

L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière

Isabelle Miroir Miroir-Lair

▶ **To cite this version:**

Isabelle Miroir Miroir-Lair. L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière. Gestion et management. Conservatoire national des arts et metiers - CNAM, 2012. Français. NNT : 2012CNAM0810 . tel-00736509

HAL Id: tel-00736509
https://theses.hal.science/tel-00736509

Submitted on 28 Sep 2012

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.

le cnam

ÉCOLE DOCTORALE « Abbé Grégoire »

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Sciences de l'Action (LIRSA) EA 4603

THÈSE présentée par :

Isabelle MIROIR-LAIR

soutenue le : **13 Juillet 2012**

pour obtenir le grade de : **Docteur du Conservatoire National des Arts et Métiers**

Discipline/ Spécialité : Sciences de Gestion

L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière

THÈSE dirigée par :

FIMBEL Eric	Professeur à Reims Management School, HDR

RAPPORTEURS :

AUTISSIER David	Maître de conférences, HDR, IAE Gustave Eiffel, IRG, Université de Paris-Est Créteil
PHANUEL Dominique	Maître de conférences, HDR, IAE d'Orléans, Faculté DEG

JURY :

AUTISSIER david	Maître de conférences HDR, IAE Gustave Eiffel, IRG, Université de Paris-Est Créteil
FIMBEL Eric	Professeur à Reims Management School, HDR
PESQUEUX Yvon	Professeur au Conservatoire National des Arts et Métiers
PHANUEL Dominique	Maître de conférences, HDR, IAE d'Orléans, Faculté DEG

Le Conservatoire national des arts et métiers n’entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

A Romain, Camille
et François-Benjamin

Remerciements

Mes remerciements s’adressent en premier lieu au Professeur Eric Fimbel, mon directeur de recherche, pour ses précieux conseils, son soutien et ses encouragements qui m’ont permis de terminer cette thèse.

Je remercie Messieurs David Autissier et Dominique Phanuel d’avoir accepté d’être les rapporteurs de ce travail ainsi que le Professeur Yvon Pesqueux pour sa participation au jury de thèse et pour m’avoir accueilli dans son laboratoire au Cnam.

Mes collègues de RMS sont aussi remerciés pour m’avoir accompagnée et soutenue tout au long de ce travail et parmi eux, plus particulièrement Bénédicte, Caroline et Molka, qui ont pris le temps de travailler avec moi, Anton, Isabelle, Maria, Safwan, Rachel, Redouane, pour leur conseil ou leur minutieuse relecture. Je suis particulièrement reconnaissante à Imen qui m’a si gentiment soutenue et encouragée.

J’adresse un grand merci à Claude pour toute son aide et son gentil soutien.

La présence et les conseils continus et éclairés de Tawhid ont été précieux et je le remercie.
Mes remerciements s’adressent également à Sébastien pour ses remarques et son soutien.

Ma famille, mes enfants et mes amis Sophie et Philippe, ainsi que Frédéric sont remerciés pour m’avoir accompagnée tout au long de ce moment de vie.

Résumé

L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière

Le budget a été étudié sur ses rôles de gestion interne. Aujourd'hui plusieurs travaux (Elkholm & Wallin, 2000, Sponem 2004) observent que le budget participe à une production d'information vers l'extérieur. Depuis 2005, les normes IFRS présentent une information anticipatrice, destinée à l'investisseur (Casta, 2003). Elles obligent l'entreprise à être transparente sur ses perspectives et à promouvoir les informations prévisionnelles. Mais peu d'études dans la littérature associent les outils de gestion avec les IFRS et la communication externe. Partant de la théorie de la contingence, Sponem, 2004, observe que l'adaptation du budget au contexte transite par une modification de ses pratiques.

De ce constat nous établissons notre problématique de recherche : l'utilisation des budgets dans la communication financière est-elle à l'origine de nouvelles pratiques ?
C'est l'utilisation du budget qui diffère d'une entreprise à l'autre et peut lui conférer des rôles différents (Simons, 1990). Cette thèse a pour objet, d'une part, de décrire les pratiques du budget quand l'outil est utilisé dans un rôle de communication financière, et d'autre part, d'observer si, dans ce cadre-là, il conserve ses fonctions de gestion interne de l'organisation.

Au travers d'une enquête qualitative menée auprès de dix-huit groupes français, puis d'une enquête quantitative auprès de 53 sociétés du SBF 250, nous avons étudié les principales caractéristiques du budget dans un rôle de communication financière.

Nous avons montré que les pratiques du processus budgétaire étaient modifiées par la nécessité de rendre compte de cette nouvelle fonction du budget, au regard notamment de l'implication des acteurs, du rapprochement de la comptabilité de gestion et des IFRS et de l'importance des re-prévisions.

Mots clés : budget, IFRS, communication financière, théorie contingente et théorie néo-institutionnelle.

Astract

The evolution of the practice of the budget, when used as a financial disclosure's device

The purpose of this thesis is, on one hand, to describe the budgeting practices when the budget is used in a role of financial disclosure, and on the other hand, to observe if, in this case, it maintains its functions of internal management of the organization.

Through a qualitative survey of eighteen French groups, and then through a quantitative survey of 53 firms of the SBF 250, we studied the main characteristics of the budget in a role of financial disclosure.

We showed that the practices of the budget process were modified by the need to report this new function, particularly with regard to the attention of the actors, the link between management accounting and the IFRS and the primacy of the forecasts.

Keywords: budget, IFRS, financial disclosure, the contingent theory and neo-institutional theory.

Table des matières

Remerciements…… 5

Résumé en français……... 6

Résumé en anglais.……... 7

Table des matières……..... 8

Liste des tableaux et graphiques…….. 13

INTRODUCTION…….. 15

Présentation du plan de la thèse…….. 24

Première Partie : les rôles et pratiques budgétaires……... 25

CHAPITRE 1 : LES ROLES DES BUDGETS……. 26

Section 1 : l'évolution des rôles dans la littérature……. 27

1.1 Le modèle Taylor-Fayol …….. 27
- 1.1.1 Hypothèses classiques……27
- 1.1.2 Les influences classiques sur le budget…… 29
- 1.1.3 Critiques du modèle…….. 30
- 1.1.4 Conclusion.…… 30

1.2 Théorie béhavioriste et rôles des budgets…… 31
- 1.2.1 L'étude d'Argyris……. 31
- 1.2.2 Le « jeu » des acteurs…… 34

1.3 Les travaux d'Hopwood……... 36
- 1.3.1 Conclusion ….……39

1.4 L'étude d'Otley et ses implications……...39

1.5 Les rôles spécifiques au contexte……. 41

Conclusion Section 1 ……. 44

Section 2 : deux rôles plus spécifiques : pouvoir et communication ……. 45

2.1 Le budget comme source de pouvoir…….45
- 2.1.1 Approche marxiste……45
- 2.1.2 Approche foucaldienne…….....46
- 2.1.3 Approche sociologique……47
- 2.1.4 Conclusion…… 50

2.2 Budget et communication …… 50
- 2.2.1 Conclusion…… 52

2.3 Le budget, outil de contrôle intra-groupe……..53

Conclusion Section 2…….. 55

Conclusion du Chapitre 1…… 56

CHAPITRE 2 : LES EVOLUTIONS DU CONTEXTE COMPTABLE ET FINANCIER…… 57

Section 1 : la gouvernance ……. 57

1.1 Le modèle actionnarial…….. 59
1.1.1 Le passage au capitalisme financier…….. 59
1.1.2 Le contrôle par les actionnaires……. 60
1.1.3 L'information et la théorie de l'agence……. 62
1.1.4 Conclusion…… 64
1.2 La communication externe…… 65
1.2.1 Le changement dans la communication…… 65
1.2.2 Les différentes formes de communication…… 65
1.2.3 Les conditions de la communication volontaire…… 66
1.2.4 La communication volontaire et le budget…… 68
1.2.5 La communication obligatoire…….. 69
1.2.6 Conclusion…… 69

Conclusion Section 1…….. 70

Section 2 : les nouvelles réglementations……71
2.1 La législation et l'information prévisionnelle……... 71
2.1.1 La loi sur la Sécurité Financière…….. 73
2.1.2 La Directive Transparence……74
2.1.3 Conclusion ...…… 75
2.2 Les normes IAS/IFRS …….. 76
2.2.1 La Juste Valeur…… 77
2.2.2 L'information sectorielle……. 78
2.2.3 Conclusion...…… 80

Conclusion Section 2...……81

Conclusion du Chapitre 2..……. 82

Deuxième Partie : Pratiques budgétaires spécifiques……. 88

CHAPITRE 3 : LES UTILISATIONS DES BUDGETS…… 89

Section 1 : analyse des pratiques……89

1.1 Qu'est-ce qu'une pratique ? …… 89
1.2 Plusieurs catégorisations des pratiques…… 91
1.2.1 Les budgets serrés/souples…… 92
1.2.2 Les contrôles administratif et interpersonnel…… 95

Conclusion Section 1…….. 98

Section 2 : le modèle de Simons……. 99
2.1 La relation avec le contexte organisationnel……99
2.1.1 Le contrôle diagnostique-interactif…….. 101
2.1.2 Les critiques du modèle…… 103
2.2 Le budget selon le modèle de Simons.…… 104
2.2.1 Le budget diagnostique…… 107
2.2.2 Le contrôle diagnostique est-il la réponse ? …… 108
2.2.3 Une forme alternative.…….. 109

2.2.4 Les déterminants du modèle de Simons……. 100

Conclusion Section 2…….. 103

Conclusion du Chapitre 3……104

CHAPITRE 4 : LES THEORIES EXPLICATIVES……. 110

Section 1 : la théorie de la contingence……...110

1.1 Les facteurs dominants……. 111
1.2 Les critiques de la théorie……. 114
1.3 La contingence et les systèmes de contrôle…….. 115
1.3.1 Les facteurs de contingence…….. 116
1.3.2 Les autres facteurs d'influence……. 121

Conclusion Section 1…….. 128

Section 2 : la théorie néo-institutionnelle……129

2.1 Institutions et pouvoir……130
2.2 Théorie néo-institutionnelle et budget…….. 132

Conclusion Section 2…….. 134

Conclusion du Chapitre 4……135

CHAPITRE 5 : LE CADRE METHODOLOGIQUE…… 137

Section 1 : la démarche du chercheur……. 137
1.1 Le positionnement……137
1.2 La préparation de l'enquête exploratoire…….. 140
1.3 L'enquête exploratoire : généralités……. 142
1.4 L'enquête confirmatoire…… 145

Conclusion Section 1…….. 147

Section 2 : la construction du questionnaire…….. 148

2.1 Les rôles des budgets…… 148
2.2 L'implication des managers…….. 149
2.3 Le lien avec les IFRS…… 151
2.4 Le découpage en centres de responsabilité……152
2.5 Le plan à moyen terme…….. 153
2.6 La nature et la difficulté des objectifs……... 153
2.7 L'influence des acteurs sur la définition des objectifs……..... 156
2.8 L'utilisation de l'information…… 157
2.9 La nature des indicateurs…….. 158
2.10 Les utilisateurs de l'information……..159
2.11 Les re-prévisions……. 159
2.12 Les alertes au résultat…….. 160
2.13 Le style de gestion du groupe……. 161
2.14 La stratégie……. 162

Conclusion du Chapitre 5……164

Troisième Partie : Analyse et discussion……. 165

CHAPITRE 6 : LES RESULTATS DES ENQUETES…….. 166

Section 1 : L'analyse qualitative des entretiens…….. 166

1.1 L'implication des managers…….. 166
1.2 Le découpage budgétaire…….. 169
1.3 La revue du plan…… 170
1.4 La nature des indicateurs…….. 173
1.5 Les caractéristiques des objectifs…….. 174
1.6 Les ré-estimations……..176
1.7 L'évaluation des résultats et les incitations……...178
1.8 Le découplage……179

Conclusion Section 1…….. 181

Section 2 : l'enquête quantitative…… 183

2.1 L'analyse descriptive des réponses……... 183
2.1.1 Le rôle des budgets…… 183
2.1.2 L'implication des managers……... 186
2.1.3 Le découpage budgétaire……190
2.1.4 La revue du plan……192
2.1.5 La nature des indicateurs……193
2.1.6 Les caractéristiques des objectifs……... 197
2.1.7 Les re-prévisions…… 201
2.1.8 L'évaluation des performances…….... 202

Conclusion Section 2…….. 205

Conclusion du Chapitre 6…… 206

CHAPITRE 7 : L'ANALYSE DES RESULTATS…… 207

Section 1 : Le budget dans la communication financière……207

1.1 Les critères de validité et de fiabilité…… 207
1.1.1 La validité du construit…… 207
1.1.2 La fiabilité et la validité de l'instrument de mesure…… 211
1.1.3 La présentation du modèle d'analyse…… 214
1.1.4 La validité interne de la recherche…… 215
1.1.5 La fiabilité de la recherche…… 216
1.1.6 La validité externe de la recherche…… 216
1.2 Le budget dans la communication financière……216
1.2.1 Le budget a-t-il un rôle dans la communication externe ? …….. 216
1.2.2 Deux formes de budget dans les entreprises cotées ? …….. 218

Conclusion Section 1…….. 227

Section 2 : les caractéristiques des budgets…… 230

2.1 Les résultats…….. 230
2.1.1 Un budget mère/fille ? …… 230
2.1.2 Un budget avec ou sans les IFRS ? …… 234
2.1.3 Conclusion…….. 237

2.2 Les facteurs d'influence……...… 238
2.2.1 Conclusion…….. 242
2.3 Discussion…… 243
2.3.1 Un processus en trois temps…… 243
2.3.2 L'implication des acteurs…… 244
2.3.3 L'intégration des IFRS…… 246
2.3.4 La notion de découplage……. 247
Conclusion du Chapitre 7…….. 249
CONCLUSION GENERALE…….. 250
Bibliographie …….. 258
Annexes……. 273

Liste des tableaux et graphiques

Tableau 1-1 : rôles des budgets 43

Tableau 3-1 : typologie de Burchell et al., 1980 92

Tableau 3-2 : grille d'analyse des systèmes de contrôle et les deux idéaux-types Ponssard & Saulpic, 2008 100

Tableau 3-3 : Contrôle budgétaire diagnostique-interactif d'après Simons 1990. 106

Tableau 5-1 : enquête exploratoire : sociétés interviewées 143

Tableau 5-2 : enquête exploratoire : Thèmes des entretiens 144

Tableau 5-3 : approche comparative des principaux rôles des budgets 148

Tableau 5-4 : utilisation du cadre de Simons et présentation de la forme diagnostique 164

Graphique 6-1 : Rôles du budget : résultats 184

Tableau 6-1 : les données budgétaires et les acteurs 185

Graphique 6-2 : l'implication des managers 187

Tableau 6-2 : Réponses comparées Enquête de Sponem, 2004/notre enquête 187

Tableau 6-3 : Réponses Enquête de Sponem, 2004, selon la taille de l'entreprise 188

Tableau 6-4 : Implication des différentes fonctions : Fortin et al., 1999 188

Tableau 6-5 : utilisation IAS 14 selon Nichols et Street, 2007, p.64 190

Tableau 6-6 : le découpage interne et l'information sectorielle 191

Tableau 6-7 : articulation plan-budget, Sponem, 2004, p.138 192

Tableau 6-8 : le plan moyen terme 192

Tableau 6-9 : les indicateurs budgétaires : enquête Fortin et al., 1999 194

Tableau 6-10 : nature des engagements dans le cadre du budget – Sponem, 2004 194

Tableau 6-11 : lien entre le budget et la communauté financière 195

Tableau 6-12 : utilisation de l'information budgétaire 195

Tableau 6-13 : la nature des indicateurs budgétaires 196

Graphique 6.3- définition des objectifs 197

Tableau 6-14 : définition des objectifs – Fortin et al., 1999 197

Graphique 6-4 : mode de décision des objectifs budgétaires – Sponem, 2004 198

Tableau 6-15 : lien objectifs et standards externes 198

Tableau 6-16 : difficulté des objectifs 199

Tableau 6-17 : atteinte des objectifs budgétaires : évaluation ex-post–Sponem, 2004 199
Tableau 6-18 : communication de profit warning 200
Tableau 6-19 : les re-prévisions 201
Tableau 6-20 : les révisions du budget – Sponem, 2004 201
Tableau 6-21 : évaluation par rapport au budget et primes 203
Tableau 6-22 : objectifs budgétaires et évaluation de la performance–Sponem, 2004 203
Tableau 6-23 : objectifs budgétaires et évaluation de la performance – Fortin et al., 1999 203
Tableau 7-1 : matrice des composantes après rotation/ACP à 23 items 212
Tableau 7-2 : classification sur le rôle du budget 219
Tableau 7-3 : influence des acteurs et données budgétaires 219
Tableau 7-4 : couplage des indicateurs 220
Tableau 7-5 : appropriation des IFRS 220
Tableau 7-6 : l'évaluation par le budget 221
Tableau 7-7 : approche comparative et évaluation par le budget 221
Tableau 7-8 : implication des acteurs 222
Tableau 7-9 : implication de la Direction générale 223
Tableau 7-10 : implication des contrôleurs 223
Tableau 7-11 : l'utilisation des re-prévisions 224
Tableau 7-12 : les caractéristiques des objectifs 224
Tableau 7-13 : orientation donnée au budget 225
Tableau 7-14 : approche comparative sur l'orientation des données du budget 225
Tableau 7-15 : approche comparative sur les IFRS et la comptabilité de gestion 226
Tableau 7-16 : récapitulation des résultats sur le budget et le rôle de communication 227
Tableau 7-17 : classification sur la nature de l'entité 230
Graphe 7-1 : positionnement des sociétés mère et fille 231
Tableau 7-18 : nouvelle classification sur le rôle de communication 233
Graphe 7-2 : Positionnement des entreprises en deux groupes séparés 235
Tableau 7-19 : classification sur l'utilisation des IFRS 236
Tableau 7-20 : les styles de gestion 239

INTRODUCTION

Qui doit avoir le pouvoir de réglementer la normalisation comptable ? « *La profession ou les pouvoirs publics ? Ou, encore, un organisme censé être indépendant et de la profession et des pouvoirs publics tel l'IASB ?* » C'est la question que posent Burlaud et Colasse, 2011, p.122. Les auteurs en critiquant l'IASB ou, plus précisément, sa légitimité, ont attiré les commentaires de Gélard et Pigé[1], d'une part, et de Danjou et Walton[2], d'autre part, et créé un « *petit buzz* », selon leur propre expression. « *La comptabilité ou, plus précisément, la production d'information financière a besoin d'être normalisée. Il s'agit d'un ''bien commun'' ayant de très fortes externalités* ». La question qui se pose alors est bien : qui doit normaliser et surtout pour rendre compte à qui ? L'IASB a une réponse : la primauté de l'information revient à l'investisseur. Mais au regard des commentaires des uns et des autres sur le sujet, il apparaît que le consensus n'est toujours pas établi. La neutralité comptable est-elle un mythe ? Et le destinataire de l'information influence-t-il sa production ? C'est autour de cette question que se situe la problématique de notre thèse.

