts quotidiens entre niveaux hiérarchiques différents- budgets transversaux

Plusieurs remarques découlent de la lecture de ces résultats :

- les tris croisés entre les variables « nature des contacts » et « mise en place de budgets autres » montrent qu'il n'y a pas d'association entre les deux types de variables ;
- les contacts informels quotidiens sont les plus fréquents, qu'il s'agisse de relations verticales ou latérales. Les résultats observés sont en effet très proches ;
- la fréquence relativement élevée des contacts informels pourrait correspondre à un processus de socialisation associé aux budgets transversaux et au contrôle de gestion (W. Ouchi, 1979 ; K.A. Merchant, 1982).

Conclusion 2.3. :

Les contacts et échanges informels semblent exister dans les entreprises présentant les deux types de budgets étudiés (conventionnels et transversaux). Cependant, il existerait **plus de contacts informels latéraux que verticaux au sein des processus**. Parmi les trois modes de coordination examinés, on peut remarquer essentiellement des échanges informels quotidiens (en grande majorité), des contacts formels hebdomadaires, et des réunions programmées mensuelles ou hebdomadaires. **Ces échanges viennent soutenir les modes de contrôle formels ou bureaucratiques, et peuvent traduire des mécanismes de contrôle sociaux.**

A partir de ces observations, il est possible de reformuler la proposition 2¹⁰⁶ :

¹⁰⁶ Initialement, cette proposition avait été formulée ainsi :

Proposition 2 :

Les échanges informels sont présents dans les deux types de présentations budgétaires (P2.1).

Les mécanismes de coordination informels pourraient ainsi se poser en complément du contrôle budgétaire conventionnel et transversal, formel et descriptif des responsabilités (P2.2).

Ces éléments peuvent se résumer à partir de la figure suivante :

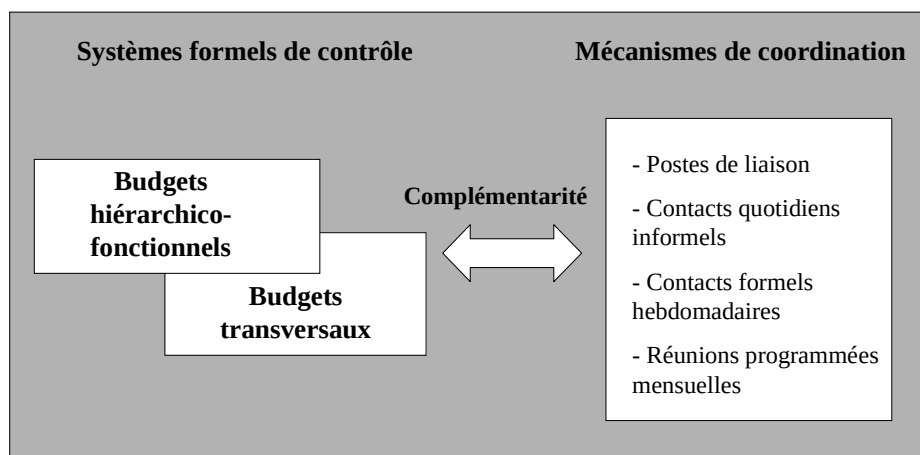


Figure 43– Les signes observés d’une complémentarité des systèmes formels et informels de contrôle

Proposition 2 : La transversalité des systèmes budgétaires devrait être associée au développement d’interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**. Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait être également associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.

CONCLUSION DE LA SECTION 2

Cette section présentait les idées d'enquête recueillies à propos de la complémentarité entre budgets conventionnels, budgets transversaux, mécanismes de contrôle formels et informels.

Dans un premier temps, l'aspect formel-informel apparaît dans l'utilisation des systèmes budgétaires, et notamment transversaux. En effet, la **forte instrumentalité de ces outils de contrôle semble s'accompagner d'une utilisation orientée vers la stratégie**. C'est évidemment la recherche de pertinence dans les représentations qui conduit à la complémentarité de ces deux modes d'utilisation.

Les calculs d'écarts offrent un suivi centré sur d'autres objets de contrôle que les fonctions, que sont les activités et les processus, ce qui souligne le nécessaire caractère de stabilité de ces activités. Par ailleurs, **le degré de finesse du suivi des résultats par activités et par processus pourrait signifier l'évolution vers un nouveau partage des responsabilités, lorsque la transversalité est reconnue**.

L'étude des relations associées au processus budgétaire donne quelques signes de la **complémentarité entre les mécanismes de contrôle formels ici représentés par les systèmes budgétaires, et les mécanismes de coordination informels**.

Ainsi, l'existence de postes de liaison formalise les besoins en mécanismes de coordination et d'une certaine manière, la prise en compte structurelle de la transversalité. Cette évolution s'accompagnerait d'échanges fréquents, d'interdépendances fortes et donc d'une transversalité explicitement reconnue.

On retrouve le thème de la complémentarité des systèmes de contrôle, qui souligne l'insuffisance des systèmes de contrôle à remplir certains objectifs, particulièrement lorsque les relations sont nombreuses et les objets de contrôle complexes du point de vue de leur identification.

CONCLUSION DU CHAPITRE 4 : L'EMERGENCE DES LOGIQUES DUALES D'UTILISATION DES SYSTEMES BUDGETAIRES

Le travail d'enquête mené a conduit à une organisation des résultats suivant le thème de la complémentarité entre différents modes d'utilisation et de conception des systèmes budgétaires. Ce thème, largement développé dans la littérature en contrôle de gestion, est étroitement lié à celui de la transversalité et des objets de contrôle qui lui sont associés.

Les résultats rapportés comportent cependant les limites d'un travail de recherche par questionnaire à caractère exploratoire et interprétatif.

D'une part, en effet, les questions posées et les modalités suggérées ne sont probablement pas l'image exhaustive des concepts abordés, même si chaque question a été construite dans une perspective exploratoire et reliée à la question de recherche générale (voir chapitre 2).

D'autre part, le questionnaire laisse une place inévitable à la subjectivité des répondants, qui sont, rappelons-le, des contrôleurs de gestion ou des directeurs financiers.

Enfin, il faut souligner que ce travail d'enquête ne constitue qu'une étape de la recherche, qui vient compléter les précédentes études qualitatives, et qui doit donc être compris dans une perspective globale de l'étude du lien entre la transversalité et les systèmes budgétaires.

De façon générale, la question posée dans ce chapitre était relative à la possibilité d'envisager un contrôle de gestion « unique » et « adaptable » à tout objet de contrôle, et plus particulièrement lorsque les objets de contrôle sont complexes, peu stables, et difficilement identifiables.

Suivant cette logique, nécessairement contingente, le contrôle de gestion, et plus précisément **le contrôle budgétaire, semble répondre à des impératifs d'adaptabilité**, donc de souci de cohérence des représentations. Egalement, tous les systèmes budgétaires sont présentés comme **utilisés dans des perspectives complémentaires, à la fois instrumentales et participatives ou interactives**, sans doute dans une perspective de recherche de pertinence.

En ce sens, ces systèmes sont effectivement **associés à des mécanismes de liaison entre fonctions, au plan formel et informel**.

Plus généralement, il a été possible de souligner, à divers moments de l'étude, l'explicitation de la transversalité dans les organisations. Celle-ci passe par l'identification d'activités et de processus suffisamment stables pour en assurer la représentation et le contrôle budgétaire. Ainsi, elle conduit à **l'identification de nouvelles zones de pouvoir et de responsabilités dans l'entreprise**.

Le schéma suivant propose un résumé de ces fonctions, mettant l'accent sur les différentes formes de complémentarités :

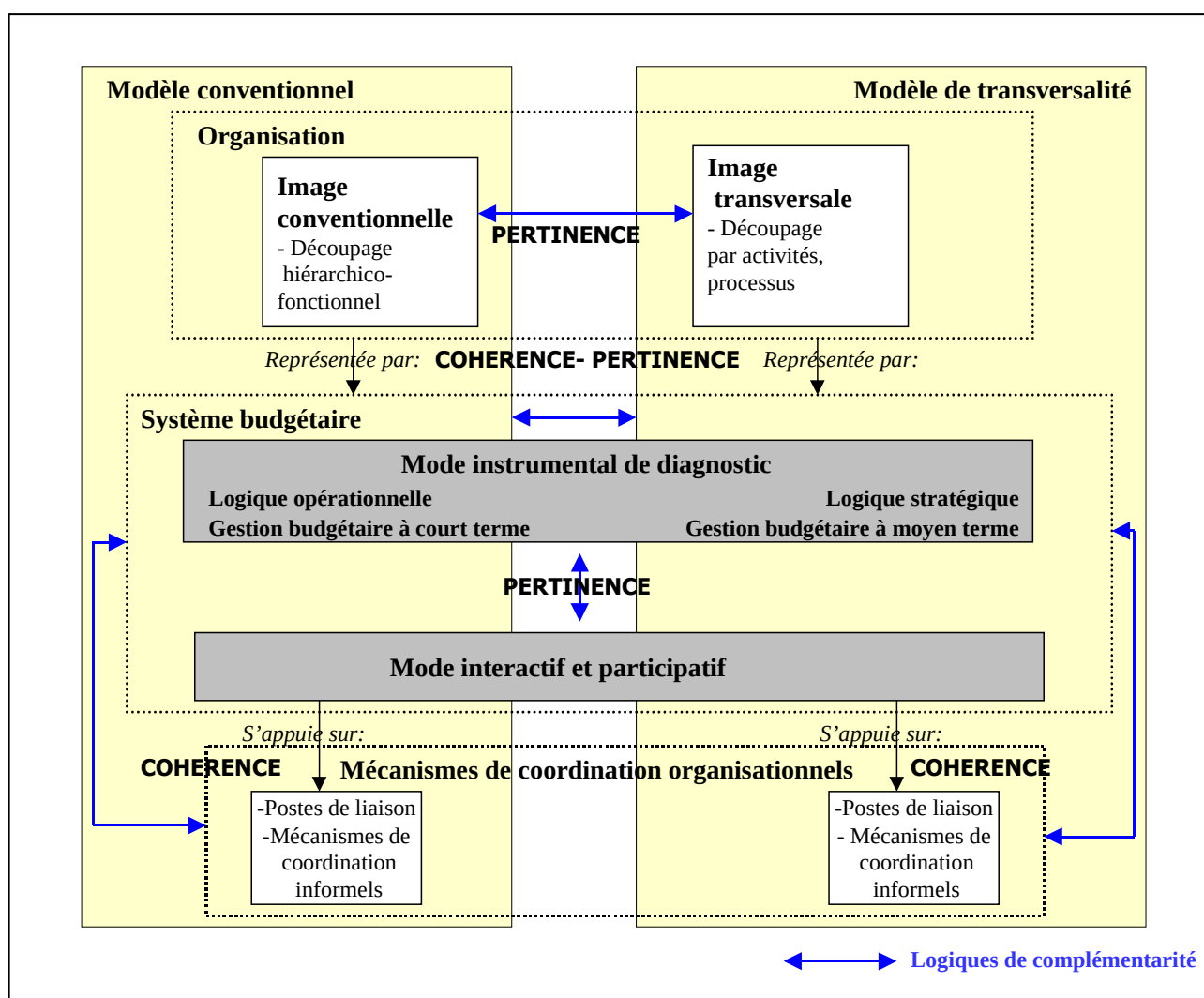


Figure 44–Les doubles logiques de conception et d'utilisation des systèmes budgétaires

CONCLUSION GENERALE

Notre question de recherche initiale concernait les liens existants entre les systèmes budgétaires et la transversalité dans les organisations :

« Dans quelle mesure les systèmes budgétaires intègrent-ils et reflètent-ils les logiques et les représentations liées à la transversalité organisationnelle ? Réciproquement, dans quelle mesure l'utilisation de systèmes budgétaires renforce-t-elle la transversalité et l'interactivité dans les organisations ? »

Plus précisément, notre problématique a été formulée ainsi :

La littérature perpétue l'idée d'une double conception des budgets, basée sur l'hypothèse hiérarchico-fonctionnelle et sur celle de transversalité des organisations, ainsi que d'une double utilisation des systèmes budgétaires, suivant un mode de diagnostic d'une part, de création d'interactions d'autre part. Il en résulte des questions relatives aux liens entre ces approches, à leurs possibles divergences, similarités ou complémentarités.

Cette problématique est née d'un constat relatif à une double remise en cause : celle des logiques hiérarchico- fonctionnelles dans les organisations, et celle des instruments de contrôle, et plus précisément du contrôle budgétaire. Or, un tel constat est paradoxal puisque l'on constate d'un coté que les logiques fonctionnelles sont toujours présentes dans les organisations, et que, d'un autre côté, diverses enquêtes attestent que les budgets restent largement utilisés dans les entreprises. Mais la logique d'utilisation de ces budgets pourrait évoluer, dans un contexte marqué par le discours de la transversalité. La thèse a donc eu pour objectif de comprendre les liens entre systèmes budgétaires et transversalité dans les organisations.

Des méthodes de recherche à la fois qualitatives et quantitatives, donc complémentaires, ont permis d'aborder cette problématique. Elles ont été utilisées davantage dans une approche de complémentarité au sens de la théorie enracinée (B.J. Glaser & A. Strauss, 1967 ; A. Strauss & J. Corbin, 1994) que dans une optique de triangulation des résultats au sens de T.D. Jick (1979). Ainsi, des entretiens semi- directifs ont permis de mieux cerner le sujet de recherche et de légitimer la problématique, en montrant que les logiques de transversalité sont

effectivement présentes dans les organisations, y compris dans les représentations des acteurs. Par ailleurs, une étude de cas a permis d'approfondir la question des liens entre transversalité et systèmes budgétaires, au regard des jeux d'interactions et de la cohésion organisationnelle induite par le processus budgétaire. Enfin, une étude empirique par questionnaire a permis de mieux cerner la prise en compte de la transversalité dans les organisations étudiées, sous forme de découpages organisationnels, de maillages budgétaires, ou d'utilisation des systèmes budgétaires, dans une optique à la fois de diagnostic et interactive au sens de R. Simons (1990 ; 1995).

L'examen de nos propositions de recherche, au vu des résultats ainsi recueillis, permet de tirer les conclusions principales suivantes :

- **La transversalité existe formellement dans les organisations**, puisqu'elle est effectivement explicitée au travers de divers mécanismes : découpages organisationnels, maillages budgétaires, attribution de responsabilités à des pilotes d'activités ou de processus dans le jeu budgétaire, existence de postes de liaison. La recherche d'une cohérence entre les découpages organisationnels (objets de contrôle) et les maillages budgétaires (moyens de contrôle) peut expliquer la présence des logiques de transversalité dans les systèmes budgétaires.
- **Cette transversalité formelle apparaît comme complémentaire des approches « classiques » des organisations et du contrôle.** Ainsi, les résultats de l'enquête par questionnaire montrent que les logiques de transversalité n'éliminent pas les logiques classiques fonctionnelles, qu'il s'agisse des découpages organisationnels ou des maillages budgétaires. C'est la recherche de pertinence des représentations qui peut justifier le recours à ces doubles logiques de représentations.
- **L'apport essentiel des budgets transversaux pourrait résider dans une efficacité instrumentale accrue**, liée à un meilleur suivi des réalisations, sur la base d'activités et processus très souvent associés à la stratégie de l'entreprise. La stabilité de ces activités et processus, comme leur caractère stratégique, contribuerait ainsi à la pertinence du suivi budgétaire.
- Enfin, **les budgets transversaux apparaissent comme porteurs de cohésion et d'interactions**, comme l'a suggéré l'étude de cas, mais également comme l'a souligné l'enquête par questionnaire, qu'il s'agisse d'ailleurs des budgets transversaux ou des

budgets classiques. Les budgets suscitent en effet un renforcement des mécanismes de coordination informels (échanges quotidiens) ou formels (postes de liaison) nécessaires à leur fonctionnement.

Au delà de ces constats immédiats, la thèse suggère des apports à la fois théoriques, méthodologiques et pratiques.

D'un point de vue théorique, deux points ressortent essentiellement :

- Tout d'abord, l'idée que la perception et la représentation formelle de la transversalité est possible et acceptable, donc compréhensible par les acteurs. Cette première observation n'était pas évidente *à priori*, puisqu'on oppose généralement la transversalité à l'idée de hiérarchie, encore fortement présente dans les organisations.
- Ensuite, la transversalité renforce les interactions et l'image qu'a l'organisation d'elle-même, donc sa stabilité et sa cohésion. Là encore, cette idée peut surprendre, puisque la transversalité renvoie souvent en premier lieu à la notion de flou, voire d'anarchie organisationnelle. Or, les budgets, par leur cadre et leur formalisme, peuvent permettre de structurer, au moins en partie, cette transversalité.

Finalement, une idée qui émerge de la thèse est qu'il pourrait être question de transversalisation des organisations et des outils de contrôle, plutôt que de transversalité. En effet, l'étude des liens entre transversalité et systèmes budgétaires a montré que les éléments de transversalité dans les organisations et les budgets étaient bien associés à une volonté et à des actions explicites des acteurs, liées à une recherche de pertinence et de cohérence des représentations.

D'un point de vue méthodologique ensuite, cette thèse posait la question de l'existence même d'une méthode logique d'observation et de représentation des phénomènes transversaux d'une part, d'observation et d'analyse des instruments de contrôle de gestion d'autre part. La thèse apporte quelques éléments de réponse, en montrant la possibilité et surtout l'intérêt de combiner diverses méthodes de recherche dans le domaine considéré. D'une part, en effet, le caractère « dynamique » et en évolution des processus et interactions comme signes de la transversalité était difficile à capturer autrement que par le recours à l'étude de cas. D'autre part, l'hypothétique généralisation des modes d'utilisation transversaux des systèmes budgétaires ne pouvait être observé sur la seule base de

monographies, même multiples. A ce point, il faut souligner que la caractérisation des jeux d'interaction associés au processus budgétaire, à partir de l'analyse de réseau social, s'avère constituer une piste méthodologique féconde, permettant d'approcher de manière pertinente la cohésion générée par les mécanismes budgétaires comptables.

Au total, le recours à des méthodes diversifiées a permis d'examiner le lien entre transversalité et systèmes budgétaires sous des angles variés, et de progresser dans la connaissance de ce lien.

Enfin **d'un point de vue pratique**, et alors que des institutions professionnelles telles que la DFCG ou le CAM-I s'interrogent sur l'utilité des systèmes budgétaires, la thèse semble suggérer une forme de renouveau et en tout cas d'adaptation progressive de ces systèmes, en accord d'ailleurs avec les fondateurs du CAM-I, qui ne mettent du reste pas en question les systèmes budgétaires mais leur conception hiérarchico – fonctionnelle. Le recours aux budgets par activités est ainsi suggéré ou confirmé (J.A. Brimson et J. Antos, 1999), permettant de compléter ce que J.A. Brimson appelle le « quatrième état financier »¹⁰⁷, en complément des documents comptables classiques. En résumé, la thèse semble confirmer que le budget est toujours présent dans les entreprises, qu'il est peut être conçu et utilisé en fonction de nouvelles logiques. Les systèmes budgétaires apparaissent adaptables, donc utiles et utilisés dans les organisations.

Mais ce travail se heurte à quelques limites classiques relatives notamment à la méthodologie de recherche mobilisée et aussi à la difficulté d'esquisser une véritable théorie de la transversalisation, des organisations et de leurs représentations.

- Ainsi, le recours à une méthode fondée sur une ou quelques études de cas pose évidemment le problème de la généralisation des observations recueillies.
- Par ailleurs, l'enquête par questionnaire n'a recueilli que 12% de réponses exploitables, ce qui a limité la variété des traitements statistiques et leur portée. Un échantillon plus large aurait pu permettre d'établir des liens plus précis, relatifs par exemple aux motivations de la dualité de conception et d'utilisation des budgets.

¹⁰⁷ Une présentation de Brimson sur les méthodes par activités et par processus s'intitulait « Beyond budgeting : The fourth financial statement », Séminaire Pilotage des organisations, ESSEC, Novembre 2002.

- Enfin, tout en se voulant strictement limitée au lien entre transversalité et systèmes budgétaires, la recherche englobe finalement plusieurs questions étroitement imbriquées, relatives à la conception des systèmes budgétaires, à leur utilisation mais également à leurs conséquences dans l'organisation. Cette observation peut se comprendre comme un signe des difficultés théoriques sous-jacentes aux lectures de la transversalité.

Au fond, et conformément à son intention exploratoire, l'intérêt principal de la thèse reste sans doute de préciser quelques unes des voies de recherche relatives au thème abordé.

- La première pourrait porter sur une analyse approfondie du rôle joué par les acteurs dans le processus budgétaire, sur la base notamment des théories de la traduction (M. Callon 1986), et de l'analyse de réseau social. Au delà, il s'agirait de mieux représenter et comprendre la place et les fonctions des pilotes d'activité ou de processus, par comparaison aux responsables de centre, toujours dans le cadre budgétaire. En particulier, un objectif pourrait être d'explorer plus avant les aspects informels du processus budgétaire, notamment du point de vue de la « création de cohésion » de ce processus. Sur ces différents aspects, l'analyse en termes de réseau social, esquissée dans notre thèse, pourrait être prolongée et approfondie.
- D'autre part, une deuxième voie de recherche pertinente et complémentaire paraît être celle de l'analyse des représentations de la complexité, et notamment de la transversalité, sur la base des images qu'en produisent les instruments de contrôle de gestion. Une telle perspective évoque en particulier les questions de cohérence et de pertinence des instruments de contrôle. Elle pose au passage le problème de la question de la simplification des représentations par les outils de contrôle (ECOSIP, 1993, 1996), et des rapports entre simplification et complexité. Des indications sur ce point pourraient être recueillies en une suite à l'enquête par questionnaire, afin de renforcer les données déjà recueillies, et de les compléter sur certains points. Une série d'entretiens, élargis à d'autres que les contrôleurs de gestion, pourrait ensuite permettre d'explorer et de mieux comprendre certains cas singuliers ou paradoxaux, de manière notamment à mieux comprendre les perceptions. L'objectif devient alors d'approfondir la question des perceptions relatives au degré de stabilité et de complexité des objets de contrôle, et à leurs déterminants. Mais se profilent alors, de nouveau, des questions théoriques et méthodologiques fondamentales relatives aux

facteurs de la pérennité et de la cohésion des organisations, questions qui dépassent le cadre de cette thèse.

ANNEXES

TABLE DES ANNEXES

Annexes 1 : Enquête par entretien et pré-enquête par questionnaire

Annexe 1.1: Grille d'entretien auprès des contrôleurs de gestion – entreprises de services

Annexe 1.2: Grille d'entretien auprès des contrôleurs de gestion – entreprises industrielles

Annexe 1.3: Grille d'entretien auprès des directeurs financiers – entreprises industrielles

Annexe 1.4: Grille d'entretien auprès de contrôleurs de gestion – entreprises industrielles-
portant sur les systèmes budgétaires

Annexe 1.5 : Index issu de l'utilisation du logiciel Sphynx Lexica sur l'entretien E7

Annexe 1.6 : Extrait de l'entretien E7

Annexe 1. 7 : Ossature structurelle de l'entretien E7

Annexe 1.8: Compte rendu adressé aux membres de la DFCG Languedoc – Roussillon dans
le cadre de la pré-enquete

Annexes 2 : Etude de cas exploratoire

Annexe 2.1: Questionnaire sociométrique adressé aux membres du réseau social

Annexe 2.2: Extraits des traitements réalisés à l'aide du logiciel ucinet 5.0 (question q4-
contacts journaliers)

Annexes 3 : Enquete DFCG, courrier et questionnaire adressé aux membres de la DFCG

ANNEXES 1

L'enquête par entretien et la pré-enquête par questionnaire

ANNEXE 1.1 – GRILLE D'ENTRETIEN AUPRES DES CONTROLEURS DE GESTION – ENTREPRISES DE SERVICES

Thématique de l'entretien:

Approches / représentations comptables de la création de valeur par les processus

Thèmes à aborder :

Item A : Le système d'information dans la banque :

- 1- Comment s'effectue le découpage de la fonction systèmes d'information ?
- 2- Comment se construisent les budgets ? Découpage, périodicité ?

Item B : Le système de contrôle de gestion :

- 3- Sur quels éléments repose-t-il ?
- 4- Quels sont les indicateurs utilisés dans les tableaux de bord ?

Item C : Les instruments de mesure de la performance :

- 5- Quelle est la proportion d'indicateurs fondés sur les mesures du coût et de la valeur ?
- 6- Quels sont les principaux indicateurs retenus par l'entreprise ?
- 7- Existe-t-il un système de facturation interne ?

Item D : L'organisation :

- 8- Comment définir la structure de votre organisation ?
- 9- Quel est le degré de centralisation et de décentralisation des résultats ?

Les principales questions principales:

- Quel est le rôle du contrôleur de gestion dans la banque ? Quelles sont ses missions principales ?
- Qu'évoque pour vous, la notion de prestation de service interne ? Quels sont les thèmes sous-jacents ? Dans quelle mesure y êtes vous confrontés ? Comment répondez vous à ce problème ?
- Pensez-vous que ces prestations soient créatrices de valeur ? Comment ? Par les activités, les interactions ?
- Comment identifiez-vous la performance des prestations internes ?
- Quels sont les principaux services fonctionnels dans la banque ?
- Pensez-vous qu'un service fonctionnel crée de la valeur ?
- Quels sont les indicateurs relatifs aux services fonctionnels qui figurent dans vos tableaux de bord ? Les indicateurs à y ajouter ?
- Existe-t-il des prestations réciproques de l'entreprise ?
- Les prix de cession interne fournissent-ils une vision satisfaisante des prestations de services internes ?

ANNEXE 1.2 – GRILLE D'ENTRETIEN AUPRES DES CONTROLEURS DE GESTION – ENTREPRISES INDUSTRIELLES

Thématique de l'entretien:

Approches / représentations comptables de la création de valeur par les processus

Thèmes à aborder :

Item A : Le système de contrôle de gestion :

1. Sur quels éléments repose-t-il ?
2. Quels sont les indicateurs utilisés dans les tableaux de bord ?

Item B : Les instruments de mesure de la performance :

3. Quelle est la proportion d'indicateurs fondés sur les mesures du coût et de la valeur ?
4. Quels sont les indicateurs retenus par l'entreprise ?
5. Existe-t-il un système de facturation interne ?

Item C : L'organisation :

6. Comment définir la structure de votre organisation ?
7. Quel est le degré de centralisation et de décentralisation des résultats ?

Les principales questions à poser:

- Quel est le rôle du contrôleur de gestion dans votre entreprise ? Quelles sont ses missions principales ?
- Qu'évoque pour vous, la notion de prestation de service interne ? Quels sont les thèmes sous-jacents ? Dans quelle mesure y êtes-vous confrontés ? Comment répondez-vous à ce problème ?
- Pensez-vous que ces prestations soient créatrices de valeur ? Comment ? Par les activités, les interactions ?
- Comment identifiez vous la performance des prestations internes ? Et des activités que vous identifiez ?
- Quels sont les principaux indicateurs de performance inclus dans vos tableaux de bord ? Quelle est la part d'indicateurs quantitatif - qualitatif ? Quelle est la part coût - valeur dans vos systèmes de mesure de la performance ?
- Quels sont les principaux services fonctionnels que l'on retrouve dans votre entreprise ? Pouvez vous évaluer leur performance ? La création de valeur qu'ils génèrent ? Souhaiteriez-vous le faire ?
- Quels sont les indicateurs relatifs aux services fonctionnels qui figurent sur vos tableaux de bord ?
- Existe-t-il des prestations réciproques dans votre entreprise ?
- Quelle est la représentation qu'en donnent les prix de cession interne ?
- Avez vous une comptabilité analytique axée sur les activités ? Quelles informations vous donne-t-elle sur la valeur générée par les activités ?
- Pourrait-on qualifier votre entreprise d'organisation par processus ? Selon vous les processus créent-ils de la valeur ?
- De quel type d'information financière manquez-vous, dans votre bilan, dans votre compte de résultat ?

ANNEXE 1.3 – GRILLE D'ENTRETIEN AUPRÈS DES DIRECTEURS FINANCIERS – ENTREPRISES INDUSTRIELLES

Thématique de l'entretien :

Approches / représentations comptables de la création de valeur par les processus

Thèmes à aborder :

Item A: Les mesures financières et le choix des instruments de mesure :

1. Quel lien faites vous entre des actions opérationnelles et des données financières ? (Quels sont les données et résultats opérationnels, concernant les processus, les cycles de fabrication...qui peuvent intéresser la direction financière ?)
2. Déterminez-vous des objectifs financiers à atteindre et quelles sont les règles d'actions à mettre en place ?
3. Quel est le type de performance qui vous intéresse ? (globale, locale, lesquelles ?)
4. Qu'évoque pour vous la notion de création de valeur, comment l'abordez-vous ? (A quels niveaux hiérarchiques, de responsabilités...) Utilisez-vous la méthode de l'EVA ?
5. Avec quelle fréquence révisiez-vous vos objectifs financiers ? A quand remonte la dernière mise à jour ?
6. Quels sont les indicateurs retenus dans vos tableaux de bord, comment les déterminez-vous et les organisez-vous ?
7. Connaissez vous les tableaux de bord prospectifs, y avez-vous recours ?

Item B: Le choix des découpages organisationnels :

8. Avez vous pris la décision récemment de recentrage, d'externalisation de certaines activités. sur quelles bases se sont effectués ces choix ?
9. Comment avez vous décidé du découpage organisationnel autour de métiers ? S'agit-il de choix stratégiques, financiers... ?
10. La question de la performance dégagée par vos métiers vous intéresse-t-elle? Comment l'appréhendez-vous ? (Utilisation de prix de cession internes...)
11. D'après-vous, quels sont les éléments créateurs de valeur dans l'organisation ? (les métiers, chaînes d'activités, ressources et compétences, décisions stratégiques...)

Item C: Les décisions financières et stratégiques :

12. Quelles sont les principales informations financières sur lesquelles reposent les choix stratégiques ?
13. Quelle est l'importance des données opérationnelles pour les grandes décisions stratégiques ?
14. Prenez-vous des décisions sur la base de données de type qualitatives ? Pourriez-vous donner un exemple ?
15. Y-a-t-il un thème qui n'ait pas été abordé qui vous paraisse pertinent du point de vue de l'entretien ?

ANNEXE 1.4 – GRILLE D'ENTRETIEN AUPRÈS DE CONTRÔLEURS DE GESTION – ENTREPRISES INDUSTRIELLES- PORTANT SUR LES SYSTÈMES BUDGÉTAIRES

Thématique de l'entretien:

Impact de l'approche par activités et processus sur le système budgétaire de l'entreprise:

Question préalable : Pouvez-vous me parler de votre processus budgétaire ? (périodicité, personnes intervenant, à quel niveau...)

Item A : Le découpage organisationnel et budgétaire :

1. Quels sont les découpages par activités, métiers et processus mis en place? Qui en a eu l'initiative ?
2. Quels sont les découpages budgétaires que vous avez défini ? (par filiale, par unité/ division, par fonction, par centre de responsabilité, par métier, par processus, par activité ?) Qui en a eu l'initiative ?
3. Concernant les comportements, avez-vous observé des changements depuis les dernières réorganisations ? Lesquels ?

Item B : L'élaboration budgétaire :

4. Quelles sont les principales phases de votre processus budgétaire ?
5. Quels sont les objectifs que vous privilégiez au travers des budgets : stratégiques, financiers, opérationnels ? Quel est le degré de prévision de vos budgets ?
6. Essayez-vous de lier les objectifs stratégiques à long terme avec des objectifs court-termistes ?
7. Qui intervient dans le processus budgétaire et à quel niveau ? Quelle est la part de responsabilité des personnels opérationnels et fonctionnels dans le processus budgétaire ? (définition des plans d'action, des objectifs, révision budgétaire...)
8. Pensez vous que votre système budgétaire a un pouvoir de motivation et d'implication des individus ? Pensez vous que les opérationnels sont vraiment impliqués dans l'atteinte des objectifs ? Qu'est ce qui vous laisse le penser ?
9. Quels sont les principaux indicateurs de vos systèmes budgétaires ? Intégrez-vous des aspects opérationnels dans votre suivi budgétaire ?
10. Concernant les budgets par activités ou métiers, pensez-vous qu'ils soient plus impliquant que des budgets par fonction pour le personnel opérationnel? (ex : fonction approvisionnement, distribution...)
11. D'après vous, tous les niveaux opérationnels se sentent-ils impliqués dans l'atteinte des résultats, ou est ce que cela ne concerne que les responsables d'activités ?
12. Quelles sont les principales différences que vous constatez entre l'élaboration et le contrôle budgétaire des budgets par centres ou fonctions et par métiers ?

Item C : La coordination budgétaire fonctionnels-opérationnels :

13. Quelles sont les relations que vous entretenez avec les opérationnels ? Quelle est la périodicité des rencontres? Y-a-t-il un objet ? Est-il explicite ou non ?
14. Pensez-vous que les opérationnels souhaiteraient accroître ces relations ? Et vous ?
15. Quels sont vos moyens de communication avec le personnel opérationnel ? (supports papiers, discours, comptes rendus oraux...Quelle est la périodicité des contrôles ?)
16. Pensez-vous qu'il y a des conflits de pouvoir ou autre au sein d'un métier ou processus en particulier ?
17. Y-a-t-il des relations plus difficiles à gérer que d'autres (parce-qu'elles peuvent être source de pertes, de coûts...)
18. Quels sont les budgets qui vous posent le plus de problème au niveau de l'élaboration d'abord et du contrôle et du suivi ensuite ?