Le budget est apparu à l'aube du contrôle de gestion et a évolué avec la discipline. Outil classique et prépondérant, il a suscité beaucoup d'intérêt, ce qui explique l'abondante littérature qui lui est dédiée. Pour Berland, 1999a, un certain contexte économique et idéologique a favorisé le développement plus particulier du contrôle budgétaire. Cet outil est source de pouvoir pour une certaine catégorie professionnelle car il permet d'exercer un contrôle strict et donc une pression sur le travail des employés (Hopper et Armstrong, 1991). Le budget est ainsi un dispositif utile pour représenter les intérêts en jeu dans les processus politiques ; il tend à rationaliser les systèmes d'organisation pour « *maintenir les relations de pouvoir existantes* » (Covaleski et Dirsmith, 1986). Pour Berland, 1999b, le budget s'est développé non seulement parce qu'il confère ou maintient le pouvoir de la coalition dominante mais aussi parce qu'il représente « *un nouveau mode de contrôle social* »[3]. Les nouvelles aspirations de l'homme au travail sont portées par l'outil budgétaire. Le découpage de l'entreprise en centres autonomes, la responsabilisation des

[1] Gélard G et Pigé B, 2011, *Normalisation comptable internationale et légitimité*, commentaires sur « normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », Comptabilité, Contrôle, Audit, 17, vol. 3
[2] Danjou P et Walton P, 2011, *La légitimité du normalisateur comptable international*, commentaires sur « normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », Comptabilité, Contrôle, Audit, 17, vol. 3
[3] Berland, 1999, p. 91

managers et la coordination par les résultats sont rendus possibles grâce à la déclinaison des objectifs et aux standards de performance véhiculées au travers des prévisions.

L'outil budgétaire présente non seulement des fonctions politiques et sociales, mais il a aussi été étudié au travers de ses aspects techniques et managériaux. Il apparaît comme un outil central en contrôle de gestion car il présente « *une synthèse du pilotage de l'entreprise* » (Bouquin, 2010, p. 432). Dans une vision classique, en focalisant l'attention des acteurs sur l'atteinte des objectifs, le budget facilite la convergence des buts et ainsi améliore l'efficacité de l'organisation et la consommation des ressources (Anthony 1965, cité par Bouquin, 2010, p. 106, 119-120). Mais le budget va développer d'autres rôles. Berland, dans le cadre de sa thèse, a établi en 1999 un état des lieux des travaux sur les fonctions du contrôle budgétaire. Il fait ressortir des rôles nombreux, variés et même parfois différents d'un auteur à l'autre, et qui vont servir des finalités diverses : planifier, évaluer, prévoir, coordonner, motiver et communiquer sont des fonctions fréquemment évoquées. Cette abondance et cette diversité des rôles des budgets ont été expliquées par le caractère contingent de l'outil. Le budget présente certains rôles en fonction du contexte qui l'environne. Les caractéristiques du système budgétaire dépendent des circonstances dans lesquelles il s'insère. L'outil ne sait pas répondre à toutes les demandes de gestion d'une manière simultanée, mais est modulable : il n'existe pas une utilisation universelle des budgets, mais une utilisation adaptée au contexte. Certains chercheurs voient même que le budget est porteur de fonctions contradictoires, qui ne peuvent donc pas être mobilisées en même temps : planifier et motiver, ou motiver et évaluer ainsi que planifier et évaluer sont opposés (Barett et Fraser, 1977).

Cependant le contrôle budgétaire a été essentiellement abordé comme outil de gestion interne, centré sur les notions d'efficacité et d'efficience. Pour autant la littérature sur la théorie de l'agence et sur le gouvernement d'entreprise nous renseigne d'une part sur le pouvoir d'influence d'acteurs externes et d'autre part sur leur besoin et donc leur demande d'information. Pour Bouquin, 2010, les propriétaires de l'organisation veulent suivre et orienter les actions menées dans l'organisation pour s'assurer qu'elles servent bien leurs intérêts. « *Les budgets seraient ainsi l'expression d'une proposition de création et de répartition de valeur entre les parties prenantes du business model de l'entreprise […] Un*

quasi-contrat qui instaurerait une logique faite pour plaire à l'actionnaire. ». Aujourd'hui plusieurs travaux (Elkholm et Wallin, 2000, Gignon-Marconnet, 2003, Sponem 2004, Germain, 2005) observent que le budget participe à une production d'information vers l'extérieur et qu'il remplit un rôle de communication vis-à-vis des actionnaires. Sponem, 2002, en étudiant les pratiques budgétaires définit quatre familles de rôles, dont le budget actionnarial (utilisé pour communiquer avec les actionnaires). L'auteur constate cette nouvelle fonction, mais ne l'aborde qu'à titre exploratoire et n'en détaille pas son fonctionnement.

Ces rôles budgétaires, contextualisés, nombreux, parfois contradictoires sont mis en œuvre au travers des utilisations qui sont faîtes des budgets, c'est-à-dire au travers des pratiques de l'outil. Celles-ci ont déjà été abordées dans la littérature. Elles apparaissent comme liées soit aux rôles qu'est censé remplir l'outil (Sponem, 2004, 2006), soit aux formes de contrôle exercé.

Anthony, le premier, a considéré qu'il existait deux modèles opposés de contrôle : l'un serré, l'autre souple (Van der Stede, 2001). Le dispositif est dit serré quand il donne l'assurance que les acteurs vont agir selon les souhaits de l'organisation (Merchant, 1998) ou quand la performance des managers est jugée au travers de l'atteinte des objectifs budgétaires (Anthony et Govindarajan, 2007). Plusieurs recherches se sont focalisées sur cette notion de contrôle serré et certains auteurs (Merchant 1981, Bruns et Waterhouse, 1975) ont détaillé les attributs du budget dans cette configuration.

La typologie de Goold et Campbell, 1987c, analyse, dans une étude réalisée en Grande Bretagne, le style de management de la société mère vis-à-vis de ses filiales et le mode de contrôle que cela induit. Les résultats de cette étude ont été complétés par les travaux de Berland, 1999b, qui établit un lien entre le style de gestion du groupe et l'usage qui est fait des budgets. Pour l'auteur, un mode de contrôle strict et financier donne de l'importance au dispositif budgétaire et à son suivi rigoureux.

Simons, 1995, lui, s'est surtout intéressé au rôle du management dans le contrôle et en a dégagé deux modèles principaux : l'un centré sur le suivi des résultats par rapport à un objectif – le contrôle diagnostique – et l'autre basé sur une implication forte de la direction dans les activités des *business units* – le contrôle interactif. Le terme même de

contrôle de gestion s'apparente à la définition du contrôle diagnostique qui figure le principe du management par exception. Il est celui à qui la littérature fait le plus référence et il est aussi le plus répandu.

Ces études ont permis de définir des relations entre le rôle du management, les modes de contrôle et la recherche de performance. Elles analysent l'influence de ces variables sur l'utilisation des outils de gestion et essentiellement du budget. Néanmoins elles sont toutes centrées sur l'organisation et son mode de fonctionnement et de gestion et sur l'impact des relations internes mais pas sur le rôle et l'influence des partenaires externes.

Le budget n'apparaît pas naturellement comme un vecteur d'information des partenaires externes car ce sont traditionnellement à la comptabilité générale et à son langage formalisé qu'est dévolu ce rôle. Or depuis 2005, des normes internationales, les IFRS sont utilisées pour la présentation des comptes des sociétés cotées dans l'Union Européenne et ont donné une nouvelle orientation à la culture comptable.

Beaucoup d'études portent sur les IFRS et sur l'information qu'elles produisent. Le changement de philosophie comptable et l'orientation vers les marchés financiers sont des thèmes récurrents. De fait, le cadre conceptuel de l'IASB indique clairement que le destinataire privilégié de l'information comptable est l'investisseur. Même si plusieurs utilisateurs de l'information sont prévus par les normalisateurs « *les utilisateurs les plus concernés par la reddition des comptes sont bien sûr les mandataires (apporteurs de capitaux actuels ou à venir)* » (Capron, 2006). En choisissant l'investisseur comme cible privilégiée de l'information comptable on introduit la communication financière dans les comptes. Or « *traditionnellement, les comptes expriment le passé de l'entreprise et la communication financière donne les perspectives d'avenir ou des indications pour mieux le prévoir […] Avec les IFRS, centrés sur la juste valeur, les sociétés intègreront automatiquement une information prédictive dans leurs comptes* » (Lopater et Frotiée, 2003). La juste valeur et sa possible estimation à partir des flux de trésorerie futurs obligent l'entreprise à être transparente sur ses perspectives et donnent de l'importance aux informations prévisionnelles. La valorisation de certains actifs et les tests de dépréciation basés sur des données futures peuvent être élaborés à partir du dispositif budgétaire. De la même façon, le découpage de l'information sectorielle ou pour

déterminer le périmètre des unités génératrices de trésorerie est à rapprocher du découpage en centres de responsabilité, pierre angulaire du contrôle de gestion et de ses outils. La littérature nous instruit sur la qualité de l'information donnée par les nouvelles normes – les notions de volatilité du résultat, la comparabilité des entreprises ou le volume conséquent d'information produite – ou sur le processus de mise en œuvre des normes et les difficultés rencontrées. Mais surtout le lien entre la comptabilité et la communication externe a été abordé et quelques études ont mentionné le rapprochement entre comptabilité en IFRS et gestion et plus spécifiquement le lien entre *reporting* interne et *reporting* externe. « *Notre étude confirme l'existence d'une contingence de la politique comptable des sociétés cotées étudiées dans le cadre du passage aux IFRS de leurs comptes consolidés […] 2/3 d'entre elles ont tiré avantages de ce passage pour renouveler leur politique comptable ou améliorer la présentation de leur bilan à des fins de communication financière.* » (Tort, 2007) Mais il y a peu de travaux dans la littérature qui associent les outils ou même les pratiques de gestion avec l'utilisation des IFRS.

La communication financière « *concerne essentiellement les sociétés cotées : il s'agit de la transmission par la société au marché (actionnaires, investisseurs potentiels, analystes, agences de notation) et plus généralement au grand public d'informations financières la concernant* » Vernimmen[4]

Il s'agit donc pour l'organisation de transmettre des données sur sa performance à des partenaires externes ou du moins à certains d'entre eux. « *Les actionnaires existants sont, de droit, les premiers destinataires de la communication financière.* » (Guimard, 2000). La communication financière est surtout réalisée par les sociétés cotées, c'est-à-dire par les organisations qui se refinancent sur le marché. Cette définition vient naturellement circonscrire notre champ d'investigation prioritairement à ce type de sociétés. En effet il existe un lien assez direct entre l'image de la société, sa valorisation par le marché et l'accès aux ressources financières ainsi que leur coût. Les entreprises cotées, dans un environnement concurrentiel, doivent informer régulièrement les investisseurs sur leur performance et leur stratégie afin de garder la confiance du marché. Pour Denis, 2008, les scandales du début du millénaire (Enron, Parmalat…) viennent justifier « *un exercice du*

[4] http://www.vernimmen.net/html/glossaire/definition_communication_financiere.html

corporate control toujours plus « extérieur » à l'entreprise et placé de fait entre les mains des acteurs de l'industrie financière ». Ceci signifie qu'au-delà d'une information obligatoire, les entreprises vont aussi développer leur communication dans une véritable démarche de « marketing financier. »

Au regard des obligations prévues par la loi, l'information de base est produite selon les normes IFRS et le processus budgétaire peut se trouver impliqué dans la production de certaines données prévisionnelles de ce langage comptable. De même certains règlements – Loi sur la Sécurité Financière, Directive Transparence ou Loi sur la prévention des difficultés des entreprises – vont encadrer la forme, voire le contenu, des données publiées. Les obligations vont notamment porter sur des estimations des risques encourus et des incertitudes sur la période à venir mais aussi sur des prévisions de résultat et même de données bilancielles. La loi peut aussi prévoir la fréquence de parution de certaines informations. Mais la législation n'est pas la seule à requérir de l'information prévisionnelle, « *les investisseurs étrangers, en particulier américains, et leur gestionnaires ont progressivement fait pression sur les sociétés françaises pour les inciter puis obliger à une information croissante sur leurs résultats futurs* », ce qui entraine une augmentation des *profit warning* depuis les années quatre-vingt-dix. (Léger, 2003, p. 248). La communication spontanée des entreprises cotées est issue d'une pression forte des marchés, d'un consensus de place ou d'une volonté de la société de promouvoir les données marquantes et positives de sa performance et de sa stratégie. Or ce qui intéresse le marché c'est le devenir de l'entreprise et donc les données prospectives plutôt que passées.

Si le budget remplit un rôle de communication vis-à-vis des actionnaires, il va participer à l'information en normes IFRS, produire des données trimestrielles selon la Directive Transparence mais aussi renseigner sur la performance ou la stratégie dans le cadre d'une communication spontanée de l'organisation. Dans cette configuration, le budget est orienté vers une fonction de re*porting* externe bien plus que de gestion interne. Pourtant c'est un outil au cœur du dispositif de management et de contrôle des entreprises. Pour Bouquin, 2010, p.432, il est « *l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année*

en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels. » Il est donc censé permettre la coordination des actions dans l'entreprise et l'orientation des individus vers la réalisation du plan et ainsi de la stratégie. Le budget répond à deux objectifs : premièrement c'est une technique de planification du programme d'action et de résolution des conflits d'intérêt entre les différentes coalitions, deuxièmement c'est un outil de contrôle pour s'assurer que les politiques sont mises en œuvre et qu'elles produisent les résultats prévus (Otley, 1977).

Doit-on penser qu'il existe simplement plusieurs rôles au budget et que si certains sont divergents, ils ne seront pas utilisés en même temps ? Chaque entreprise peut ainsi développer la fonction ou les fonctions – pourvu qu'elles soient compatibles – qui sont en phase avec sa stratégie. Ou doit-on penser à l'instar de Bouquin et Fiol, 2007, qu'une entreprise peut faire cohabiter différentes composantes du contrôle de gestion selon le niveau de décision auquel on se situe ? « *Au "sommet", le contrôle de gestion, instrument de gouvernance, a été occulté par la notion de création de valeur "actionnariale" […] A la base, l'approche processus a ancré le contrôle de gestion dans les opérations, le ramenant du même coup à ses outils, scindés entre les départements de comptabilité et ceux que les universités américaines nomment "OPIM" (Operations and Information Management), qui fédèrent déjà les utilisateurs des approches processus.* » Lambert et Sponem (2009) observent ainsi des contrôleurs de gestion opérationnels tiraillés entre « *les demandes parfois contradictoires de leurs deux clients distincts, la direction générale et le management local.* » Mais en s'attachant à la définition de Wildavsky[5], selon laquelle « *les budgets visent à allouer les ressources financières au travers de processus politiques pour servir les objectifs divergents des individus* », on peut aussi se demander si le budget n'est pas résolument tourné vers l'extérieur et qu'il a pour fonction d'allouer les ressources aux activités qui répondent le mieux aux attentes des actionnaires.

Si le budget remplit un rôle de communication vis-à-vis des actionnaires, et si celle-ci est établie selon les normes internationales, quel lien existe-t-il entre le processus prévisionnel et la production d'informations en IFRS ? Dans cette fonction, le budget est-il plus orienté vers la satisfaction des partenaires externes que des dirigeants ? Peut-il répondre simultanément à des demandes de gestion et à des attentes en termes de

[5] Wildavsky, 1975, cité par Otley, 1977 « Budgets are attempts to allocate financial resources through political processes to serve differing human purposes »

communication financière ? Est-il tourné vers la recherche d'efficience ou a-t-il un rôle plus politique ? En abordant le budget au travers de ses pratiques nous chercherons si la logique financière prédomine et modifie les modèles de gestion interne ou si budget et prévisions financières cohabitent car ils interviennent à des niveaux de décisions différents. Notre question de recherche sera la suivante :

l'utilisation du budget dans la communication financière est-elle à l'origine de nouvelles pratiques pour l'outil ?

Le traitement de notre question de recherche passe par une description des pratiques budgétaires en première partie, les spécificités des pratiques du budget orienté vers la communauté financière au regard des influences subies, dans une deuxième partie et l'explication et les raisons des différentes pratiques observées en troisième partie.

PRESENTATION DU PLAN DE LA THESE

Partie 1 : les rôles et pratiques budgétaires

Le budget, outil de gestion interne :
Rôles et pratiques : état des lieux
Que nous apporte la littérature ?

→

Le budget, dans un rôle de communication externe
Influence des IFRS, du marché financier et de la législation
Th de l'agence et notion de gouvernance

Chapitre 1 **Chapitre 2**

↓

Partie 2 : Pratiques budgétaires spécifiques

Les utilisations du budget :
Typologies existantes
Typologie de Simons et description des formes

→

Influence sur les pratiques et théories explicatives
Facteurs d'influence et définition des hypothèses

Méthodologie
et
Construction de la grille de lecture et du questionnaire

Chapitre 3 **Chapitre 4**

↓

Partie 3 : analyse et discussion

Analyse descriptives :
Présentation des résultats

Analyse et discussion
Spécificités du budget utilisé dans la communication

Chapitre 6 **Chapitre 7**

PREMIERE PARTIE

LES ROLES ET PRATIQUES BUDGETAIRES

Chapitre 1 : Les rôles des budgets

Le budget est né au début du XXème siècle mais s'est surtout développé après la deuxième guerre mondiale pour conquérir la majorité des entreprises. Le développement du contrôle budgétaire est dû au contexte économique mais aussi idéologique, les réflexions sur la place de l'homme dans l'organisation ont influencé le déploiement du budget (Berland, 1999b, Alcouffe et al., 2003). Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, l'engagement des managers dans les décisions et la coordination par les résultats ont donné un cadre d'action aux gestionnaires d'entité, sous contrôle de la direction. Depuis son introduction, le budget a conservé son intérêt grâce aux multiples rôles qu'il peut servir. Une étude de Berland et Chiapello, 2004, portant sur le contrôle budgétaire en France montre qu'il remplit des missions différentes en fonction de l'époque dans laquelle il est inséré. Dans les années 30, le dispositif budgétaire représente l'outil rationnel, promu par les ingénieurs. Dans une deuxième période, il sert en plus à « *humaniser l'économie et à contribuer à la croissance et au progrès social* » (p.2). A partir des années 60, le budget est utilisé pour améliorer ou promouvoir la motivation au travail et l'évaluation des performances. Au fil du temps le budget s'est ainsi vu attribuer des fonctions nouvelles. Mais pour Escoffier, 2000, c'est dans le budget lui-même que sont inscrites ses deux orientations essentielles. Il permet, d'une part, une affectation, et ainsi une optimisation, des ressources limitées de l'organisation, mais, d'autre part, le budget est porteur de fonctions managériales : il encadre la délégation d'autorité et l'autonomie des actions. L'outil est censé optimiser la performance de l'organisation en impliquant les acteurs vers l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Nous allons aborder les travaux fondamentaux sur le budget et détailler les rôles qu'il remplit et notamment deux fonctions plus en relation avec notre recherche : les rôles politique et de communication. Pour appréhender les fonctions du budget nous nous sommes appuyés sur le travail de Sponem, 2004, et avons repris sa structure de présentation.