ANNEXE 1.5 : INDEX ISSU DE L'UTILISATION DU LOGICIEL SPHYNX LEXICA SUR L'ENTRETIEN E7

Aujourd'hui	59	Secteur	5	machine	3	filiale	2
Dirais	51	Structure	5	métiers	3	finition	2
Dire	21	Veut	5	mettre	3	formalisés	2
Activité	17	Voir	5	opération	3	global	2
Effectivement	17	Vont	5	opérationnelles	3	guillemet	2
Valeur	17	Capable	4	outil	3	interactions	2
Création	15	Décisions	4	outils	3	intérieur	2
Fait	15	Découpage	4	parle	3	lièges	2
Informations	14	Demain	4	parquet	3	lien	2
Activités	13	Donné	4	politique	3	marge	2
Manière	13	Evolue	4	premier	3	matrice	2
Peut	13	Fiabilité	4	réalité	3	mesure	2
Résultat	13	Fiable	4	regarde	3	moyens	2
Bouchon	12	Financier	4	répartition	3	obligation	2
entreprise	12	Impacts	4	reste	3	parquets	2
faire	12	Information	4	retour	3	partie	2
pense	12	Marges	4	sais	3	passé	2
évolution	10	Mesurer	4	sait	3	personnes	2
impact	10	Méthodes	4	simple	3	plein	2
marché	10	Moment	4	tonnellerie	3	position	2
part	10	Permet	4	travers	3	positionner	2
problématique	10	Plaque	4	Valérie	3	prend	2
rapport	10	Premières	4	vente	3	prendre	2
coûts	9	Prix	4	vocation	3	prenez	2
liège	9	Revient	4	voulez	3	problème	2
altec	8	Sabaté	4	vrai	3	producteur	2
fois	8	Savoir	4	année	2	productions	2
nombre	8	Secteurs	4	années	2	question	2
production	8	Stratégie	4	appelle	2	rapprochement	2
bouchage	7	Temps	4	applique	2	réalise	2
charges	7	Travail	4	avait	2	réducteur	2
forcément	7	Affaires	3	avis	2	regarder	2
groupe	7	Approche	3	base	2	remontent	2
niveau	7	Arrive	3	bonne	2	rentre	2
place	7	Bord	3	bourse	2	réponse	2
processus	7	Bouchons	3	budget	2	safran	2
produit	7	Capital	3	calcul	2	savez	2
produits	7	Chiffre	3	chiffres	2	seul	2
prospectif	7	Clés	3	chose	2	seule	2
achète	6	Commerciales	3	commence	2	sociale	2
cycle	6	Communiquer	3	commercial	2	sociétés	2
données	6	Comprendre	3	comptables	2	sortent	2
exemple	6	Coût	3	conclusions	2	souci	2
exploitation	6	Crois	3	conformes	2	stratégiques	2
globale	6	Début	3	connaissance	2	suit	2
guillemets	6	Découpages	3	connaît	2	suivi	2
indicateurs	6	Deux	3	connaître	2	suivre	2
métier	6	Empirique	3	contraintes	2	tableau	2
résultats	6	Ensemble	3	cours	2	tant	2
sachant	6	Entité	3	créée	2	terme	2
silence	6	Evoluent	3	dépend	2	termes	2
tableaux	6	Extérieur	3	développer	2	tirer	2
choses	5	Famille	3	difficultés	2	train	2
développement	5	Finale	3	directs	2	type	2
doit	5	3		élément	2	unités	2
donner	5	Formalisé	3	entreprises	2	usine	2
essaie	5	Indicateur	3	éventuellement	2	utiliser	2
faut	5	Indirects	3	expliquer	2	vende	2
investissement	5	Industriel	3	externe	2	veux	2
matières	5	Intéressant	3	façon	2		
mois	5	Interne	3	familiale	2		
		Investissements	3				

ANNEXE 1.6. : EXTRAIT DE L'ENTRETIEN E7

Thème de l'entretien : *«Quelles sont les perceptions des catégories d'acteurs de la création de valeur par les processus ?»*

Date : 24 Novembre 2000

Entreprise : Sabaté

Personne interviewée : A. Guigon

Statut : Directeur financier groupe

Durée : 1 heure

FV : *« Tout d'abord, d'un point de vue des mesures financières que vous mettez en place dans l'entreprise, quel lien vous faites entre les données opérationnelles et vos résultats financiers ? Si vous faites des liens, comment vous appréhendez le problème ? »*

DAF : *« Alors, pourriez-vous répéter la question ? »*

FV : *« Je voulais savoir si vous établissez des liens entre les données opérationnelles et les résultats financiers. C'est à dire qu'au niveau du contrôle de gestion, par exemple, vous utilisez des indicateurs qui peuvent être de type qualitatif et ne sont pas toujours exprimés sous forme monétaire, d'accord ? Donc qu'est-ce qui vous intéresse d'un point de vue des résultats opérationnels de l'entreprise ? »*

DAF : *« La question est (...) Je ne sais pas quoi vous répondre parce que la question est vraiment , je dirais très haute (...) parce que à mon avis la question est très (...), donnez-moi un exemple concret aujourd'hui parce que (...) vous me posez une question et je ne sais pas quoi vous répondre. »*

FV : *« Alors un exemple concret, ça serait, par exemple, dans certaines entreprises, on met en place des tableaux de bord prospectifs. Donc ce sont des tableaux de bord qui ont pour but de voir quel est l'impact des décisions opérationnelles sur les résultats financiers. Donc on essaie de faire des liens, on découpe l'entreprise en activités et ensuite en processus. Voilà, donc je sais que vous découpez votre travail par métier... »*

DAF : *« On essaie effectivement de découper notre activité par métiers, cela nous permet effectivement de mesurer la rentabilité sectorielle, par branche d'activité. On essaie effectivement de mesurer l'impact que peut avoir, je dirais, des impacts de changements de prix, des impacts de développement, je dirais commercial liés à l'évolution des produits. Est-ce qu'effectivement on est capable de dire un développement dans le cas par exemple du bouchon altec , est-ce qu'un fort développement du bouchon altec, je dirais quel impact cela peut avoir en termes de, je dirais, de besoins d'allocation de moyens, d'investissements en machines, par rapport à un budget de vente qu'on a prévu, quel impact ça va avoir en termes de résultat, en fonction des paramètres aujourd'hui qu'on connaît, de composition des éléments qui rentrent dans le produit, des impacts de hausse des matières premières lièges, des impacts de coûts. Je dirais, ce découpage sectoriel qu'on a mis en place l'année dernière c'est pour donner un début d'information. Etre capable de connaître aujourd'hui quel est le coût de revient par produits, pour savoir derrière effectivement quel impact financier ça a, et éventuellement quelle politique on peut mettre en place, je dirais politique tarifaire, de produits, puisqu'on peut, prenons l'exemple, baisser le prix et si on baisse le prix, quel impact sur nos comptes et quel impact commercial, est ce qu'il y a un lien, une élasticité entre les deux. On essaie aujourd'hui de faire évoluer ce paramètre, sachant qu'aujourd'hui on est en plein démarrage puisque cette matrice par activité elle a démarré début 2000. Si vous voulez on ne peut pas dire aujourd'hui qu'on s'est servi de cet outil pour en tirer des conclusions. Si vous voulez on a nourri la machine d'un certain nombre*

d'informations, informations que l'on essaie aussi de fiabiliser, parce que la difficulté je dirais d'utiliser des données opérationnelles et de les croiser avec des données comptables, c'est de savoir si l'information dont on se sert est fiable. Si vous voulez la politique de cette année ça a été de se dire on met en place des résultats par activités mais en essayant de voir de manière après quelques mois de fonctionnement si effectivement ces résultats je dirais sont conformes à ce qu'on pense et conformes à la réalité de l'information donnée. Ce qu'il faut voir de manière globale c'est qu'on a une activité je dirais qui n'est pas très simple puisqu'on part d'une plaque de liège et cette plaque de liège elle va servir à faire de multiples choses.

Donc vous avez des découpages, vous avez des interactions, on a un problème d'interactions sociétés parce qu'on a des emboîtages, donc aujourd'hui il est compliqué je dirais de remonter une information très fiable. Parce qu'on part d'un produit qui est un bouchon et aujourd'hui si vous prenez un bouchon, je ne sais pas si j'en ai un là, vous prenez altéc et le reste, pourtant altéc est un bouchon industriel dont le cycle est relativement connu puisque aujourd'hui je dirais c'est de la farine de liège et des microcères de synthèse et c'est fabriqué par une machine donc c'est une prothèse industrielle. Alors que par opposition, ça c'est un bouchon naturel donc avec un processus qui part de la plaque de liège et qui va je dirais suivre un cycle de production beaucoup plus long. Donc ce même bouchon dans le cycle de l'usine, on prend l'exemple ici, peut très bien passer dix fois dans le cycle. Et aujourd'hui dans nos suivis de coûts on est incapable de savoir si le bouchon est passé une fois dans le cycle ou dix fois. Donc cela veut dire que la fiabilité, d'utiliser la fiabilité des données de gestion elle doit je dirais ne pas perdre la réalité des choses. La réalité c'est qu'on a des difficultés à appréhender de manière totale le coût de revient par exemple d'un bouchon. On l'approche je dirais par des méthodes qui reviennent à compter les bouchons mais pas à savoir combien de fois le même bouchon est passé dans le cycle, c'est à dire qu'on est un peu quand même en méthodes empiriques. Malgré tout, le fait d'avoir une base de données sur x mois ou sur x années permet de dire qu'on approche la vérité dans le calcul des coûts. Sachant que la problématique de l'activité est importante. On parlait de décisions opérationnelles et d'impact financier. L'impact vient quand même du fait qu'aujourd'hui on est producteur, on utilise des matières premières donc on a quand même une problématique d'utilisation des matières. Aujourd'hui on s'oppose par exemple à un négociant, quelqu'un qui achète des bouchons et qui les revend, il a forcément dans sa décision le fait de dire j'achète ces bouchons ou je les achète pas, nous on n'est pas dans cette problématique là, on achète des matières premières lièges et on sait que l'ensemble des sous produits qui vont sortir faudra qu'on les vende. Donc ça veut dire qu'on n'aura pas forcément l'impact (...) des fois entre guillemets on a des contraintes, on sait qu'on sort ce produit de toute façon il faut qu'on le vende, donc on peut très bien estimer aujourd'hui qu'un bouchon entre guillemets je dirais en coût de revient il est cher et à la rigueur ce produit on va le vendre en dessous de son prix de revient, parce que de toutes façons dans la problématique on a une problématique d'acheteur de liège, on achète du liège, on le transforme et on le vend. Et on est face à des contraintes de marché, donc de temps en temps il peut s'avérer effectivement pas intéressant de dire on ne veut pas une position sur ce type de produit mais on y sera positionné pour la simple et bonne raison qu'on est producteur ».

FV : *« D'accord, je crois qu'on est dans le sujet là. Et par rapport à ce découpage qui est récent au niveau des activités, est-ce que vous avez déjà tiré quelques conclusions de cette application, et si oui lesquelles ? »*

DAF : « Comme je disais, c'est qu'aujourd'hui on arrive à avoir une connaissance je dirais de ce qu'on dégage par activité, et cela ne fait que conforter un certain nombre d'idées qu'on avait.

FV : *« Une connaissance de ce qu'on dégage au niveau des marges »*

DAF : « Au niveau des marges, marges brutes, on commence à avoir une vue globale et groupe. Puisqu'aujourd'hui on a quand même des entités qui je dirais traitent de la matière première, aujourd'hui on a Sabaté qui est un peu le tuyau industriel dans lequel est le point de passage de beaucoup de choses et derrière on peut avoir des unités de finition ou des sociétés commerciales et c'est vrai qu'aujourd'hui il est intéressant sur un produit, pour simplifier en prenant le cas altéc, c'est vrai qu'on a de la marge qui se réalise à différents stades, c'est vrai qu'il était intéressant de connaître moins, on l'avait de manière empirique c'est à dire qu'on connaissait la marge brute de manière

empirique, mais là on est capable de la mesurer de manière un peu plus fiable. Ce n'est pas encore la panacée parce que c'est encore des clés de répartition. Mais cela nous a donné un indicateur, cela nous permet d'autre part d'avoir un suivi beaucoup plus fin des marges par activités mais que cela soit aussi bien central, en global que par unités. Je dirais on est dans la phase 1, où finalement on met quand même en place un certain nombre d'informations, puis dans lesquelles on en tirera des conclusions je pense un peu plus tard. La base d'informations qu'on a pour aujourd'hui je pense pas qu'elle soit encore tout à fait fiable, puisqu'on a fait des modifications en cours d'années, d'un certain nombre de choses et tout, donc on a besoin je pense encore de quelques mois pour je dirais tirer des informations intéressantes. La seule chose qui je dirais est plutôt intéressante c'est sur un certain nombre de coûts par contre je dirais qu'ils savent les coûts de production, puisqu'en fait, Valérie a dû vous l'expliquer qu'on a des coûts directs de production, des indirects de productions et un certain nombre de charges qu'on applique pas au niveau des produits mais qu'on applique de manière globale et là effectivement on commence à avoir une bonne connaissance au niveau de nos charges de structures, au niveau des charges commerciales, et effectivement, c'est un bon élément d'indicateur et c'est un indicateur qui permet de voir comment évolue ce type de charges par rapport à l'évolution de l'activité. Comment évoluent nos frais de structure quand l'activité augmente, comment évoluent nos charges commerciales je dirais par rapport aux indicateurs, comment évoluent aussi les indirects de production dans l'usine et les directs de production par rapport à l'activité. »

FV : « *D'accord, c'est le but des comptabilités par activités normalement, quand ça fonctionne bien.* »

DAF : « Oui mais aujourd'hui on a quand même pas assez de recul pour être pour être sûr, pour avoir des certitudes sur la fiabilité parce qu'il y a beaucoup d'informations qui remontent, elles remontent d'informations différentes, à travers l'outil « safran » qu'on a mis en place dont la vocation était effectivement de faire entre guillemet une matrice groupe donc chacun doit avoir le même système de pensées par rapport aux produits. Et c'est difficile parce que aujourd'hui les entreprises travaillent de manière indépendante, chacun remontant des informations, des personnes ne travaillant pas dans ce modèle qui veulent dire on répartit les charges de telle manière, sachant qu'on a une position dans le processus de production qui n'est pas forcément le même. Si on prend par exemple un site de production, ou un site en Suisse, ou selon qu'on est la filiale américaine qui n'est que société de commercialisation, donc sa problématique n'est pas la même et l'unité de finition elle a une problématique entre les deux. C'est là qu'on a un peu de difficultés je dirais à faire comprendre aux gens que malgré tout on doit se mettre dans un processus groupe. Qui n'est pas le processus forcément de la filiale, c'est un processus pour avoir un résultat par activités qui veut dire quelque chose. »

FV : « *Quand vous dites faire comprendre aux gens, c'est par exemple aux filiales* »

DAF : « Oui, c'est faire comprendre aux filiales que la problématique qu'ils ont est une problématique locale alors que nous on a une problématique groupe, et eux ne sont qu'un maillon, qu'un élément dans la chaîne des coûts. Et aujourd'hui ce qu'on cherche à faire, et je pense qu'on en est pas encore arrivé là à travers Safran et je pense que ça ne se fera pas forcément dans cet outil là, c'est de bien comprendre l'ensemble des chaînages. Puisqu'on part de la plaque de liège et l'objectif c'est quel résultat derrière? Et ça aujourd'hui on est en train de mettre en place des outils pour le mesurer. Mais c'est assez complexe, parce que ça fait appel je dirais à une mécanique (silence). »

FV : « *C'est très complexe* »

DAF : « Ca fait aussi une barrière à l'entrée. Aujourd'hui il est peu probable que quelqu'un rentre sur le secteur comme ça, en disant j'arrive, il y a une question de métier d'antériorité. »

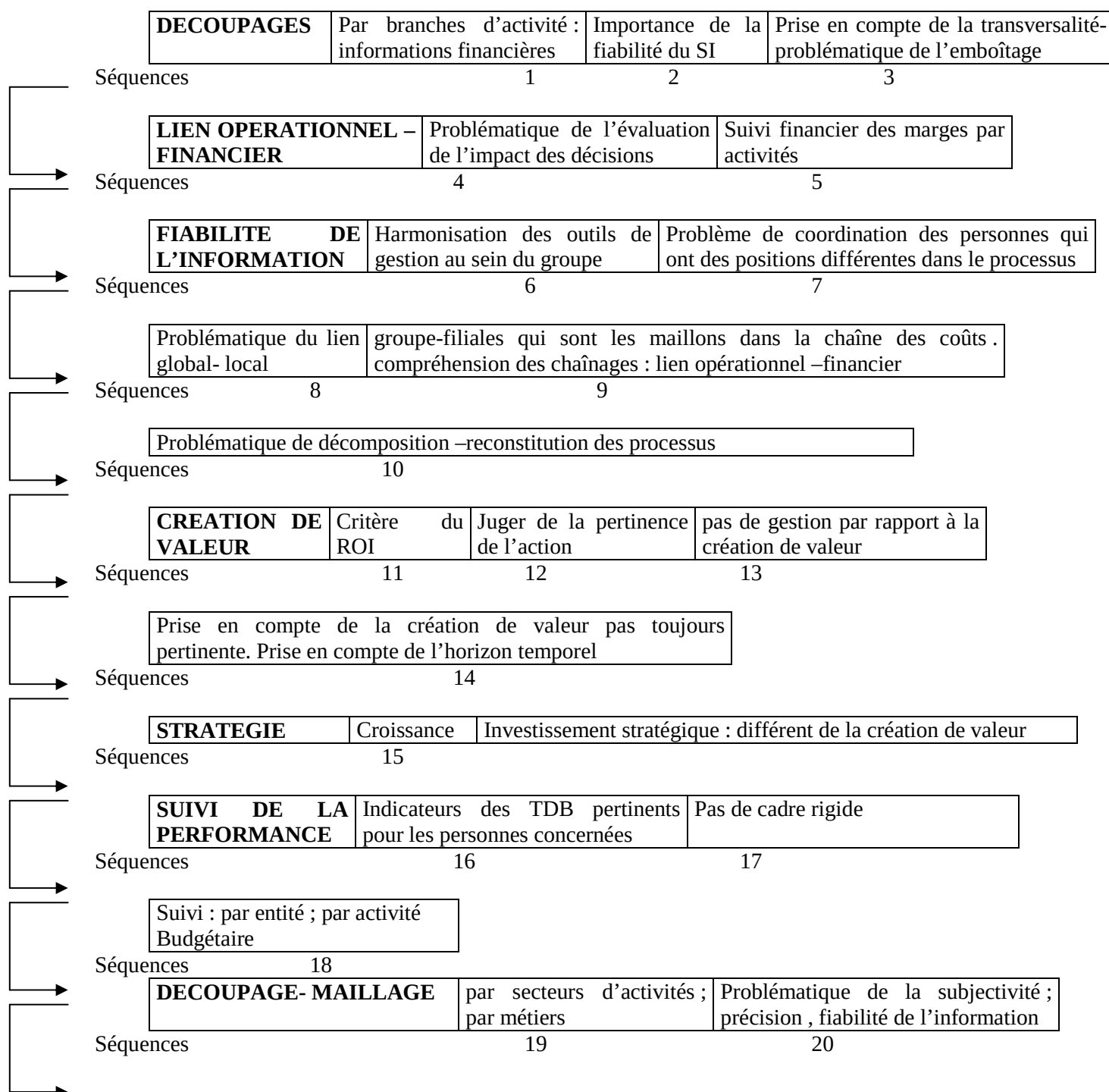
FV : « *Et c'est vrai que finalement, c'est la composition interne de tous ces processus qui fait que c'est complexe, et que c'est difficilement imitable, c'est ce que vous voulez dire.* »