SECTION 1 : L'EVOLUTION DES ROLES DANS LA LITTERATURE :

1.1 Le modèle Taylor - Fayol

1.1.1 Hypothèses classiques :

Le budget est apparu dans de grandes entreprises nord américaines et d'une manière quasi simultanée en France et en Angleterre (Berland et Chiapello, 2004). Dans une approche classique, l'outil est appréhendé sous ses aspects techniques. Les études s'intéressent « *au fonctionnement le plus apparent du contrôle budgétaire dans les entreprises* » et celui-ci porte notamment sur les fonctions de planification, de coordination, d'évaluation (Berland, 1999b, p.10). Pour l'auteur le budget est né à la fin des années vingt ou au début des années trente dans notre pays. Le point de départ de la diffusion de l'outil en France serait la conférence de Genève de 1930, même si quelques indices annonciateurs apparaissent dans les années vingt. Cette conférence est organisée par l'IIOST (Institut International de l'Organisation scientifique du travail) (Berland, 1999b, p.41). Ainsi, pour l'auteur, Taylor et Fayol sont à l'origine du contrôle budgétaire et vont teinter l'instrument des principes qui sous-tendent leurs modes de pensée. Pour Fayol la fonction administrative dans l'entreprise est importante et se décline en cinq facteurs : « *Administrer c'est prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler* ». Or le budget reprend ces différents éléments et est pour cette raison central en contrôle de gestion (Berland, 1999a, 1999b, Bouquin, 2004). Taylor, quant à lui, a organisé l'activité des ouvriers autour de tâches élémentaires et intégrées les unes aux autres, permettant une production plus fluide et plus facile à contrôler. La mesure du contrôle de gestion a ici un pouvoir normalisateur qui contraint l'opérationnel vers plus d'efficacité.

Les systèmes comptables et de gestion ont été battis sur des hypothèses précises concernant le comportement des acteurs (Caplan, 1966). Et ces hypothèses sont issues de deux courants de pensée : la théorie économique de la firme et la théorie classique des organisations qui inclut les sciences de l'ingénieur. La théorie économique postule que les décisions des entrepreneurs vont être limitées par les contraintes économiques des marchés et les contraintes technologiques de la production. Ce sont les enjeux que l'entreprise doit relever pour établir sa performance. Par ailleurs, la finalité de la firme, et

de l'entrepreneur, est la maximisation du profit. En effet la théorie postule que l'individu « *est entièrement motivé par des forces économiques* » (Caplan, 1966, p.500). Les incitations financières représentent donc un vecteur de motivation aux mains du management face à un travailleur perçu comme paresseux et cherchant à minimiser son effort. Au début du siècle dernier, Taylor a repris ces idées et les a enrichies à partir de la théorie des organisations et notamment des sciences de l'ingénieur, pour donner l'Organisation Scientifique du Travail. Cette approche cherche à favoriser l'utilisation la plus efficiente possible des ressources disponibles. L'individu est annexé à la machine et l'intérêt réside dans la maximisation de la productivité de la main d'œuvre. Cités par Caplan, 1966, March et Simon décrivent ainsi l'employé comme un instrument passif, capable de réaliser une tâche – et apte à être 'dirigé' – mais pas de prendre des initiatives ou d'exercer une influence sur les autres membres de l'organisation. Au-delà de ces travaux, les théories des administrations ou principes administratifs se focalisent plutôt sur la spécialisation des tâches et le découpage de l'organisation en départements distincts, mais aussi sur l'unité de commandement et le principe d'autorité, ou sur « *le 'span of control' c'est-à-dire le nombre de subordonnés qui peuvent être supervisés par un gestionnaire* » (Hatch, 2000).

Ces différentes hypothèses sous-jacentes aux systèmes comptables et de gestion classiques ont été reprises par Caplan, 1966 et s'articulent autour de quatre catégories d'hypothèses :

Hypothèses concernant les buts de l'organisation : le principal objectif d'une entreprise est la maximisation du profit. Cet objectif principal peut être décliné à travers l'organisation.

Hypothèses concernant le comportement des salariés : les membres de l'organisation sont motivés par les forces économiques, mais le travail est une tâche déplaisante et les individus vont chercher à s'y soustraire.

Hypothèses concernant le comportement des managers : les managers doivent contrôler les salariés en vue de maximiser le profit de la firme. L'essence du contrôle de gestion est l'autorité. Il doit y avoir un équilibre entre la délégation d'autorité d'une personne, et sa responsabilité en termes de performance.

Hypothèses concernant le rôle de la comptabilité de gestion : la fonction de la comptabilité de gestion est d'aider les managers dans le processus de maximisation du

profit. Le système comptable est un outil de contrôle, porteur de rationalité et de connaissance. C'est un outil « neutre », les biais personnels sont éliminés par l'objectivité du système.

Ainsi, dans une approche classique, la finalité de l'entreprise est la maximisation du profit, la comptabilité de gestion est là pour aider les managers en responsabilisant les acteurs sur des objectifs de performance à atteindre (Sponem, 2004, p.49). Le budget facilite la convergence des buts, et par là même il améliore l'efficacité de l'organisation et la consommation des ressources (Anthony, 1965)[6].

1.1.2 Les influences classiques sur le budget:

Les différentes hypothèses des modèles classiques ont influencé les systèmes comptables et de gestion qui ont émergé à cette période et notamment l'outil budgétaire. Et pour Caplan, 1966, la plupart des idées de Taylor sont encore largement acceptées par la suite, ce qui peut expliquer la pérennité des dispositifs de gestion traditionnels.

Anthony, en 1965, dans sa définition du contrôle de gestion, formalise l'orientation techniciste donnée au contrôle de gestion : il est « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'entreprise*. » Dans une optique classique, l'outil est appréhendé au travers d'une relation mécanique, orienté vers une gestion économique de la firme, il facilite la convergence des buts, tout en assurant la consommation efficiente des ressources. « *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* » (Bouquin, 2010, p.432). Le budget est « *une composante essentielle du système de contrôle* », il en est « *un outil central* » car il présente à lui seul trois rôles classiques de gestion :

- il est un *instrument de coordination et de communication* car il pousse les différentes fonctions à agir en harmonie

- il est un *outil de gestion prévisionnelle* permettant d'identifier les zones d'incertitudes et les opportunités

[6] Cité par Bouquin (2004)

- c'est aussi un *outil de délégation et de motivation* au travers de la notion de contrat passé entre un responsable et sa hiérarchie (Bouquin, 2010, p.432).

Dans sa première version, le budget est chargé d'optimiser les ressources d'une entreprise relativement mécaniste (Berland, 1999b). Ainsi à la conférence de Genève de 1930, le contrôle budgétaire est décrit comme composé d'une « *prévision et d'un rapprochement ex post avec le ''réalisé''* » (Berland, 1999b, p.43). Ce qu'on a appelé le modèle cybernétique, symbolisé par le thermostat, consiste, au travers de la comparaison d'un objectif et d'un réalisé, à proposer des actions correctives à chaque fois qu'un écart remarquable est établi. Le contrôle budgétaire s'inscrit dans ce modèle et les travaux de recherche vont étudier les rôles les plus apparents de cette configuration.

1.1.3. Critiques du modèle

Ce modèle apparaît finalement comme critiquable pour plusieurs auteurs. Anthony, 1957, trouve que cette analogie entre le système de contrôle et le thermostat est simpliste. Le contrôle s'appuie sur le comportement humain et celui-ci n'est pas forcément linéaire ou rationnel, les réactions humaines à un stimulus sont potentiellement variées : l'acteur peut argumenter ou différer sa décision. Cette analogie mécaniste « *caricature le contrôle de gestion et dénature sa problématique* » (Bouquin, 2010, p.113). Le contrôle doit aussi être compris au travers du comportement humain.

1.1.4 Conclusion :

Dans une conception classique, réaliser un contrôle budgétaire signifie donc « *établir des prévisions fiables sur lesquelles vont porter les contrôles futurs* » (Berland, 1999b, p.27), mais aussi considérer que le comportement des acteurs est parfaitement modélisable. Le contrôle de l'entreprise s'apparente ici au fonctionnement d'une machine, comme par exemple d'un thermostat, qui « *réagit à un stimulus d'une manière précise et prévisible* » (Anthony, 1957, p.229). Mais pour Zrihen, 2002, p.226, l'objectif principal de ce modèle est en fait « *de ''rendre visibles'' les faits et gestes des employés, de rendre ''les corps dociles'', grâce à toute une série d'outils de mesure et de contrôle* ».

1.2 Théorie behavioriste et rôles du budget

Dans son article de 1960, Anthony explique et détaille les raisons pour lesquelles le cadre conceptuel économique ne rend pas fidèlement compte des pratiques des organisations : car l'entreprise « *est un ensemble de personnes en interrelations, irréductibles à des contrats et des flux d'informations* » (Bouquin, 2005). Dès les années 1950, les chercheurs s'interrogent sur la place de l'homme dans l'organisation. Ce sont, suite aux préoccupations des praticiens de la *Controllership Foundation*, les travaux d'Argyris en 1952 qui vont introduire une nouvelle orientation aux écrits sur le budget. Cette étude a une influence considérable, puisqu'elle constitue le socle sur lequel s'appuient les théories économiques, psychologiques et sociologiques de la recherche sur l'outil budgétaire et qu'elle fonde le courant des relations humaines en comptabilité (Covaleski et al., 2003, Briers et Hirst, 1990, Sponem, 2004, p.23).

1.2.1 L'étude d'Argyris :

L'étude d'Argyris porte sur l'utilisation du budget par le management pour évaluer la performance de responsables de fabrication. Elle est menée à partir d'interviews à la fois d'opérationnels et de personnel de la fonction comptable dans quatre grandes sociétés de production. L'auteur a cherché à appréhender les facteurs comportementaux pour comprendre l'efficacité du budget. L'étude d'Argyris est importante pour deux raisons, nous dit Hartmann, 2000, p.452. Premièrement elle introduit, au côté d'une connaissance technique du budget, une connaissance des comportements des acteurs. Ensuite, elle suggère que ce n'est pas forcément le comportement dysfonctionnel des acteurs qui nécessite l'utilisation des contrôles, mais que c'est l'utilisation des systèmes de contrôle et notamment du budget qui provoque ce comportement dysfonctionnel. L'outil de gestion n'a donc que l'apparence de la neutralité. Son utilisation par le management génère des ressentis particuliers chez les personnes contrôlées, qui vont réagir en développant un comportement dysfonctionnel.

Pour Argyris, 1953, p.97, « *les budgets sont des techniques comptables conçus pour contrôler les coûts via les individus* ». Ainsi, le budget affecte les personnes directement. Il est source de motivation, il permet d'isoler les problèmes et d'introduire des améliorations, mais surtout c'est un moyen de pression (Briers et Hirst, 1990). Pour

Argyris, 1953, les budgets servent en priorité comme instrument d'évaluation mais sont ressentis par les employés comme des outils de pression. Et c'est le style de direction du supérieur qui va induire des différences dans les budgets et le ressenti qu'ils génèrent. Trois dimensions du style de direction ont un effet sur les contrôlés :

- la tension mise par les supérieurs sur l'atteinte du budget : l'outil est utilisé comme un « aiguillon » permanent ;

- le rehaussement des objectifs budgétaires, dès qu'ils sont atteints ;

- le caractère rigide et inflexible du budget : les écarts sont mesurés mais le management ne communique pas sur les vrais raisons qui les ont amenés.

La pression va se matérialiser chez les contrôlés au travers de sentiments négatifs : tension, frustration, ressentiment, suspicion, peur. Pour s'y soustraire, certains comportements ou décisions vont apparaître :

- la pression budgétaire tend à unir les employés contre le management. Cela renforce la tension à laquelle est soumis le responsable opérationnel ;

- les responsables opérationnels ne peuvent ni ne veulent intégrer ces groupes ; ils ne peuvent pas retransmettre la pression aux employés de peur de dégrader les conditions de travail et la performance. Ils vont ainsi, soit reporter « la faute » sur leurs pairs ou leurs supérieurs et dégrader les relations, soit intérioriser le stress et dégrader leur comportement (agressivité, apathie, dépression) ;

- les fonctionnels (c'est-à-dire les contrôleurs budgétaires) acquièrent un sentiment de réussite en découvrant les « fautes » des opérationnels. Ceci produit tension et mécompréhension entre contrôleurs et contrôlés ;

- la focalisation sur les résultats budgétaires et l'utilisation du budget comme aiguillon de la performance poussent le responsable opérationnel à ne s'intéresser qu'à sa propre entité ;

- les responsables utilisent le budget comme un moyen d'exprimer leur propre mode de management. Et si cela vient heurter les personnels, le budget va en supporter le blâme (Argyris, 1953).

Les solutions à ces dysfonctionnements, selon l'auteur, ce sont, d'une part, la participation des opérationnels à l'établissement de leurs budgets et notamment à tout changement qui pourrait être décidé et, d'autre part, une formation aux relations humaines. Le rôle sous-jacent à ces deux recommandations est une communication accrue et mieux partagée ; elle favorise une vraie participation et permet d'impliquer les responsables d'entité dans le système de gestion, notamment lors de deux étapes du budget importantes : au moment de la définition des objectifs et au moment de la diffusion des écarts observés.

Critiques :

L'étude d'Argyris a ouvert la voie à une nouvelle façon d'aborder la recherche en gestion et a influencé plusieurs courants de pensée et surtout est à l'origine de l'école des relations humaines. Les critiques qui ont pu être apportées à son travail et aussi aux études qui ont suivi touchent au choix des entreprises étudiées. Anthony, 1960, reproche à l'étude d'Argyris d'avoir été réalisée auprès d'entreprises où le budget est dicté par le top management sans vraie participation des opérationnels et conclut que, dans ces conditions, les pratiques entraînent naturellement des comportements dysfonctionnels. Pour Naro, 1998, la plupart des études behavioristes s'inscrivent dans les grandes entreprises anglo-saxonnes. Elles sont donc marquées par cette culture et par la logique contractuelle.

Conclusion

Deux notions nouvelles ressortent des écrits d'Argyris. D'une part ce n'est pas tant l'outil budgétaire en tant que tel qui produit des effets sur le comportement des contrôlés mais plutôt l'utilisation qui en est faite par les responsables. Les budgets sont représentatifs des modes managériaux de ceux qui les utilisent. « *quoiqu'il soit exact d'affirmer que les budgets sont composés de ''symboles froids, non-humains'', c'est-à-dire de chiffres, il est également valide d'affirmer qu'une fois que des êtres humains utilisent ces ''chiffres non-humains'', ils projettent sur eux tous leurs sentiments et émotions* » et « *parce que les budgets deviennent un moyen d'expression de la personnalité et du style de management et, tant que les personnalités et styles management des personnes sont différents, notre étude fait ressortir plusieurs méthodes d'utilisation des budgets par les cadres dirigeants des usines* » (Argyris, 1953, p.106).

Le deuxième élément nouveau dans l'étude du budget est l'accent mis sur le rôle de la communication dans le processus budgétaire. Deux exemples nous le montrent. Ainsi un

défaut de communication directe avec l'opérationnel au sujet de sa contre performance viendra renforcer son sentiment d'échec. A contrario, dans les préconisations de l'auteur, la participation budgétaire ne peut se faire qu'au travers « *d'une discussion libre et spontanée* » de la part des opérationnels ; celle-ci permet une meilleure appropriation des objectifs.

1.2.2 Le « jeu » des acteurs :

A la suite des travaux fondateurs d'Argyris, plusieurs auteurs se sont intéressés au comportement des membres de l'organisation face au budget. Deux études ont fait ainsi ressortir la notion de « jeu » que les individus introduisent dans la pratique budgétaire : l'étude d'Hofstede en 1967 et l'étude de Lowe et Shaw en 1968.

L'étude d'Hostede

L'enquête d'Hofstede en 1967 examine la combinaison des données budgétaires et des données non budgétaires et leur influence sur les comportements et notamment sur la motivation. Hofstede va considérer différents aspects du style de supervision, qui constituent des caractéristiques du management budgétaire :

- la fréquence des contacts pour l'examen des résultats budgétaires ;
- l'importance de l'utilisation de ces résultats dans l'évaluation des performances ;
- l'attention portée aux résultats négatifs ;
- la difficulté des objectifs.

L'auteur confronte ces éléments à deux aspects de la participation : les réunions de département et la création d'un « esprit du jeu ». Plusieurs résultats apparaissent. Des contacts plus fréquents et une utilisation des résultats budgétaires dans l'évaluation augmentent à la fois la motivation et la tension. Pour l'auteur, une variable importante est la communication budgétaire entre supérieurs et subordonnés Celle-ci a un effet sur la participation et permet de diminuer la pression. Enfin le niveau des objectifs doit être ni trop élevé ni trop faible pour maximiser la motivation.

C'est, d'une part, la communication supérieur/subordonné et la pression exercée dans cette relation et, d'autre part, l'importance de la participation des managers dans le processus budgétaire et l'influence qu'ils peuvent avoir sur les cibles à atteindre, qui vont

modifier le ressenti et le comportement des individus (Hartmann, 2000, Hofstede, 1967, Löning, 2005). L'enquête d'Hofstede a eu un impact fort sur la méthodologie des études qui ont suivi car elle est basée sur un important travail de collecte de données et a permis de déterminer des résultats statistiques (Briers et Hirst, 1990). Par ailleurs, les travaux d'Hofstede sont précurseurs de la littérature sur l'utilisation du budget pour l'évaluation de la performance[7] (Löning, 2005) et sur la participation budgétaire (Shields et Shields, 1998). Mais surtout « *G. Hofstede avec cet ouvrage est un des pionniers du contrôle de gestion non plus instrumental et fonctionnel (aide à la décision et à l'allocation des ressources), mais bien dans sa composante humaine et comportementale (instrument de motivation)* » (Löning, 2005).

L'étude de Lowe et Shaw

Lowe et Shaw (1968) s'intéressent aussi aux effets de la participation dans la préparation du budget mais vont découvrir que les managers ont ainsi l'opportunité de fausser les données prévisionnelles. Les auteurs réalisent une enquête sur une chaîne de distribution qui gère 300 à 400 magasins. Les budgets sont établis par zone et ensuite consolidés au niveau de la direction générale. Ils servent à allouer les ressources entre les différentes zones et comme mode d'évaluation des responsables locaux. Ces derniers sont en compétition pour l'obtention d'une promotion et sur le partage des ressources. Lowe et Shaw vont expliquer en quoi la pression budgétaire et l'attention marquée des supérieurs à l'atteinte des objectifs produisent en fait des dysfonctionnements sous forme de « *slack* budgétaire ». Celui-ci apparaît sous forme de sous-estimation ou de surestimation volontaire des résultats futurs avec pour objectif de conserver des marges de manœuvre, de s'aligner sur des normes et pratiques organisationnelles ou pour échapper temporairement au stress de l'affichage d'une mauvaise performance. Les auteurs constatent aussi qu'éliminer le *slack* n'est pas aisé pour le superviseur, car l'étendue du *slack* n'est pas facile à appréhender de l'extérieur et l'impact sur la relation de confiance – supérieur / responsable de zone – est négatif.

Les études d'Hofstede et de Lowe et Shaw montrent la notion d'ajustement et de « jeu » entre les acteurs : l'information budgétaire et sa communication sont au cœur de la relation entre les individus et de la notion de pouvoir.

[7] ou RAPM (Reliance on Accounting Performance Measure)

1.2.3 Conclusion :

A la suite des travaux d'Argyris, le courant des relations humaines s'intéresse au niveau de difficulté des objectifs, à la notion de *slack* budgétaire, à la motivation des acteurs mais surtout à la participation et au lien participation/motivation, au système de récompense et à ses effets sur l'implication des acteurs et enfin aux styles de gestion budgétaire. Pour Covaleski et al. 1996, le principal apport du courant des relations humaines est de montrer que les attitudes sociales et psychologiques sont des facteurs significatifs des processus de production et de leurs systèmes de contrôle. Ces études démontrent qu'il y a plusieurs rôles possibles aux budgets car leurs pratiques influencent les comportements des acteurs et mettent en jeu des stratégies relationnelles et de pouvoir entre les individus.