DAF : « Oui c'est ça »

FV : « *D'un point de vue de la création de valeur, si je vous parle de création de valeur , on en a parlé déjà, mais également en le rattachant peut-être à ... qu'est-ce que ça évoque ?* »

DAF : « Vous savez, on n'a pas de mesure de création de valeur, les seule fois où j'entends parler de création de valeur c'est quand les analystes me parlent de leur calcul de création de valeur. Aujourd'hui en tant que tel je crois qu'on ne la mesure pas en interne cette création de valeur. Je dirais que ce n'est absolument pas un souci obsessionnel. Le seul souci qu'on a aujourd'hui et qu'on regarde, c'est essayer de regarder l'intérêt stratégique des investissements et puis éventuellement le retour sur investissement d'une opération, ça oui. On le fait dans tous les cas, que ça soit quand on achète une entreprise ou quand on fait un investissement industriel important. Si on va lancer une nouvelle ligne altéc, on va quand même voir quelle est la pertinence de le faire, où on en est par rapport à nos activités de production, quel est le marché qu'on a devant et quel va être le retour de l'investissement. »

ANNEXE 1.7 : OSSATURE STRUCTURELLE DE L'ENTRETIEN E7



**ANNEXE 1.8 : COMPTE RENDU ADRESSE AUX MEMBRES DE LA DFCG
LANGUEDOC ROUSSILLON DANS LE CADRE DE LA PRE-ENQUETE**

**PRE-ENQUETE SUR LES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE
GESTION**

DFCG GROUPE LANGUEDOC- ROUSSILLON

Enquête réalisée par Fabienne Villesèque
Centre de Recherche en Gestion des Organisations,
Contrôle et Stratégie, IAE, Université Montpellier 2
Mars 2002

Présentation de la pré-enquête

Réalisée auprès des membres de l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de gestion groupe Languedoc Roussillon, cette pré-enquête a été menée dans le cadre d'un travail de recherche doctoral. Cette recherche porte sur les liens existant entre la transversalité dans les organisations et les systèmes budgétaires.

En effet, notre travail est né du constat des deux hypothèses générales suivantes:

- d'une part la transversalité a un impact sur les systèmes budgétaires
- par ailleurs on observe des approches différentes des schémas hiérarchico- fonctionnels dans les structures comme dans les pratiques de contrôles de gestion.

L'objectif exploratoire de cette pré-enquête était de cerner les pratiques de contrôle de gestion d'entreprises de moyenne taille situées dans la région Languedoc Roussillon, mais également de dégager quelques conclusions sur des hypothétiques liens entre des structures transversales et des outils de contrôle tels que les systèmes budgétaires.

Au travers de cette enquête, nous avons recensé les pratiques de contrôle de gestion associées à 13 entreprises de la région.

■ Les thématiques abordées

Quatre grands thèmes ont été abordés au travers de cette étude.

✓ La structure organisationnelle

Le premier thème abordé a eu trait à la structure organisationnelle, l'idée étant de voir quels étaient les types de découpages mis en place dans les entreprises (de type hiérarchico-fonctionnels, transversaux...), afin de juger de la cohérence entre la structure organisationnelle et les pratiques de contrôle de gestion.

✓ Les pratiques de contrôle de gestion

Le second thème abordé a été celui des pratiques de contrôle de gestion, afin de donner un état des pratiques actuelles de contrôle dans les entreprises. Des questions portant à la fois sur des instruments de suivi et de contrôle classiques, (coûts complets, coûts standards, tableaux de bord...) et des instruments davantage « évolués » (Economic Value Added, Méthode d'analyse de la valeur, Tableaux de bord prospectifs Suivi budgétaire par activités ou process,..) ont été abordées.

✓ Le degré de satisfaction des utilisateurs

Le troisième thème abordé a été celui de la satisfaction relative aux instruments de gestion utilisés, en demandant aux répondants d'estimer leur degré de satisfaction sur des échelles de Likert.

✓ La transversalité

Enfin le dernier thème était relatif à la transversalité et a été abordé au travers de questions relatives à la structure (découpages fonctionnels ou par activités, processus...) et aux pratiques de contrôle de gestion. (Utilisation des tableaux de bord stratégiques ou des budgets par activités et processus)

Les caractéristiques de l'échantillon

Les entreprises interrogées sont pour la majorité des entreprises industrielles. De plus, la majorité d'entre elles sont de taille moyenne ou grande, comptant plus de 200 salariés. Ces entreprises appartiennent à des secteurs d'activités relativement stables.

Tableau 1- Activité de l'entreprise

Activité	Effectif	Pourcentage
Entreprise industrielle	9	69,23%
Entreprise de service	4	30,77%
	13	100,00%

Tableau 2- Taille des entreprises interrogées

<i>Effectif l'entreprise</i>	<i>Effectif</i>
0-49 personnes	1
50-99	0
100-199	0
200-499	4
500-1000	3
1000 et +	3
Non communiqué	2
Total	13

Les principaux résultats de l'enquête

Les résultats révèlent un certain nombre de conclusions et de liens hypothétiques qui restent à développer et à analyser au travers de la thèse.

L'étude de la satisfaction relative aux outils de contrôle n'a pas été approfondie compte tenu du nombre important de non réponses.

▪ Les pratiques de contrôle de gestion

L'analyse des pratiques de contrôle de gestion laisse apparaître que les méthodes les plus courantes restent des méthodes classiques de calcul de coûts, de marges, ou de contrôle par suivi budgétaire.

Le budget étant l'instrument de contrôle de gestion le plus fréquemment cité, le tableau 3 propose un détail du maillage budgétaire adopté dans les entreprises.

Tableau 3 : Maillage des budgets

<i>Maillage des budgets</i>	<i>Effectif</i>	<i>Fréquence</i>
Fonctions ou centres de responsabilités	12	92,31%
Activités	7	53,85%
Processus	0	0%
Projets	0	0%
Autre	0	0%
Total des citations	19	

Parmi les 7 entreprises qui mettent en place des maillages par activités, 6 utilisent également des maillages budgétaires par fonctions. Cela traduit en partie le caractère complémentaire de ces deux types d'instruments.

Tableau 4- Synthèse des pratiques de gestion

Méthode utilisée	Oui	Non	Non réponse	Total
Suivi budgétaire par fonctions	11	1	1	13
En %	84,62%	7,69%	7,69%	100,00%
Marges	11	1	1	13
En %	84,62%	7,69%	7,69%	100,00%
Tableaux de bord	10	2	1	13
En %	76,92%	15,38%	7,69%	100,00%
Coût complet	8	4	1	13
En %	61,54%	30,77%	7,69%	100,00%
Coûts standards	7	5	1	13
En %	53,85%	38,46%	7,69%	100,00%
Suivi budgétaire par activités	6	6	1	13
En %	46,15%	46,15%	7,69%	100,00%
Tableaux de bord stratégiques	4	4	5	13
En %	30,77%	30,77%	38,46%	100,00%
Retour sur investissement	1	8	4	13
En %	7,69%	61,54%	30,77%	100,00%
EVA	1	6	6	13
En %	7,69%	46,15%	46,15%	100,00%
ABC	1	7	5	13
En %	7,69%	53,85%	38,46%	100,00%
Analyse de la valeur	0	6	7	13
En %	0,00%	46,15%	53,85%	100,00%
Suivi budgétaire par processus	0	4	9	13
En %	0,00%	30,77%	69,23%	100,00%

Les résultats du tableau 4 montrent cependant une tendance des entreprises à intégrer davantage de transversalité au travers des instruments de gestion utilisés, et à aller au delà des méthodes classiques et fonctionnelles mais également une volonté de faire évoluer les outils de gestion.

Par exemple, concernant l'utilisation des tableaux de bord stratégiques, parmi les 4 entreprises qui ne l'utilisent pas, 3 pensent le mettre en place.

Cependant, concernant l'utilisation de certaines méthodes récentes ou davantage sophistiquées, le nombre important de non-réponses peut laisser supposer que les entreprises ne connaissent peut-être pas l'outil.

▪ Etude de la structure des entreprises

L'étude de la structure des entreprises (tableau 5) peut renseigner sur les découpages mis en place dans les organisations. Une analyse croisée avec les pratiques de gestion révèle les tendances de celles-ci à s'orienter vers des outils de management plus ou moins orientés vers des approches transversales, intégrant davantage d'éléments à la fois opérationnels et informels et davantage adaptés à leur structure.

Tableau 5- Structure de l'entreprise

Découpage	Nombre de citations	Fréquence
Subdivisions ou unités autonomes	5	38,46%
Fonctions	4	30,77%
Activités	5	38,46%
Total	14	100%

(le nombre de citations est supérieur au nombre d'observations du fait de réponses multiples)

Ces résultats montrent que les entreprises qui ont mis en place des découpages par activités ont également adopté un découpage fonctionnel. Lorsque la question a été approfondie en demandant aux personnes interviewées de donner un exemple d'activité, les résultats les plus fréquents correspondaient souvent à des lignes de produits proposés au client ou de produits intermédiaires.

Afin de pouvoir juger de la cohérence entre la structure organisationnelle et l'image qui en est donnée par les systèmes budgétaires, nous avons pu croiser la variable « structure » avec deux autres variables, « maillage des budgets » et « tableaux de bord stratégiques ». En effet, ces deux instruments étant considérés d'un point de vue académique comme adaptés à des approches transversales, et donnant une représentation de la performance dégagée par les processus et activités, il est apparu intéressant de vérifier cette question au travers de l'enquête, même si l'échantillon était faible et n'était pas forcément représentatif de la population des entreprises.

Les tableaux 6 et 7 présentent une synthèse des résultats de ces tris croisés.

Tableau 6- Tri croisé Découpage organisationnel- Maillage des budgets

Découpage /Maillage des budgets			Fonctions ou Activités centres	Processus	Projets	autres	Total
Subdivisions autonomes	ou	unités	5	1	0	0	6
Fonctions			4	2	0	0	6
Activités			4	5	0	0	9
Total			13	8	0	0	21

Tableau 7- Tri croisé Découpage organisationnel- Tableau de bord stratégique

Découpage/ TDB stratégique	Non réponse	oui	non	Total
Subdivisions ou unités autonomes	2	1	2	5
Fonctions	2	0	2	4
Activités	1	3	1	5
Total	5	4	5	14

L'analyse des tris croisés des variables « découpage organisationnel » et « maillage budgétaire » révèle que les entreprises qui ont mis en place des découpages par activités mettent en place, pour la plupart d'entre elles un suivi budgétaire par activités. En effet, sur les 7 entreprises qui présentent des budgets par activités, 5 ont adopté un découpage par activités.

Conclusion de l'étude et perspectives de recherches futures :

En résumé, trois points essentiels ressortent de cette étude :

- Une tendance traditionaliste à utiliser des outils de gestion classiques (systèmes budgétaires, coût complet, calculs de marge...)
- L'idée de transversalité apparaît au sein de certaines organisations, mais les activités identifiées restent calquées sur les produits.
- L'idée de globalité reste à ses balbutiements.

Diverses questions restent à poser au vu de ces premiers résultats et à développer au travers d'une enquête future:

- Existe-t-il une cohérence entre les découpages organisationnels transversaux et les systèmes budgétaires ?
 - Si oui, quelles en sont les motivations ?
 - Si non, pourquoi ? Quels sont les freins à une évolution des systèmes de gestion ?
- Les systèmes budgétaires renvoient-ils « l'image » de l'organisation et de ses performances ?
- Dans quelle mesure ces systèmes prennent-ils en compte les interactions « critiques » au sein de processus et permettent-ils une gestion meilleure de ces interactions ?

ANNEXES 2

L'étude de cas exploratoire

ANNEXE 2.1 : LE QUESTIONNAIRE ADRESSE AUX MEMBRES DU RESEAU SOCIAL

Nom du répondant :

1- Dans le cadre de la préparation des budgets, veuillez estimer l'intensité de votre relation (de 1 à 5, 5 étant le plus important, 1 le plus faible) avec les personnes suivantes :					
2- Dans le cadre du suivi et du contrôle des réalisations, veuillez estimer l'intensité de votre relation (de 1 à 5, 5 étant le plus important, 1 le plus faible) avec les personnes suivantes :					
3- Dans le cadre de la révision budgétaire, veuillez estimer l'intensité de votre relation (de 1 à 5, 5 étant le plus important, 1 le plus faible) avec les personnes suivantes :					
4- Dans le cadre de votre travail quotidien, veuillez estimer l'intensité de votre relation (de 1 à 5, 5 étant le plus important, 1 le plus faible) avec les personnes suivantes :					
		Q.4	Q.3	Q.2	Q.1
1	Directeur général				
2	Directeur Administratif et Financier				
3	Contrôleur de gestion				
4	Responsable commercial				
5	Directeur de production				
6	Contrôleur de gestion production				
7	Responsable préparation				
8	Responsable finition				
9	Responsable moulage				
10	Responsable usinage				
11	Responsable lavage				
12	Responsable marquage				
13	Responsable satinage				
14	Responsable emballage				

ANNEXE 2.2 : EXTRAITS DES TRAITEMENTS REALISES A PARTIR DU LOGICIEL UCINET 5.0 (Question Q4- Contacts quotidiens)

FREEMAN'S DEGREE CENTRALITY MEASURES:

Diagonal valid? NO
 Model: SYMMETRIC
 Input dataset: C:\Program Files\ucinet 5\Q2 valuee

	1	2
	Degree	NrmDegree
-----	-----	-----
1 A	16.000	145.455
2 B	24.000	218.182
3 C	38.000	345.455
4 D	19.000	172.727
5 E	36.000	327.273
6 F	28.000	254.545
7 G	24.000	218.182
8 H	28.000	254.545
9 I	17.000	154.545
10 J	13.000	118.182
11 K	17.000	154.545
12 L	16.000	145.455

DESCRIPTIVE STATISTICS

	1	2
	Degree	NrmDegree
-----	-----	-----
1 Mean	23.000	209.091
2 Std Dev	7.810	71.002
3 Sum	276.000	2509.091
4 Variance	61.000	5041.323
5 SSQ	7080.000	585124.000
6 MCSSQ	732.000	60495.875
7 Euc Norm	84.143	764.934
8 Minimum	13.000	118.182
9 Maximum	38.000	345.455

Network Centralization = 163.64%

NOTE: For valued data, both the normalized centrality and the centralization index may be larger than 100%.

Actor-by-centrality matrix saved as dataset FreemanDegree

 Running time: 00:00:01
 Output generated: 09 févr. 03 11:49:28
 Copyright (c) 1999-2000 Analytic Technologies

MULTIPLE CENTRALITY MEASURES

Input dataset: C:\Program Files\ucinet 5\Q2 valuee
 Output centrality measures: C:\Program Files\ucinet 5\Centrality

Important note:
This routine automatically symmetrizes and binarizes.

Normalized Centrality Measures

	1	2	3	4
	Degree	Closeness	Betweenness	Eigenvector
	-----	-----	-----	-----
1 A	45.455	64.706	0.000	28.756
2 B	45.455	64.706	0.000	28.756
3 C	100.000	100.000	18.182	57.274
4 D	45.455	64.706	0.000	28.756
5 E	100.000	100.000	18.182	57.274
6 F	63.636	73.333	3.636	38.372
7 G	72.727	78.571	3.636	46.903
8 H	63.636	73.333	1.364	42.290
9 I	45.455	64.706	0.455	33.085
10 J	54.545	68.750	0.000	38.312
11 K	54.545	68.750	0.000	38.312
12 L	54.545	68.750	0.000	38.312

DESCRIPTIVE STATISTICS FOR EACH MEASURE

	1	2	3	4
	Degree	Closeness	Betweenness	Eigenvector
	-----	-----	-----	-----
1 Mean	62.121	74.193	3.788	39.700
2 Std Dev	18.863	12.253	6.567	9.517
3 Sum	745.455	890.312	45.455	476.400
4 Variance	355.831	150.129	43.124	90.576
5 SSQ	50578.512	67856.117	689.669	20000.004
6 MCSSQ	4269.973	1801.552	517.493	1086.918
7 Euc Norm	224.897	260.492	26.262	141.421
8 Minimum	45.455	64.706	0.000	28.756
9 Maximum	100.000	100.000	18.182	57.274

Output actor-by-centrality measure matrix saved as dataset Centrality

Running time: 00:00:01
Output generated: 09 févr. 03 11:59:24
Copyright (c) 1999-2000 Analytic Technologies

ANNEXE 3

**L'enquête par questionnaire : le courrier et le
questionnaire adressés aux membres de la DFCG**

CREGO

Centre de Recherche en Gestion des Organisations
de l'Université de Montpellier II, IAE, IRG



Montpellier, le 12 août 2002

Madame, Monsieur,
Cher adhérent,

La DFCG et tout particulièrement son groupe Languedoc Roussillon, réalise en collaboration avec l'Institut d'Administration des Entreprises de Montpellier (IAE) une enquête portant sur la transversalité dans les systèmes budgétaires.