1.3 Les travaux d'Hopwood

Dans la continuité des préoccupations d'Argyris, 1953, et de Lowe et Shaw, 1968, Hopwood, 1972, étudie les relations entre les systèmes comptables et le comportement humain. Il enquête sur l'influence de l'étendue et du style de gestion budgétaire sur le comportement des subordonnés. L'auteur observe le caractère dysfonctionnel du budget. Il fait ressortir des problèmes spécifiques dans l'utilisation des données comptables pour la mesure de la performance :

- toute l'information pertinente pour piloter la performance n'est pas reprise dans les données comptables,

- la fonction de coût de l'organisation n'est jamais connue avec une précision suffisante. La complexité de l'organisation – comme l'interdépendance des activités – n'est pas bien rendue dans les comptes,

- la comptabilité est en priorité centrée sur les résultats, quand le management est plus intéressé par le processus qui génère ces mêmes résultats,

- la comptabilité met l'accent sur la performance court terme, quand l'évaluation de la performance en gestion s'intéresse à des considérations de long terme.

Pour Hopwood, 1972, la visibilité donnée aux évènements dans l'organisation est déterminée en partie par les mesures réalisées par le système comptable et de gestion. Les

informations, ainsi produites, sont comprises et utilisées au travers d'un processus d'interprétation nourri des croyances, des pressions et des buts poursuivis par les managers. En fournissant aux données une signification personnelle et en les situant dans leur propre contexte de réflexion, les managers peuvent utiliser ces mêmes données de plusieurs façons. Il est donc nécessaire pour l'auteur de développer une perspective qui permet de distinguer la pluralité des usages des budgets dans l'évaluation des performances afin de mieux traduire ce que celle-ci représente. Hopwood définit ainsi trois styles de management autour du budget et de la comptabilité dans des centres de coûts :

- *budget constrained style* : le budget joue un rôle clé dans l'évaluation de la performance ; le responsable du centre est jugé sur sa capacité à respecter le budget. « *c'est une version très stricte du contrôle budgétaire* » ;

- *profit conscious style* : l'évaluation porte sur l'amélioration de l'efficacité des activités du centre, en ligne avec les objectifs à long terme de l'entreprise. Les budgets fournissent des indicateurs de performance mais leur utilisation est flexible, la vision long terme étant privilégiée ;

- *nonaccounting style* : le contrôle budgétaire et la comptabilité ont un rôle limité dans l'évaluation du centre. La subjectivité du supérieur et les données non comptables vont intervenir dans le processus d'évaluation.

L'auteur cherche à déterminer l'influence de ces styles de management sur le ressenti et le comportement des acteurs en posant les hypothèses suivantes : Si le responsable d'un centre de coûts perçoit qu'il est évalué selon un *budget constrained style*, il va probablement :

a) ressentir plus de tension dans son travail ;

b) avoir de moins bonnes relations avec son supérieur ;

c) avoir de moins bonnes relations avec ses pairs ;

d) falsifier plus facilement les données comptables et fausser les prises de décisions.

Hopwood conclut que, par sa focalisation sur le seul budget et par l'importance de cet élément dans l'évaluation des performances, le *budget constrained style* entraîne des comportements contre-productifs. Les responsables de centre de coûts évalués selon un

budget constrained style ressentent un plus haut degré de tension dans leur travail. Ils perçoivent cette évaluation comme peu juste et trouvent la relation avec leur supérieur non satisfaisante. Concentrés sur la performance de leurs propres activités, ils établissent moins facilement de relations avec les autres centres de coûts, ce qui nuit à la coopération et à la vision globale des opérations dans l'entreprise. Enfin pour éviter des écarts négatifs de performance et pour échapper au stress que cela produit, les responsables de centre de coûts sont susceptibles de fausser les données comptables ; dans son étude Hopwood observe trois formes de manipulation de données : soit une refacturation indue de coûts d'un centre à un autre, soit une planification des dépenses en fonction des effets que cela produit sur les écarts budgétaires ou enfin une modification des volumes de production. Ceci pose la question de savoir s'il est « *plus important pour les managers de gérer les chiffres que d'améliorer la performance sous-jacente* » (Berland, 2005, p.375). L'auteur voit clairement dans ce style de management une source de conflits et de dysfonctionnements préjudiciables à la recherche de performance.

Pourtant Hopwood remarque que seul ce mode de gestion permet de fixer des objectifs clairs, plus faciles à suivre. Donc ce ne serait pas la mesure qui poserait problème mais l'utilisation qui en est faite par le management pour l'évaluation de la performance

Pour l'auteur le *profit conscious style* semble un mode de management par le budget plus efficace. Il permet de mettre sous tension certains facteurs comptables sans subir pour autant le coût émotionnel qui apparaît quand l'évaluation se déduit de la seule performance budgétaire. La vision long terme, la possibilité d'expliquer les écarts et de mobiliser plusieurs types de données donnent plus de souplesse à la prise de décision. Il génère moins d'anxiété pour les contrôlés et permet la coopération entre les entités. Les contrôlés perçoivent ce style de management comme exigeant mais juste.

Enfin le *nonaccounting style* apparait comme un mode résiduel.

L'auteur conclut que cette étude ne permet pas de lier les styles de gestion et la performance, car justement celle-ci reste mesurée par les chiffres comptables, jugés ici peu représentatifs de l'activité.

1.3.1 Conclusion :

L'étude de Hopwood nous apporte des éléments nouveaux sur l'influence de la comptabilité ou du budget. C'est l'utilisation qui est faite du budget qui engendre certains comportements et perceptions des acteurs. Hopwood constate ici qu'au sein d'une même entreprise, le budget présentera des usages différents d'un centre de coûts à un autre. Cette constatation sera celle aussi de Simons, 1990. Enfin Hopwood nous propose une grille d'analyse du management par le budget. Cette grille servira dans des travaux sur les budgets et notamment ceux de Berland, en 1999.

Par ailleurs, Hopwood apporte ici une idée « *révolutionnaire* » pour son époque. La comptabilité – dont le contrôle de gestion – « *doit être comprise et analysée en lien avec son contexte social et organisationnel* » (Berland, 2005, p.368). La prise en compte de l'organisation, comme cadre dans lequel s'inscrit le budget, permet d'expliquer les usages différenciés de l'outil.

1.4 L'étude d'Otley et ses implications :

Dans l'étude de 1972, Hopwood constate que les objectifs budgetaires globalement sont atteints quelque soit le style de management, et quelques soient les perceptions des acteurs, il en déduit que les chiffres comptables manipulés – sous un *budget constrained style* – empêchent d'appréhender la réalité des résultats. Otley en 1978 réplique l'étude d'Hopwood, estimant que celui-ci n'avait pas de résultats concluant sur la performance. Mais les résultats d'Otley sont très différents. Il constate que le budget utilisé comme mode de contrôle qui correspond au *budget constrained style* de Hopwood, ne produit pas forcément des effets négatifs. Il ne trouve pas de lien entre ce style de management par le budget et la tension au travail. De même ce mode de gestion ne génère pas de relations négatives entre les acteurs. Par contre la manipulation des données budgétaires, (le « *slack* ») est confirmée par les responsables d'entités. Mais surtout, Otley constate que quand la tension est mise sur le respect du budget, le responsable atteint plus sûrement ses objectifs et les profits qu'il réalise sont plus forts.

Ces résultats contradictoires à ceux d'Hopwood s'expliquent par des différences d'opérationnalisation des deux études. Pour Otley, 1977, même si une utilisation

inflexible de l'information comptable pousse à maquiller les données prévisionnelles, ces résultats ne sont pas forcément généralisables. Il est nécessaire de relier le système de contrôle budgétaire au contexte dans lequel il est appliqué, or les contextes ici ne sont pas identiques. L'étude de Hopwood est basée sur des centres de coûts interdépendants dans un flux de production intégré, tandis que celle d'Otley porte sur des centres de profit indépendants les uns des autres et bénéficiant d'une latitude d'action plus grande et dans un environnement différent (Naro, 1998, Otley, 1977).

Ces deux études montrent que la comptabilité peut présenter des imperfections, mais elles ne sont pas forcément inhérentes à l'outil. Pour Hopwood, il faut distinguer d'une part la technique budgétaire de l'utilisation qu'en font les acteurs, et d'autre part le contexte organisationnel dans lequel s'inscrit le budget. L'auteur situe les dysfonctionnements du budget dans l'utilisation qui en est faite et dans l'influence du contexte. (Hartmann, 2000)

Conclusion sur les travaux de Hopwood et Otley :

La différence dans les résultats de ces deux enquêtes a incité de nombreux chercheurs à mettre en œuvre de nouvelles études empiriques. Les points communs à ces différents travaux sont l'utilisation d'une part de l'information comptable pour l'évaluation des performances, et d'autre part d'une démarche contingente et de nombreuses variables psychosociales (Naro, 1998, Hartmann, 2000). Ce courant de recherche dénommé RAPM a été particulièrement volumineux. Les variables les plus fréquemment étudiées sont la participation budgétaire, l'évaluation de la performance au travers du budget et l'incertitude de la tache, susceptibles d'avoir un effet ou d'agir en interaction avec la satisfaction, le stress et la performance individuelle (Hartmann, 2000).

Ces deux études et leurs résultats contradictoires ont cherché une explication dans le courant de la contingence. En réalisant son étude en 1978, Otley conclut que le style d'utilisation du budget et la performance peut dépendre du contexte économique dans lequel se situe l'organisation. Il est donc important pour l'auteur de développer une théorie contingente du contrôle budgétaire avec pour facteurs le type d'organisation, l'environnement, les normes et valeurs organisationnelles et sociales.

1.5 Les rôles spécifiques au contexte :

Les rôles prêtés au contrôle budgétaire sont nombreux et assez différenciés. La théorie classique décrit le budget à partir de ses rôles techniques essentiellement, mais rapidement d'autres écoles de pensée vont s'intéresser à l'outil et détailler d'autres fonctions, plus centrées sur l'influence des acteurs. Puis une nouvelle théorie, dite de la contingence, nous offre une relation nouvelle entre le budget et ses fonctions. Cette école s'est penchée sur les attributions du budget dans l'organisation. Pour autant elle ne va pas nous permettre de distinguer de nouveaux rôles pour l'outil et même elle tend à prouver qu'il y en a déjà trop.

Le budget est un outil de contrôle influencé par plusieurs facteurs comme la taille de l'organisation, la technologie, la stratégie et surtout l'environnement. Il n'y aurait donc pas un seul budget répondant à plusieurs rôles mais plus simplement plusieurs formes budgétaires en adéquation avec le contexte. Ainsi quelques auteurs abordent les fonctions du budget en les reliant au système de gestion global de l'organisation, c'est notamment le cas de Berland, 1999ab, qui détaille trois modes de contrôle et définit ainsi trois utilisations différentes de l'outil prévisionnel. Dans chacun de ses usages le budget assemble des fonctions spécifiques. Les rôles du budget sont donc nombreux mais pas tous mobilisés en même temps. Certains sont complémentaires ou convergents alors que d'autres ne seraient pas utilisables en même temps. Bouquin, 2010, p.433-435, estime que la multiplicité des usages budgétaires peut être à l'origine de ses limites, qui sont de deux ordres : d'autres outils peuvent remplir ces mêmes fonctions et celles-ci sont partiellement incompatibles. L'auteur se pose alors cette question paradoxale « *le contrôle de gestion est un moyen de gérer des conflits, mais peut-il le faire à l'aide de dispositifs eux-mêmes conflictuels dans leur conception intime car voués à des rôles multiples ?* »

L'étude de Barett et Fraser, 1977, fait ressortir que certains rôles du budget sont contradictoires entre eux et que l'utilisation des budgets doit être abordée dans son contexte pour être mieux comprise.

Les auteurs présentent et discutent cinq fonctions remplies par le budget : planifier, motiver et évaluer qui ont une importance majeure et deux moins marquantes : coordonner et éduquer. Mais pour Barett et Fraser, ces fonctions différentes génèrent des pratiques

variées : planifier implique de mettre en œuvre un budget réaliste, quand motiver nécessite un budget ambitieux et évaluer signifie un budget ajustable. Pour les auteurs il existe plusieurs conflits entre les rôles variés du budget mais deux sont majeurs. Planifier est opposé à motiver. Planifier a pour objet de définir les ressources nécessaires au volume d'activité prévu, donc celui-ci doit se référer à ce qui est le plus probable. Or pour motiver les responsables d'entités il est nécessaire de fixer des objectifs difficiles, non réalisables par tous les managers, ce qui est incompatible avec une planification au plus juste niveau. Cette double contrainte peut pousser les responsables à « *diluer* leur budget ou introduire ce qu'on dénomme parfois du *jeu dans le budget* » (Barett et Fraser, 1977, traduction de 1978, p.114). Motiver est opposé à évaluer. L'évaluation suppose de tenir compte de changements externes imprévisibles ou incontrôlables et ainsi de modifier les objectifs à atteindre, afin de mesurer de manière juste la performance contrôlée. Mais il est difficile de motiver les individus sur des standards ré-ajustables et donc variables. Ces deux rôles ne sont donc pas utilisables en même temps.

En conclusion, ces quelques travaux nous montrent un système de gestion polymorphe et adaptable. Le budget développe les rôles qui correspondent à ce que le contexte lui impose mais cela veut aussi dire que sa pratique sert spécifiquement les attentes des acteurs.

Etudes	Rôles du budget
Otley, 1977 Revue de la littérature	autorisation et contrôle des dépenses, prévisions des résultats, planification des demandes et des résultats financiers et des activités opérationnelles, communication, coordination des activités, motivation, évaluation de la performance de l'entité et managériale
Barett & Fraser,1977	planifier, motiver, évaluer, coordonner, éduquer
Samuelson, 1986 Revue de la littérature	planification (planification, coordination, contrôle des résultats), contrôle des responsabilités (détermination de l'engagement financier, évaluation des performances), influence sur le comportement des budgétés (motivation à la prise de décision financièrement fondée et éducation financière), rôles passifs (rituel, habitude ou usage)
Lyne, 1988 13 études de cas[8] (80 questionnaires)	prévision de la performance future, communication entre managers et employés, contrôle de la performance au travers du calcul et de l'analyse des écarts, mode d'évaluation de la performance, et calcul des primes et motivation
Bunce, Fraser & Woodcock, 1995 Membres du CAMI +4 études de cas	Prévision financière, contrôle des coûts, gestion des flux de trésorerie, fixation d'objectifs, engagement de dépenses d'investissement, communication des plans, prévision des ressources, évaluation des performances, fixation de prix de cession et de coûts standard
Berland, 1999b 10 études de cas	prévision-planification (prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée), coordination-socialisation (coordination, évaluation communication), évaluation-sanction (motivation, engagement, évaluation financière stricte)
Zrihen, 2002 1 Etude de cas longitudinale	rôles formels, rôles informels (instrument de pouvoir, rituels organisationnels, système de langage, mythe rationnel, mécanisme de défense contre l'anxiété)
Gignon, 2003 18 interviews sur 11 entreprises	gestion des équilibres financiers (prévision, communication financière, allocation des ressources financières), ajustement organisationnel (déclinaison de la stratégie, émergence de la stratégie, intégration, coordination des activités, communication sur les objectifs), pilotage et évaluation des performances (pilotage de la performance opérationnelle, évaluation et motivation des individus), orientation des comportements (réflexion, allocation des ressources, référence, motivation par des objectifs ambitieux, motivation par la responsabilisation, participation et valorisation, formation aux concepts économiques), sécurisation des individus (référence, repère, conformation à des habitudes, normes et rites)
Bouquin, 2010, p432	coordination-communication, gestion prévisionnelle, délégation-motivation et apprentissage au management
Sponem, 2004, p220 286 questionnaires	outil de management des hommes et d'incitation (évaluer la performance, motiver les responsables opérationnels, définir les responsabilités et contractualiser les engagements, communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques), outil stratégique (déployer la stratégie, prévoir les besoins financiers, gérer les risques, coordonner les activités, piloter les activités), outil d'autorisation des dépenses et d'allocation des ressources, outil de communication avec les acteurs externes

Tableau 1-1 : rôles des budgets

[8] Le terme « étude de cas » a été utilisé dès que plusieurs modes d'enquêtes ont été déployés au sein d'une même entreprise (questionnaires, interviews, étude documentaire…)

CONCLUSION SECTION 1

Le budget a développé de nombreux rôles depuis son origine. La plupart des idées de la théorie classique sont encore largement acceptées de nos jours, pourtant le budget ne présente pas uniquement des fonctions techniques traditionnelles, il est au cœur des relations des acteurs et de leurs enjeux et s'inscrit dans un jeu social. Nombre de ses rôles sont reliés aux perceptions, aux jugements et aux attitudes des individus. La comptabilité budgétaire est influencée par le jeu des acteurs et leurs attentes. C'est l'utilisation du budget par les membres de l'organisation qui lui confère des rôles variés. Certaines fonctions sont contradictoires, le budget n'est pas porteur de tous les rôles en même temps et il n'est pas universel, il est adaptable à son contexte.

Dans les relations que les individus tissent au travers du budget, les jeux de pouvoir sont fréquemment évoqués. Le contrôle budgétaire est une source de pouvoir pour la coalition dominante car il permet un contrôle des performances et une orientation du comportement des acteurs. L'autre fonction primordiale du budget est la communication car elle est sous-jacente à de nombreux autres rôles. Nous allons aborder ces deux fonctions dans la deuxième partie de ce chapitre.

SECTION 2 : DEUX ROLES PLUS SPECIFIQUES : POUVOIR ET COMMUNICATION :

2.1 Le budget comme source de pouvoir :

Pour Hopwood, 1976, la comptabilité – financière ou de gestion – ne peut être vue comme une simple technique, elle est une création intellectuelle et reflète les jugements sociaux et économiques. Son étude contingente, trop statique et fonctionnelle est insuffisante à la décrire. Il ne suffit pas de faire un constat d'influence de plusieurs variables sur la pratique comptable, il faut aussi comprendre la comptabilité dans sa relation avec le pouvoir organisationnel, l'autorité et le système de récompense. Elle est au cœur de la relation entre les différentes parties prenantes dans l'entreprise. Quand les attentes des employés et des managers changent, les systèmes comptables et de gestion répondent à cette évolution. Mais de nouvelles approches de la comptabilité vont en retour influencer les attitudes et comportements des acteurs dans le processus de décision. « *Les individus apprennent et les relations de pouvoir sont affectées par l'utilisation des systèmes comptables* » (Berland, 2005, p.372). Crozier et Friedberg, 1977, définissent l'organisation comme un construit social qui oriente le comportement des acteurs. La maîtrise de la communication et des informations est une importante source de pouvoir dans l'organisation. Les acteurs détenteurs de l'information vont l'utiliser pour obtenir des décisions favorables à leurs intérêts.

Les individus cherchent à influencer l'utilisation de l'outil de gestion et les résultats qu'il produit. Mais surtout le dispositif budgétaire peut servir les jeux politiques et la satisfaction des buts personnels. Ce rôle de pouvoir du budget apparaît fréquemment dans la littérature même s'il revêt des formes différentes.

2.1.1 Approche marxiste :

Dans l'organisation scientifique du travail, le contrôleur de gestion peut fixer les objectifs que les responsables hiérarchiques et leurs subordonnés devront suivre et dont ils devront expliquer les écarts. Le contrôleur a alors un pouvoir normalisateur car il encadre les

activités et la performance des centres grâce à l'établissement d'objectifs et de mesures[9]. Il impose un standard de performance aux individus dans l'organisation. En relisant l'histoire de l'émergence des dispositifs de gestion dans une approche marxiste, Hopper et Armstrong (1991) nous confient que le management scientifique exerce une pression sur la force de travail en introduisant la standardisation des méthodes de production. Les auteurs parlent d'un contrôle disciplinaire. Les entrepreneurs vont dicter aux ouvriers le rythme de travail, ce qui a un effet direct sur la productivité et sur le résultat comptable L'utilisation de la main d'œuvre de production est vue comme un coût, qui doit être à la fois minimisé et optimisé (Covaleski et al., 1996). Le contrôle budgétaire est utilisé pour récupérer le surplus de valeur créée par les salariés – productivité et allongement du temps de travail – au profit des propriétaires de la firme. L'outil s'est imposé par sa capacité à maîtriser les coûts directs, c'est-à-dire essentiellement les coûts de la main d'œuvre. Mais pour Hopper et Armstrong, 1991, cela n'a pu se réaliser que face à une main d'œuvre fragmentée, peu qualifiée et avec un faible pouvoir syndicaliste. L'histoire post industrielle américaine marque l'ascendance des managers sur les ouvriers et le contrôle budgétaire est l'instrument de cette relation. Pour Knights et Collinson, 1987, l'information comptable n'est pas contestée par la masse ouvrière car elle est porteuse d'une « valeur d'objectivité ». Pour Armstrong, 1985, les outils de gestion - coûts directs, ROI[10] et budget – sont des outils si puissants que leur déploiement assure *in fine* la domination des fonctions comptables sur les ingénieurs et les autres professionnels. Pour autant cette vision du management au cœur de grandes firmes capitalistes nord américaines avec des syndicats peu puissants n'est pas forcément adaptable à un autre contexte culturel (Covaleski et al., 1996).

2.1.2 Approche foucaldienne :

Les travaux de Foucault sont utilisés en sciences sociales car le pouvoir disciplinaire de la prison, qu'il a décrit, semble transposable au contexte organisationnel. D'une manière similaire à l'approche marxiste, le contrôle budgétaire est ici un instrument puissant en ce sens où il est « *une technique visant à discipliner les individus* » (Berland, 1999b, p.92). Pourtant il s'agit d'un pouvoir positif et productif car produisant une réalité (Covaleski et al., 1996). En classifiant et en mesurant les caractéristiques de l'homme ou de son

[9] Berland, 1999, p.47
[10] *Return on investment*

comportement, on met en place un système de jugements normalisés car basés sur la mesure d'un écart par rapport à une norme (Covaleski et al., 1996). Fin du 18ème siècle, le changement de pouvoir politique a permis l'émergence d'une nouvelle façon de discipliner les individus qui passe par leur observation, leur description et la mesure de leurs caractéristiques. La connaissance que l'on acquiert ainsi sur le citoyen permet d'administrer la population dans sa globalité ou la vie de l'individu dans ses menus détails : pour Foucault, les êtres humains sont mesurables et gouvernables. Dans une population croissante, l'exigence politique s'est cristallisée autour de la recherche d'efficience pour la nation et par là pour les entreprises. Il s'agit de « *rendre plus visibles les signes individuels d'une plus grande efficacité* » (Miller et O'Leary, 1987). Cet objectif est atteint au travers de techniques et de procédures nouvelles. La comptabilité est appréhendée comme servant des intérêts économiques et politiques.

Pour Miller et O'Leary, un des apports de Foucault tourne autour du lien qui existe entre la connaissance et le pouvoir. La définition de standards de performance à atteindre permet d'accroître l'efficacité individuelle. Fournissant un cadre de référence qui oriente le comportement des agents de l'organisation, le budget procure un savoir et agit comme un outil disciplinaire. Ce dispositif de gestion a permis de compenser la supervision directe du dirigeant propriétaire par un contrôle distant par les chiffres comptables. Il véhicule l'idéologie capitaliste de l'entreprise intégrée : il rend compte à la coalition dominante que ses intérêts sont bien servis par les acteurs de la firme (Berland et Chiapello, 2004, Bouquin, 2010).

2.1.3 L'approche sociologique :

L'école des relations humaines a influencé les recherches en contrôle de gestion. Le développement des systèmes de gestion n'est plus seulement observé sous un angle technique mais aussi dans un cadre politique (Otley, 1980). « *Cyert et March, 1963, définissent les budgets comme substance et résultat de négociations politiques visant à légitimer et maintenir des systèmes de pouvoir et de contrôle dans les organisations*. »[11]

Dans une approche sociologique il est reconnu que les individus ont des conflits d'intérêts. Pour Friedberg et Crozier, 1977, l'objectif de l'organisation est d'obtenir la coopération de ses membres et cela se fera par la contrainte, la manipulation ou la

[11] Cité par Covaleski et al. 1996

négociation. Le budget peut véhiculer ces trois modes d'influence. Pour réduire le sentiment de contrainte et la résistance à l'exercice du pouvoir, les dirigeants peuvent le cacher dans des routines et procédures apparemment neutres comme le budget. L'évaluation des performances par le budget, la participation à son élaboration et le système de récompense sont des facteurs d'influence des individus (Covaleski et al., 2003). De même l'allocation des ressources est la conséquence de négociations et de conflits d'intérêts (Hopwood, 1976, Otley, 1977).

Bruns et Waterhouse (1975) puis Merchant (1981) constatent que, dans les grandes entreprises décentralisées et structurées autour de règles, de normes et de standards, les modes de contrôle sont reçus positivement par les responsables qui participent au processus budgétaire et qui se perçoivent alors comme exerçant une influence non négligeable. A contrario, les managers intermédiaires selon Otley, 1977, perçoivent le budget plus comme un outil les contrôlant que comme un moyen à leur disposition. Ils ont tendance, en réaction, à créer du *slack*, c'est-à-dire à présenter une sous estimation des objectifs prévus ou au contraire une prévision optimiste afin de maîtriser la performance future ou du moins son apparence. Il y aurait trois sources de *slack* budgétaire. Il peut se caractériser par une sous-estimation des objectifs prévus afin de faire apparaître la performance réelle comme plus élevée. A l'opposé, il se matérialise aussi par une prévision optimiste, soit pour se conformer à une vision globale du top management, soit pour contrecarrer un sentiment d'insécurité face à une faible performance passée (Lowe et Shaw, 1968). Pour Otley, (1977), ces trois sources de *slack* sont basées sur un comportement économique rationnel d'individus cherchant à trouver un équilibre entre une croissance de leur résultat futur et le maintien de leur sécurité actuelle. Le *slack* peut aussi être appréhendé comme des marges de manœuvre que les managers intermédiaires cherchent à conserver, en réaction au pouvoir central. Le budget est à la fois source et vecteur de pouvoir, il permet d'orienter les comportements mais les acteurs sont susceptibles de conserver des marges de manœuvre.

La recherche sur les budgets dans le courant sociologique s'appuie principalement sur les théories contingente et néo-institutionnelle (Covaleski et al., 2003). Mais le jeu politique n'est pas l'élément moteur du comportement des individus dans la théorie contingente. Il apparaît que la rationalité limitée des acteurs les empêche de choisir une solution optimale et que, par erreur, il y aura un défaut d'alignement entre des intérêts personnels et les buts

de l'organisation. Pour autant la recherche d'efficience reste la priorité, le budget a d'abord un rôle de contrôle et de coopération et, face à un dysfonctionnement, les employés vont « apprendre » et lentement aligner leurs décisions sur les attentes de la firme (Covaleski et al., 2003).

La théorie néo-institutionnelle développe une vision du pouvoir différente. La recherche de satisfaction des intérêts personnels amène les employés à s'engager dans des comportements politiques. La survie d'une organisation nécessite de se conformer à des normes sociales définissant un comportement acceptable. Ces règles et normes institutionnelles sont inscrites dans les éléments formels de la structure – comme le budget – et fonctionnent comme des mythes rationnels (Meyer et Rowan, 1977). Covaleski et Dirsmith, 1988ab, décrivent l'évolution d'un processus budgétaire suite à un changement dans la politique de financement d'une université. L'état du Wisconsin élabore « *une expertise technique et des mécanismes rationnels* » sous la forme d'un budget en vue de documenter les décisions administratives pour les rendre objectives. L'université en réponse mobilise des experts et crée une base de connaissances pour gagner en légitimité et devenir plus autonome. « *Les exigences sociales émergent directement des individus et des organisations agissant dans leur propre intérêt et cherchant leurs propres buts en développant et en institutionnalisant des procédures et politiques organisationnelles.* »[12] Mais une réduction des financements oblige l'état du Wisconsin à un *réel* suivi du budget. La double pression de la diminution des ressources et du durcissement des contrôles pousse l'université à rejeter ce budget qui ne sert plus ses intérêts. Pour Covaleski et al., 2003, le budget est davantage utilisé pour influencer négociation et marchandage et pour obtenir des ressources et les déployer que pour une recherche de performance.

De la même façon, une autre étude de Covaleski et Dirsmith, 1986, décrit le rôle délégué aux infirmières dans six hôpitaux au travers de l'adoption d'un processus budgétaire. Certaines infirmières sont nommées managers mais leur promotion est uniquement symbolique, car leur rôle reste centré sur la stricte gestion de leurs équipes. Elles n'investissent pas leur fonction administrative (allocation des ressources, communication…) et ne développent pas de relations avec l'extérieur. Pour Berland,

[12] Covaleski et Dirsmith, 1988b, p.582

1999b, les budgets maintiennent les relations de pouvoir existantes et ne font que donner l'illusion d'une égalité entre les partenaires.

2.1.4 Conclusion

Il ressort que les budgets sont utilisés de manière spécifique en lien avec un contexte particulier. Ils sont adaptables car les rôles qu'ils développent ne sont pas universels mais contingents. Le rôle joué par le système budgétaire dépend du jeu des acteurs. Tour à tour impliqués, motivés, contraints ou influents, les individus utilisent le budget pour maintenir ou promouvoir leur relation de pouvoir. Pour Hopwood, 1983, la comptabilité, reflet du contexte qui l'entoure, peut aussi façonner son environnement et notamment influencer les relations des membres de l'organisation. Les managers gagnent en légitimité et en pouvoir car ils se bâtissent une image de décideurs cartésiens et analytiques en se conformant à des normes de gestion. Le budget véhicule le mythe de la rationalité des chiffres et les individus y réagissent positivement (Hayes, 1983). Il est un outil puissant qui sert les aspirations des utilisateurs.

2.2 Budget et communication :

Au travers de cette revue des rôles, la communication apparaît comme étant une des utilisations du budget même si ce n'est pas la plus importante (Lyne 1988). Cependant cette fonction apparaît sous-jacente à d'autres rôles. Pour Chtioui, 2007[13], la communication constitue :

- un outil de contrôle : dans la conception classique, la communication est essentiellement descendante et a pour objet l'exécution des tâches ;

- un facteur de motivation : une interaction plus systématique et la prise en compte dans les discours des besoins sociaux et affectifs des employés permettent d'accentuer la motivation ;

- un instrument d'influence : la communication est bidirectionnelle, en permettant la circulation d'informations entre les acteurs, elle est enrichie et influencée par leurs perceptions ;

[13] Chtioui, 2007, p.95-103

- et un mécanisme de coordination : l'approche systémique donne une vision organique de l'entreprise : elle est ouverte sur l'extérieur et fonctionne comme un ensemble de sous-systèmes inter-reliés ; la communication assure la coordination entre les structures, les processus et la technologie.

L'auteur étudie la communication dans le cadre du processus de contrôle de gestion. Dans une approche plus spécifique au budget, Otley, 1977, décrit la communication comme permettant de coordonner les entités opérationnelles, d'influencer le climat de l'organisation et d'informer des plans à suivre et des contraintes de la politique, c'est-à-dire de contrôler. De l'étude de Gignon-Marconnet, 2000, il ressort que la communication permet d'informer les managers sur les directives de la hiérarchie, de « *faire un point sur l'activité* » et de motiver les responsables.

Ces différentes grilles de lecture sont finalement assez proches.

Pour d'autres auteurs, la communication budgétaire remplit un rôle plus particulier. Elle est ainsi souvent couplée avec la coordination, considérant que les deux rôles sont inter-reliés (Bouquin, 2010, Otley, 1977). Le budget répond ainsi à un souci d'intégration des *business units*, dans la mesure où il renseigne sur les objectifs de la firme (Lawrence & Lorsch, 1967).

Le processus budgétaire communique sur des objectifs et des standards de gestion pour orienter le comportement des acteurs vers une performance voulue. La communication constitue alors un instrument de motivation et d'influence : elle a une fonction managériale. La direction renseigne sur les choix stratégiques traduits dans les objectifs du budget, mais peut aussi recevoir les propositions des opérationnels (Gignon-Marconnet, 2000, p.18). C'est au travers des échanges qui se déroulent le long de la ligne hiérarchique que le budget permet des négociations autour des objectifs budgétaires, permettant ainsi leur appropriation par les responsables de *business units* (Otley, 1977, p.14).

Mais un autre rôle apparaît dans la littérature, c'est celui de la propagation et ainsi de la construction d'une forme de langage et de normes communes. Chtioui, 2007, p.51, reprenant les travaux de Winkin[14] définit la communication organisationnelle au travers de deux fonctions : elle « *peut être perçue comme étant la distribution, la circulation et le*

[14] Winkin, 1998, « Vers une anthropologie de la communication ? », in Cabin P. (Eds), *La communication, état des savoirs*, Edition Sciences Humaines, France

partage d'informations entre les membres de l'organisation », mais elle est porteuse aussi des systèmes de relations, des jugements et des sentiments des acteurs. La communication permet donc la diffusion non seulement de paroles, de signes… mais aussi de la perception qu'en ont les acteurs. Or le budget en synthétisant et en représentant une réalité à venir sous forme d'une « *expression comptable et financière de plans d'action* » (Bouquin, 2010, p.432), construit un système de langage, prône une communication spécifique et offre « *une grille d'analyse qui constitue un système de références et de représentations communes aux acteurs de l'entreprise* ». (Zrihen, 2002, p.65). Hopwood, 1983, affirme que la comptabilité, y compris les systèmes et outils de gestion, façonne son contexte car elle est une construction, un langage, porteurs de règles et de codes particuliers. La communication budgétaire favorise cette production d'une signification et d'une représentation partagées par les membres de l'organisation.

2.2.1 Conclusion

La communication est un élément majeur du processus de contrôle de gestion et du budget car elle est porteuse d'autres rôles. Elle constitue un instrument d'influence et de motivation, un outil de coordination et de contrôle et un système de références. Pour Chtioui, 2007, p.52, elle a cependant été peu abordée dans le cadre du contrôle de gestion – et pas plus dans les études portant sur le budget. L'auteur suggère que ce défaut d'études est dû à « *l'intangibilité et la multidimensionnalité de la communication* » et de la complexité de la relation qu'elle entretient avec le contrôle de gestion. Nous pouvons aussi penser que le peu de travaux et surtout d'approfondissements sur cette fonction dans le cadre du budget provient du fait que la communication est appréhendée au travers des autres rôles qu'elle promeut.

Le rôle de communication du budget est essentiellement tourné vers la gestion interne de l'organisation, il permet de mieux coordonner les entités de la société et de fédérer et motiver les individus sur des buts communs.

Cependant l'influence du budget peut dépasser la seule organisation et certaines recherches ont mis en exergue les utilisations du budget quand l'outil répond à des attentes externes mais aussi dans le cadre d'un groupe.

2.3 Le budget, outil de contrôle intra groupe :

Le budget s'est développé en Amérique du Nord dans des entreprises « *confrontées à une forte obligation de performance en matière de capitaux investis.* » (Escoffier, 2000, p.86). Il répond à une demande des dirigeants actionnaires qui cherchent à contrôler que la mise à disposition du « *cash* » et que la délégation de pouvoir vis-à-vis des managers sont bien utilisées selon leurs attentes.

Le budget n'est donc pas uniquement un outil de gestion interne, mais il répond à un besoin d'information et de contrôle des actionnaires, qui ne sont pas forcément dirigeants ou salariés de l'entreprise. Goold et Campbell, 1987a réalisent une étude auprès de seize grandes sociétés diversifiées en Grande Bretagne et s'intéressent au lien que le siège établit avec ses filiales. Les auteurs analysent le style de management de la société mère vis-à-vis de ses filiales et le mode de contrôle que cela induit. A ce titre, cette étude constitue une approche du contrôle « *externe* ». « *Les propriétaires doivent encore s'assurer que leurs intérêts sont servis par les actions des membres de l'organisation. Il leur faut donc orienter et suivre ces actions* » (Bouquin, p.92, 2010). Pour Goold et Campbell, le centre, c'est-à-dire la direction générale, peut influencer les managers opérationnels de deux façons : en s'impliquant dans la stratégie des *Business Units* ou en intervenant dans le mode de définition des objectifs et en mettant en place un système de pression et d'incitations liées aux objectifs. De l'implication plus ou moins forte du centre dans la stratégie ou le contrôle des filiales, les auteurs vont dégager trois styles de management : la planification stratégique, le contrôle stratégique et le contrôle financier (Goold et Campbell, 1987abc).

Dans le cas de la planification stratégique, la direction générale intervient dans la définition des stratégies des *business units*. Le siège donnant la direction à suivre, les responsables opérationnels peuvent établir des plans en se préoccupant moins des enjeux financiers à court terme. Cependant les managers opérationnels sont peu motivés du fait de leur faible influence sur la stratégie suivie par leur entité. Leur autonomie est réduite et la flexibilité des opérations en est affectée.

Dans le contrôle financier, le siège exerce une pression au travers d'un contrôle budgétaire court terme. Les objectifs dévolus aux filiales sont financiers et ambitieux. Le développement de la stratégie n'est pas imposé par le siège, mais échoit aux managers

opérationnels. Les managers sont motivés et impliqués, mais leur vision est à court terme et plus financière qu'opérationnelle.

Le contrôle stratégique regroupe les conditions des deux précédents modèles : la stratégie élaborée par l'entité doit cependant être approuvée par le siège et le budget donne les objectifs à atteindre à court terme. Ce mode de gestion permet une plus grande liberté et une responsabilité accrue aux entités opérationnelles. A contrario les enjeux sont ambigus et le contrôle est plus difficile.

Les résultats de cette étude ont été complétés par les travaux de Berland (1999b) qui établit un lien entre le style de gestion du groupe et l'usage qui est fait des budgets. Le mode de contrôle est flexible, le contrôle budgétaire est peu utilisé, dans le cas de la planification stratégique. Il est utilisé pour vérifier la cohérence d'ensemble, dans le contrôle stratégique. Et, enfin pour le contrôle financier, le budget est utilisé comme un contrat passé entre le centre et les managers opérationnels.

Ces trois modes de management définissent la façon dont le siège établit un lien de contrôle avec ses filiales. Chaque style décrit par Goold et Campbell fournit un cadre formel qui facilite le dialogue entre la direction et les filiales et aide à clarifier les responsabilités et objectifs des *business units*. La direction impose ainsi un contrôle « externe » sur la stratégie ou sur les résultats des entités opérationnelles.

En conclusion, dans le cas des relations entre les filiales et la société mère, le budget sert des finalités qui sont à mi-chemin entre un contrôle interne, intra groupe, et un contrôle externe, tel qu'il est perçu par la filiale.

CONCLUSION SECTION 2

La littérature béhavioriste ou de la contingence décrit le contrôle budgétaire au travers de ses rôles sociaux. Il n'est pas un outil neutre mais sert au contraire des jeux politiques, assurant la satisfaction des buts personnels et légitimant la coalition dominante. Son utilisation affecte le comportement des acteurs car il impose un standard de performance et un suivi très strict de celui-ci. L'organisation est définie comme un construit social, dans lequel la comptabilité et le dispositif de gestion sont sources d'information et de pouvoir.