Cette enquête s'inscrit dans une recherche doctorale menée au sein du CREGO (Centre de Recherche en Gestion des Organisations) de l'IAE de Montpellier.

Celle-ci porte sur les découpages nouveaux et transversaux dans les entreprises (découpages par activités, processus, métiers...) et sur leur prise en compte au travers des systèmes budgétaires. Afin de mener à bien notre recherche et de juger de la pertinence liée à l'utilisation des systèmes budgétaires « transversaux » dans les organisations, nous avons besoin de votre participation.

Cette étude vous permettra ainsi de comparer vos pratiques de contrôle de gestion sur les systèmes budgétaires avec celles d'entreprises appartenant ou non au même secteur que le votre en France. Nous mettrons en effet à votre disposition (si vous le souhaitez) un compte rendu détaillé et commenté des résultats de l'enquête qui sera également présenté dans la revue « Echanges » de la DFCG.

Nous nous engageons à une entière confidentialité des réponses et nous nous tenons à votre disposition, afin d'approfondir certains points par entretien.

En vous remerciant par avance de votre contribution à ce travail, nous vous adressons, madame, monsieur, l'expression de nos cordiales salutations.

Ce questionnaire est à retourner à :

Fabienne Villesèque
CREGO- COST
IAE Université Montpellier
Place Eugène Bataillon
34095 Montpellier cedex 5

Philippe Gaudron
Président du Groupe DFCG
Languedoc Roussillon

Yves Dupuy
Professeur
Directeur de l'IAE de Montpellier

ENQUETE DFCG- IAE MONTPELLIER

ETUDE DE LA TRANSVERSALITE DANS LES SYSTEMES BUDGETAIRES

Glossaire :

Dans les milieux académiques comme professionnels, le langage relatif au concept de transversalité reste relativement flou et complexe. En effet, les notions d'activités, de processus ou de métiers peuvent revêtir des significations différentes.

Nous vous proposons ci dessous un glossaire regroupant les principaux termes employés au travers du questionnaire.

Structure fonctionnelle : Structuration de l'entreprise en grandes fonctions. (exemple : fonction approvisionnements, production, finition, commercialisation...)

Structure divisionnelle : Structuration de l'entreprise en grandes divisions, organisées par produits ou sites en général.

Structure matricielle : Structuration de l'entreprise à la fois par fonctions et divisions.

Activité : Suite de tâches ordonnées et finalisée, ou mission particulière dans l'entreprise.

Processus : Ensemble d'activités reliées entre elles par des échanges de produits ou d'informations, et contribuant à la fourniture d'une même prestation à un client interne ou externe à l'entreprise.

Métier : Savoir faire identifié en tant que tel, organisé ou non en une suite d'activités.

Méthode de comptabilité par activités (Méthode ABC) : Méthode de répartition des charges indirectes basée sur un découpage par activités, permettant l'imputation des activités sur les produits.

Budgets transversaux ou budgets par activités et processus (Méthode ABB) : Procédure budgétaire basée sur un découpage par activités et processus. Elle privilégie une allocation des ressources fondée sur les activités et processus, plutôt que sur les fonctions ou centres de responsabilités. Il peut s'agir d'un budget matriciel, présenté à double entrée.

Nous vous rappelons que pour la fiabilité des résultats, et pour faciliter le travail de traitement des réponses, il est important que vous répondiez à toutes les questions. Nous vous remercions par avance de votre contribution et nous vous assurons une totale confidentialité quant au traitement des réponses.

Première partie : L'organisation générale et les pratiques de gestion

Dans cette partie, nous vous demandons de répondre à des questions d'ordre général concernant votre organisation et les pratiques de gestion en place dans votre entreprise.

1. Vous qualifiez la structure de votre entreprise de :
☐ fonctionnelle ☐ divisionnelle ☐ matricielle ☐ autre (préciser)
2. Quel est le nombre de niveaux hiérarchiques entre la direction générale et les niveaux opérationnels les plus bas ?

3. Quels types de fonctions retrouve-t-on dans votre entreprise ? (donner 3 exemples)

4. Existe-t-il dans votre entreprise des découpages différents des découpages fonctionnels ?
☐ oui ☐ non
 Si oui, pourriez-vous donner un exemple :
 d'activité : de processus :
 de métier : autre :
5. Si ces découpages existent, remplacent-ils les fonctions ou viennent-ils en complément des fonctions ?
☐ Ils remplacent les fonctions ☐ Ils viennent en complément des fonctions
6. Utilisez-vous la méthode de calcul des coûts à base d'activités ?
☐ oui ☐ non Si oui, depuis quand l'utilisez vous ?
7. Présentez-vous des budgets par fonctions ?
☐ oui ☐ non
8. Dans votre présentation budgétaire, y a-t-il coïncidence entre les fonctions et les centres de responsabilités ?
☐ oui ☐ non
9. Présentez-vous des budgets autres que les budgets par fonctions ou centres de responsabilités ?
☐ oui ☐ non
10. Si oui :
 10.1. Est-ce parce que les centres de responsabilités ne correspondent pas aux fonctions ?
☐ oui ☐ non
 10.2. Est-ce parce qu'il s'agit de budgets transversaux ? (préciser et donner un exemple)
☐ Budgets par activités
☐ Budgets par processus
☐ Budgets par métiers
☐ Autre
- 10.3. La mise en place de budgets transversaux a-t-elle précédé l'implantation de la méthode ABC ?
☐ oui ☐ elles ont été implantées en même temps
☐ non ☐ vous n'utilisez pas la méthode ABC
- 10.4. Quelles ont été vos motivations pour présenter ce type de budgets ? (plusieurs réponses possibles)
☐ finesse et précision de l'information ☐ meilleur suivi des réalisations
☐ meilleure compréhension des écarts ☐ repérage des points critiques facilité
☐ déclinaison de la stratégie facilitée ☐ autre (préciser)
11. Si non : (plusieurs réponses possibles)
☐ vous pensez le faire (préciser l'échéance) ☐ la méthode ne vous paraît pas adaptée
☐ la mise en place de la méthode est trop onéreuse ☐ la mise en place est trop longue
☐ la mise en place demande une réorganisation trop importante ☐ autre (préciser)
12. La définition des activités et processus budgétés est-elle liée à la stratégie de votre entreprise ?
☐ oui ☐ non

13. Si oui, quel est selon vous l'apport de ces budgets pour la stratégie? (plusieurs réponses possibles)

- ☐ meilleure déclinaison de la stratégie dans l'entreprise
- ☐ centré sur les besoins du client plutôt que sur les ressources
- ☐ meilleure participation des salariés à la définition de la stratégie
- ☐ autre (préciser)

Deuxième partie : le système budgétaire dans l'entreprise

Au travers de cette partie, nous vous demandons de répondre à des questions portant précisément sur le système budgétaire de votre entreprise : Elaboration, suivi, révision et contrôle des systèmes budgétaires.

14. Quel est le degré de participation du personnel opérationnel dans l'élaboration des budgets suivants ? (entourez la réponse qui vous convient le mieux, de 1 à 5 sur l'échelle suivante)

	Très faible				Très fort
					→
1. Budgets de production :	1	2	3	4	5
2. Budgets de vente :	1	2	3	4	5
3. Budgets fonctionnels :	1	2	3	4	5
4. Budgets par activités (le cas échéant):	1	2	3	4	5

15. Engagez-vous davantage d'actions correctives sur la base du suivi budgétaire par fonctions que sur celle du suivi budgétaire par activités ou processus ?

- ☐ oui ☐ non

Les questions 16 à 23 concernent uniquement les budgets hiérarchisés par fonctions (ou centres de responsabilités opérationnels):

16. Vos budgets par fonctions ou centres de responsabilités sont présentés :

- ☐ annuellement ☐ semestriellement ☐ trimestriellement
☐ mensuellement ☐ hebdomadairement ☐ autre (préciser)

17. Contrôlez-vous vos résultats par calcul des écarts ?

- ☐ oui ☐ non

17.1. Si oui, avec quelle fréquence ?

- ☐ annuelle ☐ semestrielle
☐ trimestrielle ☐ mensuelle ☐ autre (préciser)

18. Si vous avez une activité industrielle, décomposez-vous vos écarts sur charges de production ?

- ☐ oui ☐ non

18.1. Vous identifiez: (plusieurs réponses possibles)

- ☐ des écarts sur prix ☐ des écarts sur volume d'activité
☐ des écarts sur rendement ☐ autre (préciser)

19. Vous révisiez vos budgets :

- ☐ chaque semestre ☐ chaque trimestre ☐ chaque mois ☐ autre (préciser)

20. Participent à l'élaboration budgétaire: (plusieurs réponses possibles)

- ☐ le contrôleur de gestion ☐ le directeur général ou financier
☐ le responsable de fonction ☐ d'autres collaborateurs placés sous l'autorité de ce responsable (préciser)
 (ou de centre de responsabilité)

21. Participent à la révision budgétaire : (plusieurs réponses possibles)

- ☐ le contrôleur de gestion ☐ le directeur général ou financier
☐ le responsable de fonction ☐ d'autres collaborateurs placés sous l'autorité de ce responsable (préciser)
 (ou de centre de responsabilité)

22. Dans la procédure budgétaire, le responsable de fonction ou de centre de responsabilité est-il formellement identifié ?

- ☐ oui ☐ non

23. Indiquez le degré d'autonomie de ce responsable dans la procédure budgétaire (élaboration, révision,...) :
(Entourez la réponse qui vous convient le mieux, de 1 à 5 sur l'échelle suivante)

Pas du tout autonome Totalement autonome

1 2 3 4 5

Les questions 24 à 32 concernent uniquement les budgets présentés de manière transversale (budgets par activités, par processus...):

24. Les budgets par activités ou processus sont présentés :

- ☐ annuellement ☐ semestriellement ☐ trimestriellement
☐ mensuellement ☐ hebdomadairement ☐ autre (préciser)

25. Contrôlez-vous vos résultats par calcul des écarts ?

- ☐ oui ☐ non

26. Si oui, avec quelle fréquence ?

- ☐ annuelle ☐ semestrielle ☐ trimestrielle ☐ mensuelle ☐ autre (préciser)

26.1. Les écarts sur budgets transversaux font-ils l'objet d'une présentation détaillée ?

- ☐ oui ☐ non

27. Vous révisez ces budgets :

- ☐ chaque semestre ☐ chaque trimestre ☐ chaque mois ☐ autre (préciser)

28. Participant à l'élaboration budgétaire: (plusieurs réponses possibles)

- ☐ le contrôleur de gestion ☐ le directeur général ou financier
☐ le responsable de l'activité ☐ d'autres collaborateurs placés sous l'autorité du responsable (préciser)

29. Participant à la révision budgétaire : (plusieurs réponses possibles)

- ☐ le contrôleur de gestion ☐ le directeur général ou financier
☐ le responsable de l'activité ☐ d'autres collaborateurs placés sous l'autorité du responsable (préciser)

30. Dans la procédure budgétaire, le responsable d'activité ou de processus est-il formellement identifié ?

- ☐ oui ☐ non

31. Dans la procédure budgétaire, y a-t-il coïncidence entre le responsable de fonction et le responsable d'activité ou de processus ?

- ☐ oui ☐ non

32. Indiquez le degré d'autonomie de ce responsable dans la procédure budgétaire (élaboration, révision,...) :
(Entourez la réponse qui vous convient le mieux, de 1 à 5 sur l'échelle suivante)

Pas du tout autonome Totalement autonome

1 2 3 4 5

Troisième partie : les mécanismes de coordination dans l'entreprise

33. Existe-t-il dans votre entreprise des postes de liaison permanents, responsables de la coordination des activités de production avec les autres départements ou fonctions?

- ☐ oui ☐ non

34. Quelle est la fréquence et la nature des contacts entre des personnes participant à un même processus mais à des fonctions différentes ? (préciser la nature des contacts)

- | | | | |
|--|--|---|--|
| ☐ des contacts journaliers | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts hebdomadaires | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts mensuels | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts trimestriels | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts annuels | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |

35. Quelle est la fréquence des contacts entre des personnes participant à un même processus et appartenant à des niveaux hiérarchiques différents ?

- | | | | |
|--|--|---|--|
| ☐ des contacts journaliers | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts hebdomadaires | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts mensuels | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts trimestriels | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |
| ☐ quelques contacts annuels | -----(☐ réunions programmées | ☐ contacts formels | ☐ contacts informels) |

36. Quelle est la fréquence de vos contacts avec les responsables de fonction ou de centres de responsabilités ?

- | | | |
|---|--|---|
| ☐ des contacts journaliers | ☐ quelques contacts hebdomadaires | ☐ quelques contacts mensuels |
| ☐ quelques contacts trimestriels | ☐ quelques contacts annuels | |

37. Quelle est la fréquence de vos contacts avec les responsables d'activités ou de processus ?

- | | | |
|---|--|---|
| ☐ des contacts journaliers | ☐ quelques contacts hebdomadaires | ☐ quelques contacts mensuels |
| ☐ quelques contacts trimestriels | ☐ quelques contacts annuels | |

Renseignements complémentaires

Cette dernière partie du questionnaire comporte des questions relatives à votre entreprise et à votre position dans l'entreprise.

38. Nom de l'entreprise :

39. Secteur d'activité : (cocher parmi les cases suivantes)

- | | |
|--|--|
| ☐ A. Agriculture, chasse sylviculture | ☐ H. Hôtels et restaurants |
| ☐ B. Pêche, aquaculture | ☐ I. Transports et communications |
| ☐ C. Industries extractives | ☐ J. Activités financières |
| ☐ D. Industries manufacturières | ☐ K. Immobilier, location et services aux entreprises |
| ☐ E. Production et distribution d'électricité, de gaz et d'eau | ☐ L. Administration publique |
| ☐ F. Construction | ☐ Autre (préciser) |
| ☐ G. Commerce, réparations automobile et d'articles domestiques | |

40. Nombre de sociétés consolidées si société mère :

41. Nom de la société mère si filiale :

42. Effectif de l'année 2001 de la société dans laquelle vous exercez vos fonctions :

43. Chiffre d'affaires de l'année 2001 de la société dans laquelle vous exercez vos fonctions :

44. Date de création de l'entreprise :

45. Si société cotée, date d'entrée en bourse :

46. Accepteriez-vous d'être contacté pour un entretien téléphonique de 30 minutes environ afin de compléter certaines réponses ?

- ☐ oui ☐ non

47. Si oui, nom du répondant :

Tel. : Email :

48. Statut/ fonction dans l'entreprise :

49. Remarques diverses concernant votre processus budgétaire :

.....
.....
.....

Pour tout renseignement, veuillez contacter Fabienne Villesèque : fvilleseque@iae.univ-montp2.fr

Merci pour votre participation

Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion
1, rue Alfred de Vigny – 75008 PARIS - Tél.: 01.42.27.04.03 – Fax.: 01.42.27.04.03

LISTE DES FIGURES, TABLEAUX ET ENCADRES

Liste des figures :

Figure 1 – Une représentation du cadre général de recherche.....	12
Figure 2– La question générale de recherche	21
Figure 3 - De l'organisation fonctionnelle à l'organisation transversale	26
Figure 4 – Les processus	27
Figure 5 - Le modèle d'activité	29
Figure 6 – Du modèle « top - down » à l'approche « bottom – up » de la stratégie	36
Figure 7 - Les flux de travail	40
Figure 8- Le lien Systèmes de contrôle de diagnostic et stratégie.....	48
Figure 9 – Modèle de Technologie et de structure de C. Perrow	59
Figure 10 - Apprentissage en simple boucle et apprentissage en double boucle.....	78
Figure 11 – Le processus de contrôle interactif comme support d'apprentissage.....	78
Figure 12 - Démarche ABC et démarche ABB	81
Figure 13 - L'approche duale des modes de conception et d'utilisation des systèmes budgétaires	93
Figure 14 – Le cadre de recherche	93
Figure 15 – Le protocole général de recherche	100
Figure 16 – L'articulation des thèmes exploratoires initiaux.....	106
Figure 17 – Des exemples de liens thème abordé- question posée au cours des entretiens	108
Figure 18 - Le questionnaire adressé aux entreprises lors de la pré-enquête DFCG.....	118
Figure 19 – L'évolution des objectifs de recherche au cours de l'étude de cas.	121
Figure 20 – Les méthodes de recherche utilisées dans l'étude de cas et leurs objectifs respectifs	124
Figure 21 – Un exemple possible de coordination et de circuit de l'information dans la procédure budgétaire au sein d'un métier.....	126
Figure 22- Les deux métiers intégrés au réseau social	128
Figure 23 - Questionnaire à l'attention des membres supposés du réseau social.....	129
Figure 24 - Le processus d'élaboration du questionnaire.....	138
Figure 25 - Présentation thématique de l'enquête par questionnaire.....	144
Figure 26 - Le cheminement des études exploratoires	165
Figure 27 – Une représentation de la structure hiérarchico - fonctionnelle du groupe Sabaté-Diosos	187
Figure 28 – Les métiers identifiés chez Sabaté-Diosos.....	188
Figure 29 – Le circuit de flux associé au métier « préparation Altec » chez Sabaté-Diosos	189

Figure 30 – Une représentation de la structure budgétaire de l’entreprise Sabaté-Diosos	191
Figure 31 – Une représentation du budget chez Sabaté-Diosos	194
Figure 32 – Matrice d’adjacences évaluée : l’établissement du budget	202
Figure 33 – Matrice d’adjacences évaluée : le suivi budgétaire.....	202
Figure 34 - Matrice d’adjacences évaluée : la révision budgétaire	202
Figure 35 - Matrice d’adjacences évaluée : contacts journaliers.....	203
Figure 36- La centralité d’un individu.....	205
Figure 37– Sociogramme des relations associées à l’élaboration budgétaire	215
Figure 38- Sociogramme des relations associées au suivi budgétaire.....	216
Figure 39– Sociogramme des relations associées à la révision budgétaire	217
Figure 40- Sociogramme des contacts journaliers.....	217
Figure 41 - Les logiques de complémentarité des modes d’utilisation des systèmes budgétaires	262
Figure 42– Les périodicités de présentation et de révision des systèmes budgétaires	269
Figure 43– Les signes observés d’une complémentarité des systèmes formels et informels de contrôle	280
Figure 44–Les doubles logiques de conception et d’utilisation des systèmes budgétaires	283

Liste des tableaux :

Tableau 1 - Les missions du système budgétaire	11
Tableau 2 – Quelques perspectives problématiques des hypothèses conceptuelles du contrôle de gestion traditionnel	18
Tableau 3 – Les moyens du contrôle de gestion : quelques hypothèses mises en cause.....	20
Tableau 4- Quelques définitions du concept de processus	27
Tableau 5 - Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept d’« activité »	28
Tableau 6 – Quelques définitions du métier.....	31
Tableau 7 - Les mécanismes de liaison selon H. Mintzberg	39
Tableau 8 - Construire un résumé des systèmes de contrôle de diagnostic et interactif.....	54
Tableau 9 – Les principales critiques à l’encontre des systèmes budgétaires traditionnels	56
Tableau 10 - Le rôle de l’incertitude	59
Tableau 11 – L’incertitude, la prise de décision, et le rôle des systèmes d’information et de contrôle	60
Tableau 12– Les principaux avantages de l’ABM	69
Tableau 13 – Comparaison des trois techniques de contrôle définissant une structure type de management de la performance.	77
Tableau 14 - Facteurs déterminants le contrôle des ressources, des processus ou des produits.....	86
Tableau 15 – La nature des actions correctives.....	89

Tableau 16 - L'utilisation du paradigme interprétativiste dans le cadre de l'étude du lien transversalité – systèmes budgétaires	96
Tableau 17 - Présentation de quelques démarches de recherche.....	98
Tableau 18 – Les caractéristiques principales des premières études exploratoires	103
Tableau 19 – Les étapes méthodologiques de l'étude de cas exploratoire	103
Tableau 20 – Les grilles d'entretiens et leurs caractéristiques	107
Tableau 21 - L'échantillon des entreprises rencontrées	109
Tableau 22 – Les secteurs d'activités des entreprises	115
Tableau 23 – La taille des entreprises interrogées.....	116
Tableau 24 – Une synthèse des entretiens organisés au sein de l'entreprise étudiée	122
Tableau 25 - Liste des documents utilisés pour les besoins de l'étude	123
Tableau 26 – Dictionnaire thématique pour l'analyse de contenu	125
Tableau 27 – Liste des membres retenus dans l'analyse du réseau.....	128
Tableau 28 – Tableau de liaison propositions de recherche- variables	143
Tableau 29 – Une synthèse des pratiques de gestion	178
Tableau 30 – Les niveaux de maillage des budgets	178
Tableau 31 – Les structure des entreprises interrogées	179
Tableau 32 – Les tris croisés Découpage organisationnel- Maillage des budgets	180
Tableau 33 – Les tris croisés Découpage organisationnel- Tableau de bord stratégique.....	180
Tableau 34 – Le degré de satisfaction des utilisateurs des outils de gestion.....	181
Tableau 35 – La valeur moyenne du degré de satisfaction des utilisateurs.....	181
Tableau 36 – Une synthèse de quelques indicateurs prévisionnels retenus dans les budgets de Sabaté- Dyosos	192
Tableau 37– L'attribution de responsabilités lors du processus budgétaire chez Sabaté-Diosos.....	195
Tableau 38- La liste des membres associés à l'analyse.....	201
Tableau 39- l'évolution des centralités de degré sur les étapes du processus budgétaire	210
Tableau 40- Une comparaison des mesures de la centralité de degré pendant et hors procédure budgétaire	211
Tableau 41- Une comparaison des mesures de demi-degré intérieurs pendant et hors procédure budgétaire	211
Tableau 42- Une comparaison des mesures de demi-degré extérieurs pendant et hors procédure budgétaire	211
Tableau 43- Les mesures de densité et de cohésion	214
Tableau 44- L'identification de sous- groupes cohésifs lors de la procédure budgétaire	220
Tableau 45– Le secteur d'activité des entreprises interrogées	226
Tableau 46- Les caractéristiques de l'échantillon	226
Tableau 47– La structure des entreprises interrogées.....	229

Tableau 48- Le nombre de niveaux hiérarchiques	230
Tableau 49- La moyenne des niveaux hiérarchiques par type de structure	230
Tableau 50- Les découpages fonctionnels déclarés.....	231
Tableau 51- Les découpages organisationnels autres que fonctionnels	232
Tableau 52 – Les découpages organisationnels « transversaux »	232
Tableau 53- La complémentarité des découpages observés.....	234
Tableau 54- Le maillage budgétaire « conventionnel »	236
Tableau 55- Le maillage budgétaire « transversal ».....	236
Tableau 56- Répartition des types de budgets transversaux.....	237
Tableau 57- Exemples de critères cités à propos du maillage budgétaire	238
Tableau 58- L’analyse croisée structure – budgets par fonctions	239
Tableau 59- L’analyse croisée structure – budgets transversaux	240
Tableau 60- L’analyse croisée des liens découpages autres- budgets transversaux.....	240
Tableau 61 – La cohérence découpages organisationnels – maillages budgétaires	241
Tableau 62- Les principaux maillages budgétaires adoptés	241
Tableau 63- Les raisons de la présentation des budgets par activités et processus	242
Tableau 64- Le lien budgets par activités – stratégie	243
Tableau 65- L’apport des budgets par activités pour l’approche de la stratégie	244
Tableau 66- les causes invoquées de non utilisation des budgets par activités et processus.....	245
Tableau 67- L’utilisation de la méthode ABC	246
Tableau 68- L’analyse croisée utilisation méthode ABC-	246
Tableau 69- Le degré de participation du personnel opérationnel dans l’élaboration des budgets.....	252
Tableau 70- La participation à l’élaboration et à la révision des systèmes budgétaires.....	253
Tableau 71- L’identification d’un responsable de fonction et d’activité.....	256
Tableau 72- La coïncidence entre responsable de fonction et responsable d’activité.....	256
Tableau 73- Le degré d’autonomie du responsable dans la procédure budgétaire.....	257
Tableau 74- Le calcul des écarts dans les systèmes budgétaires.....	259
Tableau 75- Indications sur le degré de détail des calculs d’écarts.....	260
Tableau 76- La décomposition des écarts sur budgets dans le cadre traditionnel.....	261
Tableau 77- La fréquence d’analyse des écarts sur budgets dans le cadre traditionnel	261
Tableau 78- La fréquence d’analyse des écarts sur budgets transversaux	261
Tableau 79- La périodicité de présentation des budgets traditionnels et transversaux.....	265
Tableau 80- La périodicité de révision des budgets traditionnels et transversaux	266
Tableau 81- Les mesures correctives engagées sur les budgets	267
Tableau 82- L’existence de postes de liaison dans l’entreprise.....	271
Tableau 83- Le lien niveaux hiérarchiques– postes de liaison	272
Tableau 84- Le lien postes de liaison - structure	273

Tableau 85- Le lien postes de liaison – budgets par fonction	273
Tableau 86- Le lien postes de liaison – budgets autres	273
Tableau 87- La fréquence des contacts au sein de processus	275
Tableau 88- La fréquence des contacts contrôleurs de gestion- responsables.....	275
Tableau 89- La nature des contacts journaliers	276
Tableau 90- La nature et la fréquence des contacts au sein de processus	277
Tableau 91- L'étude du lien nature des contacts quotidiens dans des fonctions différentes- budgets par fonction.....	278
Tableau 92- L'étude du lien nature des contacts quotidiens dans des fonctions différentes- budgets transversaux	278
Tableau 93- L'étude du lien nature des contacts quotidiens entre niveaux hiérarchiques différents- budgets par fonction	278
Tableau 94- L'étude du lien nature des contacts quotidiens entre niveaux hiérarchiques différents- budgets transversaux.....	279

Liste des encadrés :

Encadré 1- Description des méthodes de calcul utilisées	133
Encadré 2 – Les arrangements structurels.....	158
Encadré 3- Les mesures de centralité	204
Encadré 4- Un exemple de matrice des distances géodésiques	214

BIBLIOGRAPHIE

AFNOR (2002), *Les fondamentaux du management intégré*, Afnor

AGGERI F., HATCHUEL A. (1997), « Les instruments de l'apprentissage, Construction et diffusion d'une expertise recyclage dans la conception automobile », in *Du mode d'existence des outils de gestion*, coordonné par J.C. Moisdon, Paris, Editions Seli Arslan, pp.216-247

AHRENS T., DENT J.T. (1998), "Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field research", *Journal of Management Accounting Research*, vol.10, pp.1-40

ALAZARD C., SEPARI S. (1999), *Contrôle de gestion*, Epreuve 7 DECF, 4^e édition, Dunod

ALBERNETHY M.A., BROWNELL P. (1997), "Management control systems in research and development organizations : the role of accounting, behavior and personnel controls", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, N°3-4, pp.233-248

ALBERNETHY M.A., BROWNELL P. (1999), "The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study" *Accounting, Organizations and Society*, Vol 24, pp.189-204

ALBERNETHY M.A., LILLIS A.M. (1995), « The impact of manufacturing flexibility on management control system design », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 20, N°4, pp.241-258

ALBERNETHY M.A., STOELWINDER J.U. (1995), « Budget use, task uncertainty, orientation and subunit performance : a test of the « fit » hypothesis in not-for-profit hospitals», *Accounting, Organizations and Society*, Vol 16, N°2, pp.105-120

ALCOUFFE S., MALLERET V. (2002), « Les fondements conceptuels de l'ABC à la française », *Communication 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*

ALLARD-POESI F., MARECHAL C. (1999), « Construction de l'objet de la recherche », in, *Méthodes de recherche en management*, coordonné. par R.A. Thietard, Dunod, gestion sup, pp.34-56

AMBLARD H., BERNOUX P., HERREROS G., LIVIAN Y.F. (1996), *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*, Seuil

ANGOT J., E. JOSSERAND, (1999), « Analyse des réseaux sociaux », in *Méthodes de recherche en management*, coordonné. par R.A. Thietard, Dunod, gestion sup, pp.397-421

ANTHONY R.N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, Harvard University Press

ANTHONY R.N (1993), *La fonction contrôle de gestion*, Publi Union (traduction)

ANTHONY R.N., GOVINDARAJAN V. (2000), *Management Control Systems*, tenth edition, Mc Graw- Hill international editions

- AOKI M. (1991), *Economie japonaise: information, motivations et marchandage*, Economica
- ARANYA N. (1990), « Budget Instrumentality, Participation and Organizational Effectiveness », *Journal of Management Accounting Research*, Vol 2, Fall, pp.67-77
- ARDOIN J.L., MICHEL D., SCHMIDT J. (1986), *Le contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Publi Union
- ARGYRIS C. (1953), « Human Problems with Budgets », *Harvard Business Review*, 1, pp.97-110
- ARGYRIS C. (1995), *Savoir pour agir*, InterEditions
- ATKINSON A.A., WATERHOUSE J.H., WELLS R.B. (1997), « A stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement », *Sloan Management Review*, Spring, pp.25-37
- ATKINSON A.A., SHAFFIR W. (1998), « Standards for Field Research in Management Accounting », *Journal of Management Accounting Research*, Vol.10, pp.41-68
- BARDIN L. (1998), *L'analyse de contenu*, 9^e édition, puf, le psychologue
- BARNARD C.I. (1938), *The Functions of the Executive*, Cambridge, Mass
- BERLAND N. (2002a), *Le contrôle budgétaire*, Repères, La Découverte
- BERLAND N. (2002b), « Comment peut-on gérer sans budget ? », *Communication 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*
- BERLINER C., BRIMSON J. (1988), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Boston, Harvard Business School Press
- BESCOS P.L. (1998), « La méthode ABC est-elle utile aux PME ? », *Revue Française de Comptabilité* N°305, novembre, pp.32-38
- BESSIRE D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, novembre- décembre, pp.38-45
- BESSON P., BOUQUIN H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier- février, pp.60-71
- BETH C., ZRIHEN R. (2000), « Les « mythes budgétaires » : dégageons le bon grain de l'ivraie », *Echanges*, mai, pp.26-29
- BOLLECKER M. (2001), « *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels* », Thèse de doctorat, université Nancy 2
- BOLLECKER M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, volume 2, pp.109-126
- BOLTANSKI L., CHIAPELLO E. (1999), *Le nouvel esprit du capitalisme*, Gallimard
- BORGATTI, EVERETT, FREEMAN (1999), *UCINET V*, © Analytic Technologies
- BOUQUIN H. (2001), *Le contrôle de gestion*, 5^e édition, Puf

- BOUQUIN H. (2000), *Comptabilité de gestion*, Economica
- BOUQUIN H. (1998), *Le contrôle de gestion*, 4^e édition, Puf
- BOUQUIN H. (1997), *La comptabilité de gestion*, Que sais-je, Puf
- BOUQUIN H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je, Puf
- BOURGUIGNON A. (1993), *Le modèle japonais de gestion*, Repères, la découverte
- BOUWENS J., ABERNETHY M.A. (2000), « The consequences of customization on management accounting system design », *Accounting, Organizations and Society*, vol.25, pp.221-241
- BOYER L., (2002), « Le devenir des métiers », *Revue Française de Gestion*, Vol.28 n°140, septembre – octobre, pp.151-168
- BRABET J. (1988), « Faut-il encore parler d'approche qualitative et d'approche quantitative? », *Recherches et Applications en Marketing*, vol.3, n°1, pp.75-89
- BRIERS M., HIRST M. (1990), « The role of budgetary information in performance evaluation », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, N°4, pp.373-398
- BRIMSON J.A. (1998), « Feature costing : beyond ABC », *Journal of Cost Management*, january/ February, pp.6-12
- BRIMSON J.A, ANTOS J.(1999), *Driving value using Activity-based-budgeting*, John Wiley & sons, Inc.
- BROWNELL P. (1982), « The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness », *Journal of Accounting Research*, Vol.20, N°1, pp.12-27
- BROWNELL P., HIRST M. (1986), « Reliance on accounting information, budgetary participation, and task uncertainty : test of a three-way interaction » *Journal of Accounting Research*, Vol 24, N°2, autumn, pp.241-249
- BROWNELL P. (1987), « *The Use of Accounting Information in Management Control* » in *Management Planning and Control : The Behavioral Foundations* », FERRIS, K.R., & LIVINGSTONE, J.L. (eds.),
- BROWNELL P., MERCHANT K.A. (1990), « The budgetary and Performance Influences of Product Standardization and Manufacturing Process Automation », *Journal of Accounting Research*, Vol.28, Issue 2, Autumn, pp.388-397
- BRUNS W.J., WATERHOUSE J.H. (1975), “Budgetary Control and Organization Structure” *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp.177-203
- BURCHELL S., CLUBB C., HOPWOOD A., HUGUES J., NAHAPIET J (1980), « The roles of accounting in organizations and society », *Accounting, Organizations and Society*, pp.5-27
- BURLAUD A., SIMON C. (1997), *Le contrôle de gestion*, Repères, La découverte
- BURNS T., STALKER G.M. (1961), *The Management of Innovation*, London, Tavistock

- CALLON M. (1986), « Éléments pour une sociologie de la traduction », *L'année sociologique*, n°36
- CHABIN Y. (2000), *La cohérence entre représentations de la performance et contrôle : le cas des entreprises intégrées de grande distribution alimentaire*, Thèse de Sciences de Gestion, Université Montpellier II
- CHAPMAN C.S. (1995), *Accountants in organizational networks : mapping patterns of interfunctional communication*, Thesis, Departement of Accounting and Finance, London School of Economics and Political Science, University of London, september
- CHAPMAN C.S. (1997), « Reflections on a contingent view of accounting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, N°2 , pp.189-205
- CHAPMAN C.S. (1998), « Accountants in organisational networks », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, N°8 , pp. 737-766
- CHARREAUX G., DESBRIERES P. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 1, N°2, juin 1998, pp.57 –88
- CHENHALL R.H., MORRIS D., (1986) « The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems » *The accounting review*, january, pp.58-75
- CHENHALL R.H. (2003), « Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future » *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.127-168
- CHIAPELLO E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 2, Volume 2, septembre, pp.51-74
- COHENDET P., JACOT J.H., LORINO P. (1996), *Cohérence, Pertinence et Evaluation*, Economica
- COLIN, J. et PACHE G. (1988), *La logistique de distribution. L'avenir du marketing*, Chotards et Associés Editeurs, Paris
- COOPER R., KAPLAN R.S. (1988), « Measure Costs Right. Make the Right Decisions », *Harvard Business Review*, September-October, pp.40-50
- COOPER R., KAPLAN R.S. (1989), « Mesurez vos coûts pour prendre les bonnes décisions », *Harvard L'Expansion* (été 1989), pp.34-50
- COOPER R., SLAGMULDER R. (2000), « Activity- based budgeting », *Strategic Finance*, September
- CORCUFF P. (1995), *Les nouvelles sociologies*, Sociologie 128, Nathan université, Paris
- COURPASSON D. (2000), *L'action contrainte, Organisations libérales et domination*, sciences sociales & sociétés, puf