La communication est au cœur du dispositif budgétaire, développant son pouvoir de contrôle, lui offrant ses rôles de coordination et d'influence des acteurs. Mais le budget a essentiellement été étudié dans ses relations internes où la communication est appréhendée pour son rôle d'information, de motivation et de coordination des activités. Les travaux de Goold et Campbell, 1987c, font apparaître un rôle plus externe du budget, du moins quand on se situe dans une filiale d'un groupe.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1:

La littérature nous informe sur la disparité des fonctions et des pratiques du budget. Le contrôle budgétaire répond à des rôles techniques mais aussi sociaux et politiques. Les budgets ne sont pas de simples représentations d'une réalité extérieure, mais l'expression de l'intérêt des individus.

C'est l'utilisation du budget par les acteurs qui vient modifier son rôle et son influence. Il existe cependant une constante dans les différents rôles observés, ils servent une même finalité : la gestion de la performance organisationnelle. Le budget est un outil central en contrôle, il s'insère donc parfaitement dans cette démarche de gestion interne. Certains travaux montrent qu'il est aussi influencé dans ses pratiques par une pression du groupe. La typologie de Goold et Campbell présente le budget comme servant des finalités de contrôle « externe ». Dans cette configuration, la communication est prépondérante. La fonction communicationnelle du budget a déjà été abordée, mais plutôt dans un contexte de gestion interne. Aujourd'hui nous pouvons nous demander si le budget n'intervient pas aussi dans une communication plus « externe ». Les données budgétaires quand elles sont divulguées dans le groupe donnent au processus budgétaire un rôle de *reporting*, ou remontée d'informations vers la direction générale, plutôt que de suivi des performances de l'entité.

Cette nouvelle fonction donnée au budget est influencée par les changements du contexte. La gouvernance des entreprises et la réglementation ont évolué et ont créé une nouvelle référence pour les systèmes de gestion. Nous allons aborder ce changement de contexte dans le chapitre deux.

Chapitre 2 : Les évolutions du contexte comptable et financier:

Les fonctions déployées par le budget sont contingentes au comportement et aux attentes des acteurs. Les membres de l'organisation introduisent un jeu politique dans la pratique budgétaire : les dirigeants légitiment leur pouvoir, quand les parties prenantes externes réduisent l'asymétrie d'information à leur encontre. La gouvernance, qui structure la relation entre les dirigeants et les partenaires de la firme, est à l'origine des finalités prêtées au budget. Or la gouvernance de l'entreprise est influencée par l'environnement institutionnel des états. Pour Daumas, 2005, la gouvernance traditionnelle à la française, dominée par l'omniprésence de l'état, n'est pas la même que celle des entreprises américaines présentée par Fama et Jensen, 1983, contrôlée par un puissant actionnariat externe. Il est important de comprendre comment fonctionne la gouvernance des grandes sociétés françaises et d'étudier le contexte réglementaire pour appréhender les enjeux du système de contrôle dans lequel se situe le budget de l'organisation.

SECTION 1 : LA GOUVERNANCE :

La gouvernance d'entreprise correspond à l'ensemble « *des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire* » Charreaux, 1997, p.1. Elle concerne « les structures et les processus associés à la production, à la prise de décision et au contrôle » dans l'organisation (Keasey & Wright, 1993, p.296). Et ainsi elle implique « *la surveillance, l'évaluation et le contrôle des agents de l'organisation pour s'assurer qu'ils se comportent dans l'intérêt des actionnaires et des autres partenaires*. »[15]. Cette notion de gouvernance repose sur la notion d'une séparation entre la propriété et le contrôle de l'organisation. Elle apparaît dans la continuité des travaux de Berle et Means de 1932 et de la théorie de l'agence. La gouvernance traite de l'administration par un ou plusieurs agents de biens détenus par d'autres acteurs et de

[15] (Keasey & Wright, 1993)

l'évaluation ex post de la performance du ou des agents. Pourtant la gouvernance d'entreprise peut prendre différentes formes et mettre en scène des acteurs variés. Des partenaires comme l'Etat, les fournisseurs, les clients et les salariés sont des parties prenantes de la gouvernance et vont influencer la structure de contrôle de l'organisation. Mais pour Maati, 1999, la théorie financière s'est surtout intéressée à la relation entre dirigeants, actionnaires et prêteurs car elle s'appuie essentiellement sur le modèle ayant cours aux Etats-Unis. Or l'implication des actionnaires dans la gestion de la firme est un critère important du style de gouvernance. Pour Keasey et Wright, 1993, la supervision des dirigeants peut prendre ainsi différentes formes allant

- du modèle « *outsider* » où les actionnaires ne s'impliquent pas directement dans la gestion et utilisent l'offre publique d'achat – ou OPA – comme mécanisme de surveillance des managers,
- au modèle « *insider* » où les actionnaires sont présents à la direction de la firme.

Ces structures de la gouvernance sont contingentes. Certaines histoires nationales ont un impact fort sur le gouvernement d'entreprise. Dans le modèle anglo-américain l'actionnariat est surtout composé d'investisseurs individuels peu enclin à faire entendre leurs voix à la direction de l'entreprise ; le contrôle et la sanction passent par la vente des actions. Les investisseurs institutionnels peuvent néanmoins s'investir un peu plus dans l'organisation et mobiliser des votes pour ou contre certaines décisions. Mais dans d'autres pays comme l'Allemagne ou le Japon, les actionnaires sont majoritairement « *internes* » : ils participent aux instances de direction ou de contrôle de l'organisation et n'ont aucune envie de vendre leurs titres. Les actionnaires peuvent développer des participations croisées entre différentes entreprises afin d'avoir dans plusieurs conseils d'administration les mêmes personnes et surtout des intérêts réciproques (Keasey & Wright, 1993).

La gouvernance des organisations est définie par la position qu'adoptent les actionnaires et par les influences du contexte. L'environnement de contrôle a fortement changé ces deux dernières décennies. Le passage d'un capitalisme managérial à un capitalisme actionnarial instauré dans un contexte nord-américain a, depuis, été exporté en Europe et dans quelques pays d'Asie. Ce nouveau cadre économique et financier introduit de nouvelles pressions sur la gouvernance des entreprises et sur les systèmes de contrôle.

1.1 Le modèle actionnarial :

1.1.1 Le passage au capitalisme financier :

Au Royaume Uni, la fin des années quatre-vingt a connu une vague de transactions d'entreprises sans précédent : les fusions, les prises de contrôle et les rachats d'entreprise ont connu un essor considérable aussi bien en valeur qu'en volume (Barnes et al., 1996). Batsch, 1998, constate que le rachat d'actions par des investisseurs externes, souvent professionnels et le gouvernement d'entreprise sont des tendances amorcées en France dans les années soixante-dix et développées les deux décennies suivantes. La montée en puissance des fonds de pension et la mondialisation des marchés de capitaux sont les vecteurs de ce changement dans le contrôle des organisations, qui dépasse de loin l'Hexagone. Pour Bacharach et Mundell, 2000, des changements dans l'économie des vingt-cinq dernières années du millénaire ont mis fin à la « *gouvernance managériale* » aux Etats-Unis. Les offres publiques d'achat des années quatre-vingt ont remis en question la cohésion sociale gouvernée par l'élite économique. Le contrôle des organisations n'est plus entre les mains d'un puissant actionnariat familial mais plutôt commercialisé sur le marché financier[16]. Nous sommes passés, selon les auteurs, d'une responsabilité sociale à une responsabilité financière.

La fin de l'ère du capitalisme managérial aux Etats-Unis est due, selon les auteurs, à la conjonction de plusieurs éléments :

- le renforcement de la loi anti trust ;
- l'inefficience des conglomérats : la difficulté de coordonner des divisions nombreuses et très diversifiées ;
- l'augmentation du poids des salariés administratifs par rapport aux ouvriers ;
- la diminution des ventes face à une concurrence accrue des européens et des japonais et ainsi une baisse de la profitabilité.

Ceci a entrainé une remise en cause de l'efficacité des dirigeants jugés opportunistes, seulement intéressés par le maintien de leur propre pouvoir (Bacharach & Mundell, 2000).

[16] Bacharach et Mundell, 2000

Pour les auteurs, cette période voit par ailleurs l'émergence de nouveaux investisseurs, plus jeunes, plus agressifs et qui regroupés dans des fonds de pension ou des fonds mutualistes, ont comme objectif premier la croissance la plus rapide possible du capital. Ces nouveaux acteurs ont une influence sur la fréquence et le volume des échanges et rendent le marché financier plus concurrentiel. La structure et la nature des institutions du marché vont elles aussi évoluer : les banques d'investissements et les opérations de *trading* se développent. Dans le même temps les petits investisseurs, conscients du pouvoir accru de l'actionnariat, se regroupent pour avoir plus de poids dans les décisions des entreprises (Bacharach & Mundell, 2000).

La France a connu une évolution similaire. Après un capitalisme managérial basé sur un réseau d'alliances entre grands groupes et avec des banques au cœur des relations, un modèle économique plus centré sur l'actionnaire a émergé (Morin & Rigamonti, 2002). Cette évolution, qui se situe dans la période 1997-2001, est due, selon les auteurs, à l'effet conjugué des avancées de l'Union Economique, d'une fragilité économique d'acteurs pivots du modèle et de l'arrivée en force d'investisseurs institutionnels notamment nord-américains.

Cette implication de l'actionnaire va contraindre les dirigeants dans leur choix de financement (dette ou capital) et dans leur niveau de performance (taux de rémunération exigé par les investisseurs et prix de l'action sur le marché). Les outils de gestion, dont le budget, et les modes de contrôle vont s'orienter vers la demande des actionnaires.

1.1.2 Le contrôle par les actionnaires :

Le besoin de financement des sociétés s'est trouvé renforcé suite à la mondialisation de l'économie, à la concurrence accrue et à la taille croissante des entreprises. L'autofinancement étant par nature limité et la dette croissante devenant trop risquée et coûteuse, le nécessaire recours à des capitaux externes oblige l'entrepreneur à se soumettre au contrôle de l'investisseur. Selon Rappaport, 1998, p.49, nous assistons à « *une bataille économique et politique entre gestionnaires et actionnaires dont le but est de déterminer qui doit contrôler le capital et pour servir quels intérêts* ». Mais le rapport Viénot, 1995 et le rapport Marini, 1996, vont dans le sens des actionnaires (Maati, 1999). L'objectif est de reconnaître durablement, et non pas ponctuellement, les exigences des

investisseurs. Cela implique aussi que les actionnaires se mobilisent et selon Rappaport, 1998, ils peuvent le faire de trois façons :

- en étant représentés au conseil d'administration ;
- en utilisant leur autorité collective afin d'influencer le mode de direction ;
- en rendant leurs votes plus prégnants dans la vie de l'entreprise.

Pour l'auteur, cette nouvelle forme de gouvernance s'intéresse plus particulièrement :

- à la capacité de l'entreprise à générer des *cash-flows,* ce qui implique une vision long terme à côté d'une approche trimestrielle, qui correspond seulement à l'évaluation des résultats par les médias et à la communication aux actionnaires,
- à une information de plus en plus fine, réalisée au niveau des unités opérationnelles ou même des actifs individuels,
- et à aligner les intérêts des dirigeants et éventuellement des autres membres de l'organisation sur ceux des actionnaires.

L'objectif est de pousser les acteurs de l'entreprise « *à se concentrer sur les moyens les plus appropriés pour créer de la valeur* » (Rappaport, 1998, p.50). Cet objectif n'est pas nouveau. Les outils de gestion sont traditionnellement centrés sur l'efficience des processus internes pour dégager du résultat. Le budget, rappelons-le, a été instauré dans un but de maximisation du profit.

Mais ce qui est plus récent c'est qu'un des critères fondamentaux à la création de valeur actionnariale concerne la séparation des pouvoirs qui inplique d'instaurer une relation de confiance entre dirigeants et actionnaires (Baladi, 1998). Celle-ci se crée au travers de trois facteurs. Tout d'abord l'information doit être transparente et se concentrer sur des critères qui intéressent l'actionnaire comme l'EVA (*Economic Value Added*) qui mesure la performance opérationnelle après coût du capital, ou le rendement actionnarial. Ensuite la communication doit être fréquente, claire et doit porter notamment sur des données et tendances prévisionnelles. Enfin le dialogue actionnaires/dirigeants doit être régulier. Ces quelques critères nous montrent l'importance de la forme et du fonds de la communication aux actionnaires. La théorie de l'agence s'est intéressée à cette relation entre les acteurs dominants de la firme et à leur accès à l'information.

1.1.3 L'information et la théorie de l'agence :

Le contrôle de l'organisation a été analysé comme une relation entre deux parties. Mais pour Charreaux, 1999, cette relation bilatérale, issue du contexte légal anglo-saxon, peine à expliquer les formes organisationnelles complexes. Selon l'auteur, si seuls les actionnaires et les dirigeants sont censés coopérer et donner forme à une organisation, alors pourquoi d'autres acteurs interviennent au conseil d'administration, plaque tournante de la gouvernance ?

Bacharach et Mundell, 2000, observent, par ailleurs, que la logique de l'agence n'apparaît pas forcément sur le terrain. Durant l'ère du capitalisme managérial, les banques, les grandes entreprises et les investisseurs institutionnels sont liés par une communauté d'intérêt qui empêche un contrôle des propriétaires sur la gestion de la firme. En réalisant les opérations entre eux, c'est-à-dire sur des relations de réseau social, ils favorisent les échanges basés sur la capitalisation des grandes sociétés et non sur leurs performances. Les investisseurs se déchargeant du choix des achats et ventes de titres au profit des banques d'investissement, perdent ainsi leur pouvoir de sanctionner les sociétés sous performantes. Pour les auteurs c'est la relation d'agence « *sur la tête* » puisque ce sont les managers des entreprises industrielles qui contrôlent le système.

Pourtant l'émergence d'un nouveau rapport de force et le rôle accru du marché financier dans l'allocation des ressources ont renforcé le contrôle actionnarial et ont redonné de l'intérêt à cette théorie.

Il y a relation d'agence «*entre deux (ou plusieurs) parties quand l'une des parties, désignée comme l'agent, agit soit de la part, soit comme représentant de l'autre partie, désignée comme le principal, dans un domaine décisionnel particulier* » (Ross, 1973, p.134).

Pour Charreaux, 1999, la théorie repose sur une relation conflictuelle et ses postulats sont les suivants :

- l'individu est rationnel, même si sa rationalité est limitée, c'est-à-dire qu'il cherche à atteindre un but sur la base d'un calcul : il est « *à même de faire un arbitrage entre les différentes sources d'utilité* » et de choisir en fonction de ses préférences ;

- les acteurs ne sont pas nécessairement opportunistes mais peuvent le devenir si cette optique permet de générer des bénéfices supérieurs aux coûts ;

- les agents conservent leur autonomie tout en étant sujets à l'ensemble des contraintes ;

- le système social influence les comportements et conditionne les actions ;

- l'individu est créatif et peut s'adapter ;

- et enfin les conflits trouvent leur origine dans l'asymétrie d'information : l'information est trop chère, non disponible ou volontairement dissimulée (opportunisme de l'agent).

Cette théorie d'agence a généré beaucoup d'écrits mais essentiellement autour de la relation actionnaires et dirigeants. Elle trouve ses prémisses dans les travaux de Berle et Means de 1932 qui constatent que, dans les grandes sociétés cotées, les actionnaires sont défavorisés car ils assument le risque alors même que les décisions ne sont pas prises par eux mais par les dirigeants (Charreaux, 2000). Pour Gomez, 2003, l'émergence d'un actionnariat non familial a posé la question de la légitimité de la propriété privée par rapport à celle de la compétence managériale. La théorie de l'agence, à travers les travaux de Jensen et Meckling de 1976 puis ceux de Fama et Jensen de 1983, repositionnent l'actionnaire dans un rôle de contre-pouvoir face à des dirigeants puissants et décisionnaires dans l'organisation (Gomez, 2003).

La théorie de l'agence analyse la relation entre les gestionnaires de l'organisation et leurs superviseurs, elle est donc au centre de la gouvernance. Il semble normal qu'à deux modes de gouvernance – managériale ou actionnariale – correspondent deux approches chez les théoriciens de l'agence. L'environnement de la firme et son orientation plus ou moins financière conditionne le mode de contrôle et les relations des parties prenantes.

Mais même dans cette approche financière, la théorie de l'agence est insuffisante à expliquer l'influence des propriétaires sur la firme, car elle considère l'actionnariat comme un groupe homogène et postule que la pression des propriétaires sur l'organisation est d'autant plus forte que leur part dans le capital est importante, ce qui n'a pas été vérifié de manière empirique (Kang et Sorensen 1999). Selon les auteurs, des types d'actionnaires variés vont générer différentes pressions politiques. L'actionnaire peut

mobiliser son droit de vote pour désigner les membres des organes de direction et participer aux décisions majeures. Il peut aussi s'impliquer dans la gestion de la firme en participant aux organes de direction, et en développant des relations suivies avec les dirigeants et les employés de la firme ou au travers d'un pouvoir d'expertise – sous forme de compréhension approfondie de la firme et de son environnement. Enfin, selon les auteurs, certains fonds de pension ont même utilisé les médias ou fait pression sur le gouvernement pour influencer les managers de la firme. Les auteurs concluent en observant que le marché financier a, depuis peu, un rôle plus important avec notamment une information plus facilement accessible aux investisseurs, ce qui impliquerait un regain de validité de la théorie.

Dans un environnement de capitalisme financier, le pouvoir des investisseurs est prépondérant ; mais plusieurs catégories d'actionnaires coexistent dans le capital des sociétés et leur pouvoir d'influence est différencié. La relation d'agence pose les fondements de la relation des acteurs de la gouvernance mais n'explique pas l'influence différenciée des actionnaires selon qu'ils sont internes ou externes et plus ou moins impliqués dans la gestion. Pourtant leur influence sur les systèmes de gestion et sur la prise de décision n'est pas la même.

1.1.4 Conclusion :

Depuis les années quatre-vingt ou quatre-vingt-dix pour ce qui concerne la France, les actionnaires – et notamment les actionnaires externes – sont devenus plus actifs dans le contrôle de la gestion des organisations. Leur présence implique une plus grande communication de la part des dirigeants. Cette relation de pouvoir entre investisseurs et entrepreneurs a été étudiée au travers de la théorie de l'agence.

Cette théorie est critiquable sur divers points, le modèle est simplificateur et contingent à la nature et à la structure de la gouvernance. Pourtant elle nous renseigne sur certains facteurs d'importance dans l'analyse des modes de gestion des organisations. D'une part, plusieurs catégories d'acteurs ont intérêt à exercer un contrôle sur le management de la firme. D'autre part, les actionnaires sont des acteurs prépondérants et c'est eux en priorité que les dirigeants vont chercher à séduire. Mais ils ne sont pas homogènes : leur part en capital est plus ou moins importante, ils forment des groupes unis ou sont dispersés et sont internes et impliqués dans la gestion ou externes à l'organisation. Enfin, leur capacité à

aborder la gestion de l'entreprise est, selon leur position et leur accès à l'information, relativement différente. La communication externe devient un enjeu central dans la relation des dirigeants avec les parties prenantes de la firme.