- COVALESKI M.A., DIRSMITH M.W. (1983), « Budgeting as a means for control and loose coupling », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, N°4, pp.323-340
- CROZIER M. (1971), *Le phénomène bureaucratique*, Editions du seuil
- CROZIER M, FRIEDEBERG E. (1977), *l'Acteur et le système*, Editions du seuil
- CYERT R.M., MARCH J.G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey
- DAFT L., MACINTOSH, N.B. (1984), « The Nature and Use of Formal Control for Management Control and Strategy Implementation », *Journal of Management* pp 43-66
- DEGENNE A., FORSE M. (1994), *Les réseaux sociaux*, Armand Colin
- DE LONGEAUX (1977), «Le contrôle de gestion en période incertaine», *Revue Française de Gestion*, mars-avril, pp.14-19
- DENT J.F. (1990), « Strategy, organization and control : some possibilities for accounting research » *Accounting, Organizations and Society*, vol 15, pp.3-25
- DESREUMAUX A. (1996), « Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise », *Revue Française de Gestion*, janvier- février, pp.86-107
- DFCG (1994), « *Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le budget?* » , DFCG-KPMG, IFOP
- DUNK, (1993), « The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary articipation and slack », *The Accounting Review*, vol.68, pp.400-410
- DUPUY Y. (1999a), (Coordonné par) *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Fnege, Vuibert
- DUPUY Y. (1999b), « Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances », *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, pp.35-44
- DWYER F.R., SCHURR P.H., OH S. (1987), « Developing Buyer-Seller Relationships », *Journal of Marketing* Vol.51, April, pp.11-27
- ECOSIP (1993), *Pilotages de Projet et Entreprises, Diversités et convergences*, Economica
- ECOSIP (1996), *Cohérence, Pertinence et Evaluation*, Economica
- EISENHARDT K.M. (1989), « Building Theories from Case Study Research », *Academy of Management Review*, 14 (4), pp.532-550
- EMMANUEL C., OTLEY D., MERCHANT K. (1996), *Readings in Accounting for Management Control*, International Thomson Business Press
- EVRAERT S. (1998), « Comptabilité d'activité », *article Encyclopédie de gestion* Tome 1, n°23 pp. 476-487
- EVRARD Y., PRAS B., ROUX E. (1997), *Market*, 2° Edition, Nathan

- FANNING J. (1999), « Budgeting in the 21st century », *Management Accounting* ; London; November
- FIOL M. (1999), « Le contrôle de gestion est-il toujours un mode de convergence des buts ? » in *Questions de Contrôle*, coordonné par L. Collins, Puf, pp.97-122
- FIOL M., SOLE G. (1999), « La double nature du contrôle de gestion » in *Questions de Contrôle*, coordonné par L. Collins, Puf, pp.31-54
- FRAY C., GIARD V., STOKES I. (1993), « Le pilotage économique des projets », *Pilotages de projets et Entreprises, ECOSIP*, coordonné par V. GIARD et C.MIDLER, Economica, pp.133-152
- FROEHLICHER T. (1998), “Les liens sociaux entre dirigeants et le déclenchement de la coopération interentreprises”, *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 1, numéro 1, mars, pp.99-124
- GARVIN D.A. (1998), « The Processes of Organization and Management », *Sloan Management Review*, Summer, pp.33-50
- GAVARD-PERRET M.L., MOSCAROLA J. (1998), « Enoncé ou énonciation? Deux objets différents de l’analyse lexicale en marketing », *Recherches et Applications en Marketing*, vol.13, n°2/98, pp.31-47
- GERVAIS M. (1997), *Contrôle de gestion*, 6^e édition, Economica
- GERVAIS M. (1998), « Le contrôle budgétaire », *article Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris
- GERVAIS M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7^e édition, Economica
- GERVAIS M. (2003), *Stratégie de l’entreprise*, Economica
- GERVAIS M., THENET G.(1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 1, N°3, septembre, pp.57-84
- GIARD V. (1998), « Gestion et management de projet » *Cahiers français*, N°287, juillet – septembre, pp.30-37
- GIORDANO S. (2001), *Comptabilité et réseaux inter-entreprises, Un essai de conceptualisation et d’instrumentation du lien entre transaction et relation*, Thèse de Sciences de Gestion, Université Montpellier II
- GIROD-SEVILLE M., PERRET V. (1999), “Fondements épistémologiques de la recherche”, », in *Méthodes de recherche en management*, coordonné par R.A. Thietard, Dunod, gestion sup, pp. 13-33
- GLASER B.G., STRAUSS A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Ed. Aldine de Gruyter, New York
- GODOWSKI (2001), *La dynamique d’assimilation des innovations managériales. Le cas des approches par activités dans la banque*, Thèse de doctorat, Université d’Aix-Marseille

- GORDON, L. A., MILLER, D., (1976), « A contingency Framework for the Design of Accounting Information System » *Accounting, Organizations and Society*, Vol .1, No 1, pp.59-69
- GOVINDARAJAN V. (1984), “Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environment uncertainty as an intervening variable”, *Accounting, Organizations and Society*, vol.9, pp.125-135
- GOVINDARAJAN V., GUPTA A.K. (1985), « Linking control systems to business unit strategy : impact on performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol.10, pp.51- 66
- GRANOVETTER M. (1973), “The Strenght of Weak Ties”, *American Journal of Sociology*, vol.78, pp.1360-1380
- GRANOVETTER M. (2000), *Le marché autrement, Essais de Mark Granovetter*, Desclée de Brouwer
- GRAWITZ M. (2001), *Méthodes des sciences sociales*, 11^e édition, Dalloz
- GRENIER C., BONNEBOUCHE J. (1998), *Système d’information comptable*, Foucher
- GREENWOOD T.G., REEVE J.M. (1994), « Process Cost Management » *Journal of Cost Management*, winter, pp.4-19
- GUIBERT N. (1996), *La relation client- fournisseur et les nouvelles technologies de l’information ; le rôle des concepts de confiance et d’engagement*, Thèse de Sciences de Gestion, Unviversité Montpellier II
- GUIBERT N., DUPUY Y. (1997), « La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client - fournisseur », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 3, Volume 1, mars, pp.39-52
- HAKANSSON H. (1982), *International marketing and purchasing of industrial goods : an interaction approach*, Wiley
- HALGAND N. (1999), « Au cœur du contrôle : les représentations », in *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Coordonné par Dupuy, Vuibert Fnege, pp.31-49
- HAMMER M., CHAMPY (1993), *Le reengineering*, Paris, Dunod
- HAMMER M., STANTON S. (1999), « How process enterprises really work », *Harvard Business Review*, November-December, pp.108-118
- HIRST M.K., (1981), « Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance : A Situational Approach » , *The Accounting Review*, Vol. LVI. N°4, October, pp.771-784
- HIRST M.K. (1983), « *Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior : Some Extensions* » *Journal of Accounting Research*, Vol.21, N°2, Autumn., pp.596-602
- HLADY-RISPAL M. (2000), « Une stratégie de recherche en gestion : l’étude de cas », *Revue Française de Gestion*, janvier – février 2000, pp.61-70

- HOFSTEDE G.H. (1977), *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*, Editions hommes et techniques
- HOPE J., FRASER R. (1997), "Beyond Budgeting...breaking the barrier to the "third wave"", *Management Accounting*, December, Vol.75, Issue 11, pp.20-23
- HOPE J., FRASER R (1999), "Beyond Budgeting...building a new management model for the information age", *Management Accounting*, January, pp.16-21
- HOPE J., FRASER R (2001), "Figures of Hate", *Financial Management*, CIMA, February, pp.22-26
- HOPWOOD A.G. (1972), « An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation », *Journal of Accounting Research*, pp. 156- 182
- HOPWOOD A.G. (1980), « The organizational and Behavioral Aspects of Budgeting and Control », in J. Arnold, B. Carsberg, and R Scapens, eds. *Topics in Management Accounting*, Philip Allen, pp.221- 240
- HOPWOOD A.G. (1987), « The archaeology of accounting systems », *Accounting, Organizations and Society*, vol 12, n°3, pp.207-234
- JICK T.D. (1979), "Mixing Qualitative and Quantitative Methods: Triangulation in Action" *Administrative Science Quaterly*, December, volume 24, pp.602-611
- JONHSON H.T. (1992), « It's time to stop overselling Activity-Based-Concepts », *Management Accouting*, September, pp.26-35
- JORDAN H.(1998), « *Planification et contrôle de gestion en France en 1998* », Groupe HEC
- KAPLAN R.S., JOHNSON H.T. (1987), *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1992), « The balanced scorecard- Measures that drive performance » , *Harvard Business Review*, January- February, pp.71-79
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1996), *The balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, 1996
- KAPLAN R.S., WEISS D., DESHEH E. (1997), « Transfer pricing with ABC », *management accounting*, may, pp.20-28
- KEE R.C. (1999), « Using economic value added with ABC to enhance your production-related decision making » *Journal of Cost Management*, December, pp.3-15
- KOENIG G. (1993), « Production de la Connaissance et Constitution des Pratiques Organisationnelles », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n°9, Automne, pp. 4-17
- KREN L., (1990), « Performance in a Budget-Based Control System: An Extended Expectancy Theory Model Approach » *Journal of Management Accounting Research*, Vol.2, Fall, pp.100-112

- LACOMBE I (1998), "L'application de l'ABC-ABM au domaine des services: le cas de la maintenance informatique chez Hewlett-Packard", *Revue Française de Comptabilité*, N°297, février, pp.45-51
- LANGFIELD SMITH K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, vol.22, pp.207-232
- LANGLEY A. (1999) « Strategies for Theorizing from Process Data », *Academy of Management Review*, 16 (3) pp. 620-627
- LARSSON R., BOWEN D.E., (1989), « Organization and Customer : Managing Design and Coordination of Services », *The Academy of Management Review*, Vol.14, Issue 2, April, pp.213-233
- LAZEGA E. (1998), *Réseaux sociaux et structures relationnelles*, Puf, Que sais-je ?
- LEBAS M. (1991), "Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités", *Revue Française de Comptabilité*, n°226, septembre, pp. 47-63
- LITTLER K., AISTHORPE P., HUDSON, R. & KEASY K. (2001), "A new approach to linking strategy formulation and strategy implementation: an example from the UK banking sector", *International Journal of Information Management*, vol. 20, pp. 411-428.
- LORINO P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Dunod
- LORINO.P. (1995), « Le déploiement de la valeur par les processus », *Revue Française de Gestion*, juin- juillet- août, pp.55-71
- LORINO.P. (1996), « Le pilotage de l'entreprise : de la mesure à l'interprétation », in *Cohérence, Pertinence et évaluation*, ECOSIP, coordonné par P.Cohendet, J.H. Jacot, P.Lorino, Economica, pp.15-30
- LORINO P., TARONDEAU J.C. (1998), « De la stratégie aux processus stratégiques », *Revue Française de Gestion*, janvier- février 1998, pp.5-17
- LORINO P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisation
- LUKKA K. (1988), "Budgeting biasing in organizations : theoretical framework and empirical evidence", *Accounting, Organizations, and Society*, vol.13, pp.281-301
- MACINTOSH N.B (1985), *The social Software of Accounting and Information Systems*, New York, Wiley
- MACINTOSH N.B., DAFT R.L. (1987), « Management control systems and departemental interdependencies: an empirical study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, N°1, pp.49-61
- MACINTOSH N.B (1994), *Management Accounting and Control Systems, an organizational behavior approach*, Wiley
- MALLERET V. (1998), « L'évaluation des performances des services fonctionnels : une étude empirique » *Finance-Contrôle-Stratégie*, Volume 1, N°1, mars, pp.145-168

- MALO J.L. (1995), « Les tableaux de bord comme signes d'une gestion et d'une comptabilité à la française » *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon*, pp.357-376
- MALO J.L., MATHE J.C., (1998), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'organisation
- MARCH J.G., SIMON H.A. (1958), *Organizations*, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- MARKUS M.L., PFEFFER J. (1983), « Power and the design end implementation of accounting and control systems », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, N°2/3, pp.205-218
- MARTINET A.C. (1990), *Epistémologie et sciences de gestion*, Paris, Economica
- MASLOW A.H. (1954), *Motivation and Personality*, Harper and Row, New York
- MENDOZA C., ZRIHEN R. (1999), « Le tableau de bord : en V.O. ou en version américaine ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°309, mars, pp.60-66
- MENDOZA C., DELMOND M.-H., GIRAUD F. & LÖNING H. (2002), *Tableaux de Bord et balanced scorecards*, Groupe Revue Fiduciaire, Paris.
- MERCHANT K.A. (1981), « The design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behavior and Performance », *The Accounting Review*, Vol. LVI, N°4, October pp.0813-829
- MERCHANT K.A. (1982), « The Control Function of Management », *Sloan Management Review*, Summer, pp.43-55
- MERCHANT K.A. (1984), « Influences on Departmental Budgeting : An Empirical Examination of a Contingency Model » *Accounting, Organizations and Society*, Vol.9, N° 3/4, pp.291- 307
- MERCHANT K.A. (1985), "Budgeting and the propensity to create budgetary slack", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, n°2, pp.201-210
- MERCHANT K.A., MANZONI J.F., (1989), « The Achievability of Budget Targets in Profit Centers : A Field Study », *The Accounting Review*, Vol.64, Issue 3, July, pp.539-558
- MEVELLEC P. (1995), « La comptabilité à base d'activités. Une double question de sens », *Comptabilité Contrôle Audit*, n°1, Tome 1, mars, pp.62-80
- MEVELLEC P. (1996), « Modèle d'entreprise et système de calcul de coûts » in *Cohérence, Pertinence et évaluation, ECOSIP*, coordonné par P.COHENDET, J.H. JACOT, P.LORINO, Economica, pp.181-206
- MIDLER C. (1993), « L'acteur-projet : situations, missions, moyens », in *Pilotages de projets et Entreprises, ECOSIP*, coordonné par V. GIARD et C.MIDLER, Economica, pp.81-99
- MIDLER C. (1996), « Développement de la logique projets, crises et mutations des fonctions techniques » in *Cohérence, Pertinence et évaluation, ECOSIP*, coordonné par P.COHENDET, J.H. JACOT, P.LORINO, Economica, pp.93-109

- MIDLER C. (1996), *L'auto qui n'existait pas, Management des projets et transformation de l'entreprise*, Dunod
- MILLER D., FRIESEN P.H. (1982), « Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum », *Strategic Management Journal*, Vol.3, pp.1-25
- MILLER P., O'LEARY T. (1987), « Accounting and the Construction of the Governable Person », *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, n°3, pp.235-265
- MINTZBERG H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Les Editions d'Organisation
- MINTZBERG H. (1994), *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod
- MOISDON J.C. (1997), (sous la direction de) *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan
- NAKHLA .M., SOLER L.G. (1997), « Des contrats internes au concret, Contrats internes, coordinations et pilotage économique de projet » in *Du mode d'existence des outils de gestion*, dirigé par Moisdon J.C., Seli Arslan, pp.162-189
- NARO G. (1998), « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 4, Volume 2, septembre , pp.45- 69
- OHNO T. (1989), *L'esprit Toyota*, Paris, Masson
- ONSI M. (1973), « Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack », *The Accounting Review*, vol.48, pp.535-548
- ORIoT F. (1999), « Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations », in *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Coordonné par Dupuy, Vuibert Fnege, pp.61-76
- OTLEY D. (1978), « Budget use and managerial performance », *Journal of Accounting Research*, Vol.16, n°1, spring, pp.122-149
- OTLEY D. (1980), « The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, n°4, pp.413-428
- OTLEY D. (1999), « Performance management : a framework for management control systems research », *Management Accounting Research*, 10, pp. 363-382
- OUCHI W. (1979), « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, 25 (9), pp. 833-848
- PACHE G. (1994), *La logistique : enjeux stratégiques*, Vuibert Entreprise, Paris.
- PARLEBAS P. (1992), *Sociométrie réseaux et communication*, Puf, le Psychologue
- PERROW C. (1967), « A framework for the comparative analysis of organizations », *American Sociological Review*, pp.194-208
- PESQUEUX Y, MARTORY B. (1995), *La nouvelle comptabilité des coûts*, Gestion Puf
- PESQUEUX Y. (2000), *Le gouvernement d'entreprise comme idéologie*, ellipses

- PFEFFER J. SALANCIK G.R. (1978), *The External Control of Organizations*, New York, Harper & Row
- PONSSARD J.P., SAULPIC O. (2000), « Une reformulation de l'approche dite du « balanced scorecard » » *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 6, Volume 1, mars, pp.7-25
- PORTER M. (1986), *L'avantage concurrentiel*, Paris, InterEditions
- PYRRH P.A. (1976), « Et si vos budgets partaient de zéro ? » *Revue Harvard l'Expansion* n°2
- QUIVY R., VAN CAPENHOUDT L. (1988), *Manuel de recherche en sciences sociales*, Dunod, Paris
- REIX R. (1995), « Savoir tacite et savoir formalisé », *Revue Française de Gestion*, n°105, septembre-octobre, pp.17-28
- REIX R. (2000), *Systèmes d'information et management des organisations*, 3^{ème} édition, Paris, Vuibert
- ROYER I., ZARLOWSKI P. (1999), « Le design de la recherche », in *Méthodes de recherche en management*, coordonné. par R.A. Thietard, Dunod, gestion sup, pp. 13-33
- SAUPIC O., TANGUY H (1999), « Un système pour inciter à la création de valeur dans l'entreprise » *Cahiers du laboratoire d'économétrie de l'école polytechnique*.
- SHANK J.K., GOVINDARAN V. (1998), « La gestion stratégique des coûts », *Travail et méthodes*
- SHIELDS M. D., (1997), « Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s » , *Journal of Management Accounting Research*, Vol 9, pp.3- 61
- SHIELDS J.F., SHIELDS M.D., (1998), « Antecedents of participative budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, N°1, pp. 49-76
- SIMON H.A. (1978), "Rationality as a process and as a product of thought", *The American Economic Review*, vol.68, n°2
- SIMONS R. (1987), « Accounting, control systems and business strategy: an empirical analysis » , *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, No 4, pp.357-374
- SIMONS R. (1990), « The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 15, n°1-2, 127-143
- SIMONS R. (1994), « How new top managers use control systems as levers of strategic renewal », *Strategic Management Journal*, 15, pp. 169-189
- SIMONS R. (1995), *Levers of Control*, Boston : Harvard Business School Press
- SIMONS R. (1999), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Boston, Harvard Business School Press

- STRAUSS A., CORBIN J. (1994), « Grounded Theory Methodology », in Norman K., Denzin and Yvonna S. Lincoln (Eds.) *Handbook of Qualitative Research*
- TANAKA T. (1993), « Target costing at Toyota », *Journal of cost management*, spring, pp.4-11
- TARONDEAU J.C. (1998), « La gestion par les processus », *Cahiers français*, juillet-Septembre, pp.39-46
- TARONDEAU J.C., WRIGHT R.W. (1995), « La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus », *Revue Française de Gestion*, juin -juillet –août, pp.112-120
- TELLER R. (1999), *Le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, éditions Management et Société
- THIETART R.A. et coll. (2000), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, gestion sup
- THOMPSON J.D. (1967), *Organizations in Action*, New York, McGraw-Hill
- TONNEAU D. (1997), « Un changement d'organisation de la production à la merci de l'implantation d'un simple outil de gestion », in *Du mode d'existence des outils de gestion*, coord. par J.C. Moisdon, Paris, Seli Arslan
- VAN DER STEDE W. (2000), « The relationship between two consequences of budgetary controls : budgetary slack creation and managerial short-term orientation », *Accounting, Organizations and Society*, vol.25, pp. 609 - 622
- VAN DE VEN A.H., DELBECQ A.L., KOENIG R.J. (1976), « Determinants of Co-ordination Modes within Organizations », *American Sociological Review*, pp.322-338
- WACHEUX F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica
- WATERHOUSE, J.H., TIESSEN, P. (1978), « A contingency Framework for Management Accounting Systems Research », *Accounting, Organizations and Society* Vol.3, N°1, pp.65-76
- WEGMANN G. (2000), « Les tableaux de bord stratégiques: une instrumentation du contrôle de gestion stratégique », *Communication 22^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*
- WILLIAMSON O. (1975), *Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications*, New York: The Free Press
- WILLIAMSON O. (1985), *The Economic Institution of Capitalism*, The Free Press, New York
- ZARIFIAN P. (1996a), *Travail et communication*, puf
- ZARIFIAN P. (1996b), « L'émergence de l'organisation par processus : à la recherche d'une difficile cohérence », in *Cohérence, Pertinence et évaluation, ECOSIP*, coordonné par P.Cohendet, J.H. Jacot, P.Lorino, Economica, pp.66-86

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE 4

1^{ERE} PARTIE : UNE BASE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE D'APPROCHE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 16

CHAPITRE 1 : UNE APPROCHE DES LIENS THEORIQUES ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 18

1- LES BASES D'ANALYSE DU LIEN ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES . 23

1.1. La problématique générale du lien transversalité-contrôle 25

1.1.1. Les concepts associés par le contrôle à la transversalité organisationnelle..... 25

1.1.2. Les signes de la transversalité dans les systèmes de contrôle 32

1.1.2.1. La décentralisation des objectifs et le partage des responsabilités..... 33

1.1.2.1.1. Transversalité et partage du pouvoir 33

1.1.2.1.2. Transversalité, décentralisation des objectifs et convergence des buts..... 35

1.1.2.2. La transversalité, les mécanismes de coordination et les jeux d'acteurs..... 37

1.1.2.2.1. Les interdépendances, signes de la transversalité..... 38

1.1.2.2.2 Les jeux d'acteurs et le rôle du contrôleur de gestion au cœur des systèmes de contrôle..... 41

1.2. Le système budgétaire et les images de la transversalité 44

1.2.1. Les hypothèses budgétaires comme signes de la cohésion organisationnelle 45

1.2.1.1. L'hypothèse de la cohésion comptable et fonctionnaliste..... 45

1.2.1.1.1. L'hypothèse comptable 45

1.2.1.1.2. L'hypothèse fonctionnaliste 46

1.2.1.2. L'hypothèse instrumentale : les budgets comme modèle de diagnostic..... 47

1.2.1.2.1. Le budget, outil de prévision..... 49

1.2.1.2.2. Le budget, outil de repérage des variations 50

1.2.1.3. L'hypothèse de la cohésion comportementale et stratégique..... 51

1.2.1.3.1. Les budgets, vecteurs hypothétiques de la participation..... 51

1.2.1.3.2. Les budgets, vecteurs hypothétiques de l'interactivité 52

1.2.2. Les systèmes budgétaires en question..... 55

1.2.2.1. Les effets des pratiques de mise en œuvre..... 55

1.2.2.2. Les effets de la contingence 57

2- L'HYPOTHESE D'ADAPTABILITE DES SYSTEMES BUDGETAIRES A LA TRANSVERSALITE DU CONTRÔLE 63

2.1. Les liens potentiels entre modélisations comptables basées sur les activités et les processus et systèmes budgétaires 63

2.1.1. Les bases d'un management et d'un contrôle fondé sur les activités et les processus 64

2.1.1.1. Le rôle et la maîtrise des interactions 64

2.1.1.1.1. L'éclairage par le courant institutionnaliste 64

2.1.1.1.2. Le modèle d'interaction de l'IMP	66
2.1.1.2. Les approches orientées activités : ABC-ABM	67
2.1.1.2.1. La transversalité, base de l'ABC	67
2.1.1.2.2. L'ancrage de l'ABM dans la stratégie et la transversalité	68
2.1.1.3. Cartographie d'activités et représentation des responsabilités.....	70
2.1.1.3.1. L'établissement de la cartographie d'activités : entre objectivité et subjectivité de la représentation	70
2.1.1.3.2. La représentation et la séparabilité des responsabilités	71
2.1.2. Systèmes budgétaires et approches intégratives	72
2.1.2.1. Le rapprochement entre représentations de la performance	72
2.1.2.1.1. Tableau de bord prospectif et modélisation de la valeur : la prise en compte de la transversalité. 73	
2.1.2.1.1.1. Le tableau de bord prospectif : fondements et critiques.....	73
2.1.2.1.1.2. La valeur partenariale, l'EVA	74
2.1.2.1.2. Tableaux de bord prospectifs, EVA et budgets : cohérence du pilotage de la performance	76
2.1.2.2. Systèmes budgétaires et apprentissage organisationnel.....	77
2.2. Conclusion provisoire : les liens attendus entre transversalité et systèmes budgétaires	79
2.2.1. Coordination stratégique et transversalité des systèmes budgétaires	80
2.2.1.1. Représentation de la stratégie et transversalité des systèmes budgétaires	80
2.2.1.2 Renforcement de la coordination et transversalité des systèmes budgétaires	82
2.2.2. Transversalité des systèmes budgétaires et mise en cohésion procédurale de l'organisation	85
2.2.2.1. Transversalité des systèmes budgétaires et pertinence des informations associées	85
2.2.2.2. La transversalisation de la procédure budgétaire.....	88
CONCLUSION DU CHAPITRE 1 : UNE POSSIBLE REFLEXIVITE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES	92
CHAPITRE 2 : LE CHOIX D'UNE METHODOLOGIE D'APPROCHE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 94	
1- UNE DEMARCHE EXPLORATOIRE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES	102
1.1. L'approfondissement de l'approche des liens entre transversalité et procédures de contrôle : les enquêtes préliminaires.....	104
1.1.1. L'enquête par entretiens semi-directifs.....	104
1.1.1.1. La mise en œuvre des entretiens exploratoires	104
1.1.1.1.1. La légitimation de la méthode.....	105
1.1.1.1.2. Le choix des thèmes abordés au travers de l'enquête.....	106
1.1.1.2. La conduite et les traitements de l'enquête par entretiens	108
1.1.1.2.1. Le choix d'un recentrage sur les activités industrielles	109
1.1.1.2.2. Un traitement par analyse thématique	110
1.1.2. La pré-enquête par questionnaire.....	112
1.1.2.1. Le choix des thématiques de la pré-enquête	112
1.1.2.1.1. Les principes de construction du questionnaire de pré-enquête	112
1.1.2.2.2. Les principaux thèmes du questionnaire	114
1.1.2.2. Les caractéristiques de l'échantillon et le questionnaire de pré-enquête	115
1.1.2.2.1. L'échantillon de la pré-enquête.....	115
1.1.2.2.2. Le questionnaire de pré-enquête :	116

1.2 L'amorce d'une analyse approfondie des interactions associées aux systèmes budgétaires : l'étude de cas.....	119
1.2.1 La conduite et le déroulement de l'étude de cas	119
1.2.1.1 Les objectifs et les bases de l'étude de cas	120
1.2.1.2 La complémentarité de l'analyse des entretiens et de l'analyse de réseau social dans l'étude de cas....	123
1.2.2 La mise en œuvre de l'analyse de réseau social.....	126
1.2.2.1 Les étapes préalables à l'analyse : choix d'un périmètre de réseau et questionnaire sociométrique.....	126
1.2.2.2 De l'établissement des matrices d'adjacences aux mesures sociométriques.....	130
2- LES FONDEMENTS ET L'INTERET D'UNE ENQUETE ETENDUE PAR QUESTIONNAIRE.....	134
2.1. Une démarche complémentaire des études qualitatives	135
2.1.1- La base méthodologique de l'enquête étendue.....	136
2.1.1.1. L'enquête par questionnaire comme recueil d'informations complémentaires.....	136
2.1.1.2. L'élaboration du questionnaire.....	136
2.1.2. Le processus d'élaboration du questionnaire.....	138
2.1.2.1. Le pré-test et la validité du questionnaire.....	138
2.1.2.2. L'échantillon des entreprises enquêtées	139
2.2- L'opérationnalisation des propositions de recherche.....	139
2.2.1. De la définition des variables à l'architecture générale du questionnaire	140
2.2.2. Des propositions de recherche à la formulation des questions.....	144
2.2.2.1. L'organisation, la transversalité, et les instruments liés au contrôle gestion	145
2.2.2.2. Les systèmes budgétaires : découpages, utilisation, transversalité	148
2.2.2.3. Les interactions et les relations dans l'entreprise :	156
CONCLUSION DU CHAPITRE 2 : LA COMPLEMENTARITE DES METHODES.....	161
2^{EME} PARTIE : L'INTERPRETATION DES RESULTATS : REALITES ET LIMITES DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES	163
CHAPITRE 3 : LA RECONNAISSANCE DU PROBLEME DE LA TRANSVERSALITE DANS LES SYSTEMES BUDGETAIRES PAR L'ETUDE EXPLORATOIRE	164
1- UNE RECONNAISSANCE INITIALE DU LIEN ENTRE TRANSVERSALITÉ ET CONTRÔLE DE GESTION.....	166
1.1. Les signes de reconnaissance du problème de la transversalité dans le contrôle et les systèmes budgétaires comme enseignement principal de l'enquête par entretien.....	166
1.1.1 L'émergence du thème de la transversalité dans les organisations	166
1.1.1.1 Le découpage en activités et processus	166
1.1.1.2. La conception des moyens de coordination dans les entreprises	170
1.1.2. L'émergence d'aspects évolutifs dans la conception des systèmes de contrôle.....	172
1.1.2.1 Une volonté d'évolution des systèmes de mesure de la performance.....	172
1.1.2.2. Un instrument de suivi de la performance omniprésent : le budget.....	175
1.2. Les signes d'une pratique de la transversalité dans le contrôle et les systèmes budgétaires comme enseignement de la pré-enquête par questionnaire	177
1.2.1. Les pratiques instrumentales associées au contrôle de gestion : caractéristiques générales.....	177
1.2.2. La structure déclarée des entreprises	179
1.2.3. L'analyse de la satisfaction des utilisateurs	181

2. UN CAS DE RECONNAISSANCE DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES	184
2.1. Les signes d'une harmonisation entre transversalité organisationnelle et découpages budgétaires dans le cas de l'entreprise « Sabaté-Diosos »	185
2.1.1. Le sens des découpages par métiers et processus dans l'organisation	185
2.1.1.1. Présentation synthétique de l'entreprise étudiée.....	185
2.1.1.2. L'identification des métiers de l'entreprise	187
2.1.2. La perception des complémentarités entre mécanismes de coordination et procédure budgétaire, dans le cas étudié.....	190
2.1.2.1. L'adéquation entre systèmes budgétaires et découpages organisationnels	190
2.1.2.1.1. Maillage budgétaire et choix de l'information comptable et financière dans le cas de l'entreprise Sabaté-Diosos	191
2.1.2.1.2. La combinaison des approches « top-down » et « bottom-up » dans le processus budgétaire.....	194
2.1.2.2. L'ajustement mutuel et le déploiement des objectifs et de la stratégie dans l'entreprise Sabaté-Diosos	197
2.1.2.2.1. Les ajustements mutuels et les systèmes budgétaires formels chez Sabaté-Diosos.....	197
2.1.2.2.2. Les ajustements mutuels vecteurs de la décentralisation des objectifs	198
2.2. Les signes d'une harmonisation entre interactions opérationnelles et représentations financières dans le cas de l'entreprise Sabaté-Diosos : résultats d'une analyse de réseau	199
2.2.1. L'analyse de la connexité des acteurs : les calculs de centralité	201
2.2.1.1. Acteurs centraux et acteurs relais dans le processus budgétaire : le rôle du contrôleur de gestion et du directeur de production.....	203
2.2.1.2. Des acteurs de plus en plus impliqués dans le processus budgétaire	209
2.2.2. La création de cohésion et les relations informelles dans la procédure budgétaire	212
2.2.2.1. Une augmentation de la cohésion dans le processus budgétaire.....	213
2.2.2.2. L'identification de sous-groupes cohésifs associés à la procédure budgétaire	218
CONCLUSION DU CHAPITRE 3 : VERS UNE AFFIRMATION DES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES	224

CHAPITRE 4 : LES ENSEIGNEMENTS DE L'ENQUETE PAR QUESTIONNAIRE SUR LES LIENS ENTRE TRANSVERSALITE ET SYSTEMES BUDGETAIRES 225

1- LA DIVERSITE ET LA COMPLEMENTARITE DES DECOUPAGES ORGANISATIONNELS ET BUDGETAIRES	228
1.1. Les signes de la transversalisation des structures formelles	228
1.1.1. Le degré de transversalité des organisations.....	229
1.1.2. La réduction du nombre de niveaux hiérarchiques	229
1.1.3. La coexistence entre découpages fonctionnels et découpages transversaux	231
1.2. La cohérence entre découpages organisationnels et maillages budgétaires	235
1.2.1. La coexistence entre systèmes budgétaires classiques et systèmes budgétaires transversaux dans l'organisation.....	235
1.2.2. L'ancrage de certains maillages budgétaires dans la transversalité	237
1.2.3. Le lien entre découpage organisationnel et maillage budgétaire.....	239
1.3. La reconnaissance de l'intérêt du maillage transversal	241
1.3.1. Le lien entre transversalité des budgets et déclinaison de la stratégie.....	242

1.3.2. L'interprétation des contre-exemples	245
2- DUALITES ET COMPLEMENTARITES PERCUES DANS LA PREPARATION ET L'UTILISATION DES DEUX TYPES DE BUDGETS	250
2.1. <i>Les perceptions relatives à la participation et à l'exercice des responsabilités associés aux systèmes budgétaires</i>	251
2.1.1. Les perceptions associées à la participation aux systèmes budgétaires.....	251
2.1.2. Les perceptions associées à l'exercice et au contrôle des responsabilités dans la procédure budgétaire	255
2.2. <i>Les perceptions relatives à la fréquence et à l'intensité de contrôle et de révision associées à chaque type de budget</i>	263
2.2.1. Le choix des périodicités de référence en matière budgétaire.....	263
2.2.2. Les périodicités de correction et de définition d'invariances.....	267
2.3. <i>Les perceptions relatives aux liens entre formel, informel et transversalité dans les deux types de budgets</i>	270
2.3.1. Les signes formels de la volonté de transversalité.....	271
2.3.2. Les signes informels de la volonté de transversalité	274
CONCLUSION DU CHAPITRE 4 : L'EMERGENCE DES LOGIQUES DUALES D'UTILISATION DES SYSTEMES BUDGETAIRES	282
CONCLUSION GENERALE	284
ANNEXES	290
LISTE DES FIGURES, TABLEAUX ET ENCADRES	319
BIBLIOGRAPHIE	324
TABLE DES MATIERES	337