1.2 La communication externe :

1.2.1 Le changement dans la communication :

L'émergence d'un « *capitalisme de marché financier* » impose aux dirigeants des sociétés cotées des demandes nouvelles et pressantes (Morin & Rigamonti, 2002, p.156). Gilling, 1976, considère qu'il y a interdépendance et même adaptation mutuelle entre la comptabilité et l'environnement. Le changement de l'environnement signifie notamment « *une nouvelle configuration des modèles structurels* »[17] dont la comptabilité et les systèmes de gestion font partie. Et comme la comptabilité produit une vision du monde, et qu'elle crée un cadre de référence, le comportement des acteurs en est affecté (Gilling, 1976). Hopwood, 1983, s'inscrit dans la même logique, selon lui, les modèles managériaux et les phénomènes externes interagissent avec les pratiques comptables et créent le changement.

Pour Morin et Rigamonti, 2002, dans l'économie de marché financier telle qu'elle apparaît à l'heure actuelle, la stratégie des groupes doit favoriser la valeur actionnariale, assurer la transparence de l'information et augmenter les vecteurs et la fréquence de la communication externe. Cela implique selon les auteurs une modification des préoccupations de gestion des managers : nécessité de produire et de suivre l'EVA (*Economic value added*), d'analyser la gestion du BFR, de regarder et piloter le niveau d'endettement, de diminuer le nombre d'activités,… L'évolution de la structure de propriété des entreprises entraîne une modification de quelques objectifs et pratiques de leur gestion.

1.2.2 Les différentes formes de communication :

Comme nous l'avons constaté plus haut, les actionnaires peuvent être externes à l'organisation, c'est-à-dire non directement impliqués dans la gestion de la firme, ou

[17] Gilling, 1976, p.61

internes. Leur accès à l'information est évidemment différent. Le degré de communication de l'organisation est influencé par la présence d'actionnaires externes. En échange de leurs apports, les investisseurs vont formuler des demandes et exercer des pressions sur l'entreprise (Filleau et Marques Ripoull, 1999). Les actionnaires ont besoin d'être rassurés donc informés sur la profitabilité de leur investissement. Les études développées ci-dessous donnent à penser qu'il existe un lien entre la structure de propriété et la communication.

La publication de données financières de l'entreprise se réalise sous deux axes. En réponse à une contrainte légale, la société se voit imposer une forme et une fréquence de publication. Si la firme est cotée, l'AMF[18], depuis janvier 2007 exige ainsi des comptes semestriels et une information financière trimestrielle. Dans une démarche volontaire, la société peut aussi promouvoir une communication financière, qui a pour but d'attirer l'attention sur l'entreprise. *« La communication volontaire – communication qui excède l'obligation [légale] – incarne le libre choix du dirigeant de fournir les comptes et les informations jugées pertinentes aux besoins décisionnels des utilisateurs du rapport annuel* » (Meek, & al., 1995, p.555). L'information légale présente les données objectives, quand la communication volontaire s'intéresse aux éléments subjectifs « *que l'entreprise cotée choisit de mettre en avant et qui répondent à une stratégie* » (Bihoreau, 2000, p.22). Cette communication contribue à améliorer la valorisation de l'entreprise. Elle rend visible la firme et permet d'appréhender les perspectives de croissance et d'éviter les effets de surprise qui génèrent de fortes variations sur le cours de bourse (Bihoreau, 2000). Le marché financier est apparemment la cible privilégiée de cette forme de publication.

1.2.3 Les conditions de la communication volontaire :

Ruland et al., 1990, examinent trois facteurs favorisant la communication volontaire : la structure de propriété, le besoin de lever des fonds dans un futur proche et le souhait de confirmer ou de corriger les anticipations des analystes. Les auteurs considèrent le premier élément comme le plus significatif.

Dès les travaux de Fama et Jensen, 1983 (Chau et Gray, 2002), il apparaît que le risque de conflit entre principal et agent est d'autant plus élevé que le capital est dispersé. Le

[18] Autorité des Marchés Financiers, née de l'absorption du Conseil des Marchés Financiers par la Commission des Opérations de Bourse

meilleur moyen d'éviter les conflits, les incompréhensions et de rassurer les investisseurs c'est de signaler au principal que ses intérêts économiques sont optimisés. La littérature confirme cette notion : la communication volontaire augmente avec la dispersion du capital (Chau & Gray, 2002, Eng & Mak, 2003) ou diminue avec la concentration du capital et surtout avec la présence d'un actionnariat familial (Chau & Gray, 2002) ou quand les dirigeants détiennent une part importante des actions (Eng & Mak, 2003). Comme par ailleurs, la communication volontaire réduit les coûts de surveillance (Eng & Mak, 2003), elle est d'autant plus importante qu'il y a potentiellement relation d'agence, c'est-à-dire quand le capital est dispersé et quand il y a séparation entre la détention de la firme et sa direction. Healy et al., 1999, observent qu'une augmentation de la participation des investisseurs institutionnels génère aussi une plus grande communication volontaire. Une communication financière importante intervient d'autant plus que l'actionnariat est externe et faiblement impliqué dans la gestion de la firme. Les dirigeants sont amenés à divulguer, directement ou indirectement, des informations de la comptabilité de gestion dans cette relation avec les actionnaires externes.

La communication réalisée par la société a un objectif : rassurer les investisseurs pour avoir un accès plus facile à la ressource financière. Selon Myers et Majluf, 1984, l'augmentation de capital ou de la dette via le marché sera plus coûteuse en cas d'asymétrie d'information. Ainsi les dirigeants qui anticipent des transactions sur le marché des capitaux sont incités à fournir une communication volontaire pour diminuer l'asymétrie d'information et ainsi réduire le coût du financement externe (Healy et Papelu, 2001). Les analystes financiers, en produisant commentaires et anticipations sur les performances des sociétés, améliorent l'efficience des marchés de capitaux. Ils répondent aux préoccupations des investisseurs en les renseignant sur des prévisions de résultats et en leur recommandant des achats ou des ventes d'actions. Or leurs prévisions sont jugées plus fiables que d'autres, car les analystes incorporent dans leur chiffrage les données privées des sociétés et les données de l'économie en général. Il apparaît que les dirigeants ont intérêt à fournir une communication importante pour que les prévisions des analystes soient fiables et porteuses de plus de valeur. Pour autant, du côté des analystes, l'intérêt de la communication des organisations est plus ambigu : ils ont besoin des informations des sociétés mais la publication qui est réalisée par la firme leur fait concurrence (Healy et Papelu, 2001)

1.2.4 La communication volontaire et le budget :

Pour Cavelius, 2009, p.1, la communication volontaire fournit aux investisseurs des « *informations réservées traditionnellement à l'usage interne du dirigeant : informations sur les résultats des métiers (ou informations sectorielles), informations prévisionnelles, informations non financières* ». L'entreprise devient transparente à son environnement. Healy et Papelu, 2001, constatent que les managers cherchent à fournir des données pour les analystes financiers, car ceux-ci produisent une information de valeur pour le marché. Or les analystes renseignent notamment sur des estimations de résultats futurs. Les dirigeants vont devoir communiquer sur des prévisions pour soutenir cette information. Pour Lang et Lundholm, 1996, une communication plus riche de la firme est liée à un plus grand suivi des analystes avec des prévisions plus fiables, moins dispersées et avec moins de volatilité dans les révisions des prévisions. L'image de l'entreprise est plus stable, solide et suscite la confiance.

Pour Bouquin, 2010, p.435, les propriétaires de l'organisation veulent suivre et orienter les actions menées dans l'entreprise pour s'assurer qu'elles servent bien leurs intérêts, et les outils de gestion répondent à cette attente. « *Les budgets seraient ainsi l'expression d'une proposition de création et de répartition de valeur entre les parties prenantes* ». Bescos et al., 2004, p.169, mettent en avant un lien informationnel entre le marché financier et le budget. « *Les entreprises cotées en Bourse sont tenues de rassurer leurs actionnaires et plus généralement les marchés financiers sur la qualité de leur gestion. Elles ont donc des attentes a priori plus fortes vis-à-vis de l'outil budgétaire* ».

La littérature fait ainsi référence à un rôle de communication financière pour le budget, en réponse à cette pression des actionnaires externes et des autres parties prenantes. Sponem, 2004, dans son enquête auprès de 286 entreprises, observe que sur douze rôles proposés, la communication externe apparaît en neuvième position en termes d'importance. Ce score reste néanmoins assez faible ce qui peut s'expliquer par le fait que « *la conception des systèmes de contrôle de gestion est fortement influencé par le mode de gouvernement de l'entreprise* »[19]. Germain, 2005, étudie ainsi une entreprise dont l'actionnaire principal est un groupe bancaire et qui, dans une optique essentiellement financière, suit des objectifs à court terme et fait peser des attentes fortes sur les informations budgétaires.

[19] Germain, 2005, p11

Gignon, 2000 et Ekholm et Wallin, 2000, observent aussi ce rôle de communication externe et constatent des spécificités dans la pratique du budget dans ce cas-là. Ceci nous amène à notre première hypothèse :

H1 : Les entreprises cotées utilisent le budget pour alimenter la communication financière.

1.2.5 La communication obligatoire :

La communication volontaire évolue sous la pression du marché financier et de quelques groupes d'actionnaires puissants mais ce n'est pas la seule influence. L'environnement réglementaire est venu renforcer les dispositifs de contrôle et de diffusion de l'information des sociétés. Pour Casta, 2001, p. 810-811, « *le système comptable trouve sa légitimité dans sa capacité à saisir, à traiter et à synthétiser l'information nécessaire aux investisseurs pour évaluer les perspectives de rentabilité de l'entreprise* ». Le développement de la gouvernance actionnariale depuis les années 80, l'évolution de l'Union Européenne et la globalisation des marchés économiques et financiers et surtout les bulles spéculatives et les scandales financiers ont poussé le législateur à intervenir dans les mécanismes d'information comptable. L'utilisation de la Directive Transparence et de la Loi sur la Sécurité Financière, 2003, et des IAS/IFRS, 2005, dans les comptes consolidés des sociétés cotées, vont modifier la nature, la présentation et la fréquence des publications financières des grandes sociétés en France.

1.2.6 conclusion :

Le contrôle exercé par les investisseurs s'appuie naturellement sur la divulgation et la transparence de l'information financière (Batsch, 1998). L'information obligatoire ne répond pas totalement aux exigences des actionnaires et notamment de ceux qui sont externes à l'organisation. Pour un meilleur accès au financement, les dirigeants vont communiquer sur des données non seulement financières mais aussi sectorielles, prévisionnelles et non financières pour satisfaire et ainsi séduire leurs partenaires. Cette communication volontaire peut ainsi faire appel au processus budgétaire.

CONCLUSION SECTION 1

Sous l'influence de pressions variées – marchés plus concurrentiels, globalisation des échanges, arrivée de nouveaux acteurs financiers, évolution de la législation – est apparue une gouvernance actionnariale au sein des grandes entreprises françaises. L'asymétrie d'information entre dirigeants et partenaires externes est devenue l'enjeu d'une communication plus active, centrée sur les exigences des actionnaires externes et du marché financier. Les informations de gestion, jusque-là limitées à l'usage interne, peuvent être incorporées dans la communication financière des sociétés cotées. Elles donnent une visibilité sur les organisations, en termes notamment de choix d'activités, de profitabilité sectorielle et tendent à rassurer les investisseurs. Le budget peut être mobilisé pour produire des informations pour les parties prenantes externes. Il est intéressant d'établir comment la législation au cours des années a renforcé la place du budget dans la communication financière.

SECTION 2 : LES NOUVELLES REGLEMENTATIONS :

2.1 La législation et l'information prévisionnelle :

L'information comptable est investie de l'obligation de faire face à l'incertitude de l'activité et aux risques liés, elle doit donc informer sur des éléments futurs. Le rapport Trueblood[20], à l'origine du cadre conceptuel du FASB donne comme objectif prioritaire aux états financiers de produire une information utile à la prise de décision. De la même façon, pour le « *corporate report*[21] » anglais, « *les propriétaires sont vus comme ayant besoin d'informations pour la prise de décision, donc portant sur l'avenir, mais aussi pour contrôler les activités de la direction […] donc portant sur le passé* » (Walton, 2007, p.5). La communication des entreprises répond à deux orientations majeures, le pilotage de la performance en interne et la promotion de l'organisation vis-à-vis des différentes parties prenantes externes. Mais la réglementation française tarde un peu à renseigner les investisseurs sur les perspectives futures des entreprises.

La question de la divulgation d'informations prévisionnelles n'est pourtant pas récente. Certaines lois relativement anciennes ont déjà abordé l'obligation de produire ces informations prévisionnelles et de les transmettre à certaines parties prenantes de l'organisation.

- Selon la loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966, les sociétés sont tenues de déposer au greffe du tribunal de commerce des documents annuels, comprenant le rapport de gestion. Si les sociétés sont cotées, elles doivent en plus publier au BALO[22]

  - dans les quatre mois de la clôture de l'exercice, les comptes annuels, les comptes consolidés et une proposition d'affectation du résultat (puis ces mêmes documents une fois approuvés par l'assemblée générale des actionnaires) ;
  - dans les quatre mois qui suivent la fin du premier semestre, un tableau d'activité et de résultat et un rapport d'activité semestriel décrivant l'activité de la société au cours de la période ainsi que *l'évolution prévisible de cette activité jusqu'à la*

[20] Rapport de l'American Institute of Certified Public Accountants de 1973
[21] « The Corporate Report », Accounting Standards Steering Committee, 1975
[22] Bulletin des Annonces Légales Obligatoires

clôture de l'exercice et relater les événements importants (Memento Comptable Francis Lefebvre, 2011 n° 3700 et suite).

Les publications des sociétés commerciales n'imposent pas de données budgétaires sur l'année mais demandent un commentaire sur des prévisions du deuxième semestre de l'exercice. Cependant la loi ne précise pas si cette information doit être chiffrée ni le niveau de détail requis. Par ailleurs les sociétés cotées, dorénavant soumise aux obligations de la directive Transparence auprès de l'AMF, n'ont plus à publier au BALO leur chiffre d'affaires trimestriel (décret 2008-258 du 13 mars 2008 avec effet au 1er septembre 2008).

- Dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises, la loi du 1er mars 1984 exige des sociétés commerciales d'une certaine taille de produire des documents prévisionnels à présenter aux commissaires aux comptes et au comité d'entreprise mais aucune disposition n'indique de présentation aux actionnaires ou associés, ni de publication au BALO.

- Le règlement COB[23] 88-01 (Bull. COB de mai 2001) impose lorsqu'il y a appel public à l'épargne (APE) de publier un prospectus sur le site de l'AMF. Ce document délivre des informations financières sur les tendances à venir. Mais, selon la COB une pratique de place s'est développée sous l'influence des usages anglo-saxons, qui pousse les sociétés à ne pas inclure d'éléments prévisionnels dans les notes d'information visées par la Commission. Il apparaît que les seules anticipations sur la firme sont établies par des analystes financiers, à partir cependant des informations prévisionnelles que la société leur donnent. La COB a ainsi décidé : « *l'émetteur doit assurer la confidentialité absolue des informations prévisionnelles qu'il n'accepte pas d'inclure dans le prospectus ; en conséquence quand un émetteur soumettra au visa une note d'information, la commission demandera d'y réintégrer les renseignements qu'il aurait préalablement diffusés (par exemple aux analystes)* » (Rapport COB, 1998, p.45). Le règlement 809-2004 du 29 avril 2004 qui met en application la directive européenne de 2003 réaffirme que les informations prévisionnelles ne sont pas obligatoires. A contrario les tendances sont des informations obligatoires dans le prospectus selon ce règlement européen.

Ces différents règlements et lois sont très prudents sur la divulgation des anticipations de l'entreprise, mais la demande des investisseurs reste importante. Ainsi au milieu des

[23] Commission des Opérations de Bourse, maintenant remplacée par l'AMF : Autorité des Marchés Financiers

années 90, apparaît la revendication d'une communication financière transparente (Labégorre et Boubaker, 2004). Cette demande n'a fait que s'accroître à la suite des différents scandales financiers intervenus au changement de millénaire (comme Enron, Parmalat, Worldcom ou Ahold) Des instances et mécanismes de régulation[24] ont appuyé ce besoin de transparence, en vue de rétablir la confiance sur les marchés. De nouvelles lois ont vu le jour comme la loi Sarbannes-Oxley aux Etats-Unis et la Loi sur la Sécurité Financière en France. Ces lois vont modifier les règles du gouvernement d'entreprise, renforcer le contrôle interne et le rôle de certaines institutions comme les commissaires aux comptes, la SEC (*Security and Exchange Commission*) aux Etats-Unis ou l'AMF en France.

2.1.1 La Loi sur la Sécurité Financière

Il faut attendre la Loi sur la Sécurité Financière du 1er 08 2003 pour que, à l'instar de la Loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis, la France s'intéresse à rétablir la confiance des actionnaires dans la transparence de l'information financière. Cette législation introduit de nouvelles obligations en termes de gouvernance d'entreprise et de communication externe. Par ailleurs, elle a conduit à l'instauration d'une autorité unique de contrôle des marchés, l'AMF, qui se voit assigner entre autres la mission d'information des investisseurs.

La loi Sarbanes-Oxley ou SOX du 30 juillet 2002 a fortement inspiré la loi sur la sécurité financière (LSF). Les principes fondamentaux de la SOX sont « *l'exactitude et l'accessibilité de l'information, la responsabilité des gestionnaires et l'indépendance des organes vérificateurs* » (Stolowy, 2003, p.133). Cette législation qui intervient après plusieurs scandales financiers aux Etats-Unis, et particulièrement la chute d'ENRON, a pour objectif de rassurer les investisseurs. Les dirigeants des sociétés sont engagés dans un processus formel de contrôle interne et sont soumis à un contrôle externe renforcé qui se matérialise par la surveillance accrue de la Securities and Exchange Commission (SEC), la mise en place d'un comité d'audit indépendant dans les entreprises et la création d'un organe de supervision des cabinets d'audit.

[24]OCDE, (1999) ; rapports Viénot I et II, (1995 et 1999) ; COB, (2002) ; cité par F.Labégorre et F.Boubaker, (2004)

La loi sur la sécurité financière du 1er août 2003, dans la lignée de la loi Sarbanes-Oxley, prône la transparence de l'information financière. Pour Cappelletti, 2004, p.2, la loi repose sur trois hypothèses principales :

- l'information financière est fiable si le contrôle interne garantit un processus d'élaboration fiable,
- l'information financière et comptable est apte à retranscrire « fidèlement » la performance de l'entreprise,
- et enfin, la « *normalisation du contrôle interne, de son évaluation et de sa documentation, contribue à la qualité du contrôle interne.* »

Les dispositions de la loi sur la sécurité financière portent notamment sur la création de l'Autorité des Marchés Financiers, qui permet un contrôle plus efficace car centralisé dans un même organisme et sur l'amélioration et la structuration du contrôle des comptes. Cependant Cappelletti 2004, p.2, constate au travers de la littérature que « *l'information comptable et financière, nonobstant sa fiabilité, n'éclaire qu'une partie de la performance et n'a pas de caractère prédictif sur les résultats futurs de l'entreprise.* » Labégorre et Boubaker, 2004, vont plus loin, décrivant la transparence de l'information comme un véritable mythe, une illusion qui veut nous faire croire en notre capacité à maîtriser notre futur. Cependant le processus d'élaboration d'une information transparente améliore la qualité des données comptables et financières. Et surtout l'envie de croire au mythe amène les organisations à dépasser leurs obligations informationnelles (Labégorre et Boubaker, 2004). Sur un échantillon de 207 sociétés du SBF 250, 56,5% publient une annonce volontaire du résultat prévu (Lakhal, 2004).

La loi sur la sécurité financière n'apporte pas d'obligations en termes d'informations prévisionnelles à publier. Mais elle inscrit très clairement l'investisseur comme destinataire privilégié des données financières et légitime son droit à l'information. Par ailleurs elle crée un lien formel entre les systèmes de contrôle interne – dont le contrôle de gestion est une composante (Bouquin, 2010) – et la communication externe.

2.1.2 La directive Transparence :

En plus d'organiser les comptes sociaux et de consolider leur contrôle, le législateur s'est intéressé à la nature et au contenu des publications réalisées par les organisations. Depuis

le 20 janvier 2007, en transposition de la Directive Transparence, 2004/109/CE, les sociétés dont les actions sont inscrites sur un marché réglementé doivent aussi publier et déposer auprès de l'AMF des documents en cours d'exercice. Le rapport financier annuel comprend les comptes sociaux et consolidés, le rapport de gestion – qui contient une analyse de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société (article L.225-100 du code de commerce), – le rapport du commissaire aux comptes et une déclaration des personnes assumant la responsabilité du rapport financier. Le rapport financier semestriel présente les mêmes éléments pour le semestre écoulé mais avec un rapport financier intermédiaire indiquant notamment *une description des principaux risques sur le semestre à venir*. Enfin les sociétés cotées doivent aussi présenter une information trimestrielle, qui reprend entre autres le chiffre d'affaires trimestriel par branche d'activité. Le règlement général de l'AMF recommande de se référer au découpage sectoriel selon les normes comptables internationales pour définir la notion de branche d'activité[25].

2.1.3 Conclusion :

Les nouvelles réglementations comptables et la concurrence des places boursières ont renforcé la nécessité d'une communication à l'actionnaire et ont fait évoluer la nature de l'information. La législation a accompagné cette tendance au travers de lois qui privilégient l'information pour l'actionnaire, et formalisent le contenu et la fréquence des données à publier. Les dirigeants sont contraints de divulguer des informations jusque-là destinées à la gestion interne de la société. Pourtant le législateur reste prudent, n'oblige pas à la publication de données prévisionnelles, précises et chiffrées. Les sociétés, conscientes d'une exigence timorée de la loi par rapport à celle des marchés financiers, ont tendance à fournir aux actionnaires des informations complémentaires, non obligatoires.

Cependant la législation en introduisant les nouvelles normes comptables internationales a ancré dans le langage comptable des données de gestion, et notamment celles du processus prévisionnel.

[25] http://www.amf-france.org/documents/general/7492_1.pdf

2.2 Les normes IAS/IFRS :

L'IOSCO (*International Organization of Securities Commission*) a recommandé en mai 2000 le référentiel IAS/IFRS[26] comme langage comptable sur les marchés financiers et l'Union Européenne en 2002 a préconisé ce même référentiel pour les sociétés cotées avec une mise en application dès 2005. La SEC (*Securities and Exchange Commission*) accepte en 2007 que les comptes des sociétés étrangères inscrites sur le marché américain soient publiés en normes IFRS. Ce nouveau référentiel n'est donc recommandé que pour la communication sur des marchés boursiers, les normes françaises restant obligatoires pour la présentation des comptes sociaux et le paiement de l'impôt. Les IFRS apparaissent prioritairement comme un langage financier destiné aux investisseurs.

L'introduction des normes comptables IFRS pour les sociétés cotées de l'Union Européenne en 2005 a produit des modifications dans les dispositifs internes de l'organisation et dans l'approche de la comptabilité. Les IFRS ont été perçus en France comme une révolution de la culture comptable et ont suscité de nombreuses interrogations avant même leur mise en œuvre. Le cadre conceptuel désigne l'investisseur comme le premier destinataire de l'information comptable, même si le référentiel considère plusieurs catégories d'utilisateurs : l'investisseur, le personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créditeurs, les clients, les Etats et les organismes publics (Disle & Noël, 2007). Ce choix n'est pas sans conséquences ; l'information comptable centrée sur les préoccupations des investisseurs doit traduire la création de valeur pour l'actionnaire et la prise de risque des décisions du management. Les études constatent cette nouvelle orientation : la politique comptable est modifiée (Tort, 2007), les perspectives de l'organisation s'inscrivent dans les comptes (Lopater & Frotiée, 2003), les normes IFRS introduisent une plus grande interdépendance entre la comptabilité et les choix stratégiques (Allard, 2007), et il y a convergence entre la comptabilité et la finance (Disle & Noël, 2007).

Pour Colasse, 2006, le changement de dénomination des normes – passant de *normes comptables* à *normes de reporting financier* – oriente la comptabilité vers la production d'un reporting pour les investisseurs. Le référentiel IFRS répond ainsi à un double objectif : « *valoriser l'entreprise à un instant t à partir du couple rentabilité / risque* »,

[26] Ci-après dénommé IFRS

vision ancrée dans le présent, et valoriser l'entreprise à partir de « *son risque de défaillance et sa capacité à dégager des flux de richesse à l'avenir* », vision tournée vers le futur (Disle & Noël, 2007, p.19).

Dans cette logique, un des choix essentiels des IFRS est l'application de la juste valeur au détriment du coût historique (Beau & Pigé, 2007, p.66, Disle & Noël, 2007, p.7, Capron, 2006, p.122).

2.2.1 La Juste Valeur :

La juste valeur est définie dans la norme IAS 32, depuis 1998, comme le « *montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale* ». Pratiquement, la juste valeur correspond à la valeur de marché observée sur un marché actif ou, à défaut, à la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs générés par le bien en question. Elle donne une valeur prédictive et économique des biens de la société et traduit assez clairement les attentes des investisseurs. D'une part elle est basée sur une valeur actuelle des flux de trésorerie futurs, et est ainsi en « *adéquation avec les méthodes d'évaluation utilisées par les investisseurs pour prévoir les cash-flows futurs* » (Casta, 2003, p.25). D'autre part, elle semble réduire le « *pouvoir discrétionnaire laissé aux dirigeants de façonner le résultat comptable* » car elle se prête moins à la constitution de provisions et ne permet plus de cacher des plus-values latentes que les dirigeants vont faire émerger aux moments opportuns (Casta, 2003, p.23).

Cependant les critiques sont nombreuses : elle engendre de la volatilité sur les comptes (Tweedie, 2003, Raffournier, 2007) et ouvre de nombreuses possibilités de manipulations (Chiapello, 2005), son intérêt n'apparaît que si le marché est actif (et efficient) et pour une activité de négociation continue (Biondi, 2004) son concept reste flou pour les utilisateurs (Beau & Pigé, 2007), sa mise en œuvre est difficile quand l'évaluation des actifs doit se faire selon un modèle mathématique (Casta, 2003, Cormier et al., 2007), sa pertinence semble centrée sur le seul investisseur or le marché n'est pas forcément apte à apprécier la valeur d'une entreprise (Ricol & Bonnet-Bernard, 2003). La formulation de prévisions et son actualisation nécessitent des informations en provenance des marchés financiers, autrement dit la communication faite aux investisseurs se nourrit des tendances du marché ; Cormier et al., 2007, parle d'un phénomène de circularité qui tend à déconnecter

la comptabilité des réalités économiques et commerciales pour la rendre dépendante du marché financier. Pourtant la juste valeur porte en elle le concept de transparence et l'IASB a voulu l'introduire dans nombres de ses normes. Les normes suivantes utilisent la juste valeur dans l'évaluation :

- autres immobilisations corporelles (IAS16) ;
- engagements de retraite (IAS19) ;
- dépréciation d'actifs (IAS36) ;
- instruments financiers (IAS39, IFRS9) ;
- produits agricoles (IAS41) ;
- rémunération fondée sur des actions (IFRS2).

Ces normes nécessitent le calcul de prévisions. La juste valeur va lier le langage comptable aux processus internes : de fait, elle s'appuie sur des calculs traditionnellement réalisés pour la gestion de l'organisation. Elle donne une nouvelle orientation aux systèmes de gestion, qui vont dorénavant participer à l'information externe.

De plus, la comptabilité financière et la comptabilité de gestion concourent à l'élaboration de nouvelles données ou une nouvelle structuration de la firme : comme le découpage en unités génératrices de trésorerie ou la définition des secteurs d'activité, le calcul des taux d'actualisation, la prévision des flux futurs de trésorerie. (Hoarau et Teller, 2007)

2.2.2 L'information sectorielle :

La comptabilité financière, base de la communication externe se rapproche de la comptabilité de gestion à l'origine de la communication interne. Ainsi les normes IFRS imposent une présentation de l'information publiée selon un *reporting* sectoriel. A l'origine, l'IAS 14 exige deux niveaux d'information sectorielle : par segment d'activité et par segment géographique, selon leurs niveaux de risque et de rentabilité. La norme suppose que le *reporting* interne coïncide avec la segmentation par secteur mais, à défaut, exige la publication selon ces deux niveaux. Le règlement français est moins catégorique. Pour le texte CRC 99-02, « *la segmentation adoptée pour l'information sectorielle devrait être celle qui prévaut en matière d'organisation interne de l'entreprise* (§ 425) ; *ce qui implique qu'un groupe peut partir de l'organisation de son système de reporting pour déterminer quels sont les secteurs à présenter.* »[27] Les sociétés cotées soumises à l'IAS 14

[27] http://www.amf-france.org/documents/general/3499_1.PDF

en 2005 ont pu se retrouver face à un *reporting* interne et une information sectorielle fondés sur des découpages différents.

Le contrôle de gestion, et notamment le budget, dans son approche traditionnelle repose sur une structure de centres de responsabilité, c'est-à-dire une décentralisation de la prise de décision et des ressources distribuées. Cette organisation est centrée autour d'un découpage des responsabilités – vers l'atteinte d'un objectif de performance – couplée à une segmentation par type d'activité, soit dans une logique de processus, soit dans une logique de métiers. C'est le manager, les moyens et les activités dont il a la maîtrise, qui donnent lieu à la création d'une entité distincte dans l'organisation. Cette unité de commandement sert de base à la mesure de la performance et à la construction du budget.

Mais la segmentation selon la norme IAS 14 et l'organisation interne des performances n'ont pas toujours pu correspondre. La mise en œuvre de l'information sectorielle a pu nécessiter une refonte du découpage existant et une remise en cause des systèmes de gestion et de décision (Nichols et Street, 2007, Alioui et Banoun, 2007).

Une nouvelle norme remplaçant l'IAS14 vient d'être publiée ; elle favorise une approche managériale. La norme IFRS8 s'appuie plus directement sur le *reporting* interne de l'organisation puisque le résultat du segment sectoriel « *n'est plus normé mais soumis à la seule condition qu'il soit présenté au principal décideur opérationnel* » (Batac & Ouvrard, 2010, p.6)

Le secteur opérationnel selon IFRS8, *§5*, correspond à « *une composante d'une entité dont les résultats opérationnels sont régulièrement examinés par le principal décideur opérationnel de l'entité en vue de prendre des décisions en matière de ressources à affecter au secteur et d'évaluer sa performance ; et pour laquelle des informations financières isolées sont disponibles »*

L'organisation en centres de responsabilité devrait maintenant être concordante avec la segmentation opérationnelle. Cependant la norme IFRS 8, très proche de la norme américaine SFAS 131, reçoit les mêmes critiques. Le choix des secteurs étant laissé à l'appréciation du management, l'information sectorielle n'est plus forcément comparable entre sociétés et les secteurs peuvent changer si une réorganisation interne se produit. L'intérêt de l'information ainsi produite est donc limité. La possibilité pour chaque société de définir l'agrégat qui doit rendre compte de la profitabilité des segments confirme le faible contenu informationnel de ce découpage sectoriel (de Greling & Allard, 2008).

Nous pouvons de ce fait nous poser la question du positionnement de l'entreprise face à cette information : choisit-elle de suivre IFRS 8 ou de publier une information volontaire plus en adéquation avec les attentes du marché ? Cette question est d'autant plus évidente que pendant 3 ans l'information sectorielle selon IAS 14 a pu avoir une incidence sur la structure des entités en gestion et sur le lien entre le découpage interne et celui qui sert la communication financière.

2.2.3 conclusion :

L'utilisation des IFRS dans les comptes des sociétés cotées de l'Union Européenne a orienté les préoccupations des entreprises vers la satisfaction des exigences actionnariales. Les normes internationales ont pour objet de diminuer l'asymétrie d'information et de rassurer les investisseurs. La juste valeur et l'information sectorielle offre aux actionnaires des données pertinentes pour leur choix d'investissement. Or ces informations, utilisées pour la communication financière, sont directement liées au processus de gestion budgétaire. Nous assistons à un rapprochement entre processus de gestion interne et systèmes d'information financière, qui peut remettre en cause les pratiques de communication et de gestion de la société.

CONCLUSION SECTION 2

La divulgation d'informations prévisionnelles est une question récurrente sur laquelle les droits comptable et des sociétés restent un peu en retrait. Ainsi les nouvelles législations, comme la Loi sur la Sécurité Financière, ne prévoient pas d'obligation de divulgation sur les résultats futurs de l'entreprise. De même, la Directive Transparence n'exige qu'une description des risques éventuels sur le semestre à venir. Les rares perspectives auxquelles la loi soumet l'entreprise n'obligent pas à publier des données chiffrées. Les sociétés subissent la pression des investisseurs mais conservent cependant le choix de fournir ou non des informations prédictives au marché. Pourtant l'introduction des IFRS et son orientation marquée vers l'investisseur et le marché financier met en avant le besoin de données de gestion prévisionnelle. Les nouvelles normes vont rapprocher le langage comptable des outils et des pratiques de gestion, et notamment du budget.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2:

La communication des entreprises répond à deux orientations majeures, le pilotage de la performance en interne et la promotion de l'organisation vis-à-vis des différentes parties prenantes externes. La mondialisation des marchés, le développement des échanges internationaux, les exigences croissantes des investisseurs institutionnels et le besoin croissant de capitaux et la concurrence des places boursières ont incité les entreprises à s'intéresser à leur communication externe.

Les nouvelles réglementations modifient la présentation, le contenu et la fréquence de publication de la communication financière. Pourtant les obligations de publication, jugées prudentes, sont souvent complétées par une divulgation d'informations volontaires par les sociétés cotées. Ainsi Labégorre et Boubaker, (2004), observent que les entreprises publient volontairement des informations au marché, dans un souci de communiquer une image qui leur est favorable.

Certaines études constatent l'utilisation du budget dans des jeux de communication avec les actionnaires. Les nouvelles normes comptables internationales s'inscrivent dans cette logique : la juste valeur et l'information sectorielle sont établies au travers du processus budgétaire et viennent lier la comptabilité financière à la comptabilité de gestion.

DEUXIEME PARTIE

PRATIQUES BUDGETAIRES SPECIFIQUES

Chapitre 3 : Les utilisations du budget :

Le processus budgétaire est parfois utilisé dans des jeux de communication externe. Dans un groupe coté, il peut servir dans un rôle de *reporting* financier. En développant cette fonction, nouvelle pour un outil centré sur les processus internes, le budget ne risque-t-il pas de voir sa pratique évoluer ? Si le budget, outil de gestion interne, sert la communication financière, peut-il encore servir dans le suivi de la performance ? Est-ce qu'une finalité différente modifie la pratique de l'outil ?

Pour répondre à ces questions, il faut déjà définir ce qu'est une pratique.

SECTION 1 : ANALYSE DES PRATIQUES :

Nous avons constaté dans les chapitres précédents que le budget développe plusieurs fonctions mais celles-ci ne sont pas toutes mobilisées en même temps. Cela signifie que chaque rôle ou orientation du budget est construit d'une manière spécifique, autrement dit déploie une pratique particulière. Plusieurs auteurs, comme Hopwood, 1972, Merchant, 1981 ou Sponem, 2004, 2006, dégagent des relations entre les rôles attribués au budget et les pratiques. Après avoir défini ce qu'est une pratique, nous aborderons au travers de la littérature les typologies existantes, pour *in fine* nous arrêter sur celle de Simons.

1.1 Qu'est-ce qu'une pratique ? :

Plusieurs travaux parlent de la pratique budgétaire, mais sans pour autant la définir. Bien souvent elle est associée à l'utilisation du budget par les praticiens, mais elle peut aussi couvrir d'autres notions. Selon le dictionnaire *Trésor de la langue française,* la définition d'une pratique est :

« *- le fait d'exercer une activité particulière, de mettre en œuvre les règles, les principes d'un art ou d'une technique ;*

- *la manière habituelle d'agir, le comportement habituel ;*

- *au pluriel : est synonyme d'agissements.*[28] »

Selon le *Littré*, la pratique se définit comme :

« *- l'application des règles, des principes ;*

- *une méthode, un procédé pour faire quelque chose ;*
- *l'usage, la coutume, la façon d'agir, reçue dans un pays ou dans une classe de personnes.* [29]»

De ces définitions, il ressort l'existence d'un lien entre les règles portées par l'outil et l'application faite par les utilisateurs. Il apparaît que la pratique repose sur la façon dont l'individu va s'approprier l'outil budgétaire et s'en servir puisque les termes utilisés ont trait à la mise en œuvre, aux « *agissements* » et à « *l'usage* ». Pour Argyris, 1953, nous avons vu que c'est l'utilisation du budget qui produit des effets sur le comportement des employés, mais selon la définition ci-dessus, c'est aussi l'utilisation du budget qui caractérise sa pratique.

Pour Sponem, 2004, p.12, « *pratique budgétaire* » et « *processus budgétaire* » peuvent être confondus. Le budget de l'entreprise peut ainsi être appréhendé au travers de son processus. Cette idée ressort aussi des travaux d'Anthony[30], qui qualifie un contrôle serré à partir des « *propriétés du processus budgétaire comme le degré de pression sur l'atteinte des objectifs ou le niveau de détail des revues budgétaires…* ». Sponem pour décrire la pratique budgétaire s'appuie sur le processus de conception du budget et sur les dimensions qui le composent. Il retient comme cadre d'analyse le modèle du contrôle organisationnel de Bouquin[31], selon lequel l'élaboration et le suivi du budget s'articulent autour de trois phases : la finalisation, le pilotage et la post-évaluation. Partant de ce cadre Sponem, 2004, p.81, détaille neuf dimensions qui caractérisent le budget d'une entreprise : la participation, le type de négociation, la difficulté des objectifs et le slack, le suivi des écarts, les révisions ou re-prévisions budgétaires, l'implication de la direction ou de la hiérarchie, le niveau de détail et la formalisation du processus. La combinaison de

[28] Extraits de la définition ; http://atilf.atilf.fr/dendien/scripts/tlfiv5/visusel.exe?11;s=3559632975;r=1;nat=;sol=0;
[29] Extraits de la définition : http://littre.reverso.net/dictionnaire-francais
[30] Selon Van der Stede, 2001, p.120
[31] Sponem a repris le modèle décrit par Bouquin, 2001, pp. 47-63

ces éléments dans un processus et l'orientation donnée à chaque dimension caractérise une pratique singulière.

Il ressort que le budget, quoiqu'outil unique en soi, déploie des pratiques multiples. Celles-ci se déduisent des propriétés mobilisées et plus spécifiquement de l'importance accordée à chacune. C'est d'ailleurs ce qu'établissent les définitions des pratiques mais aussi certaines recherches.

Le courant des relations humaines, en s'intéressant aux rôles portés par le budget et plus spécifiquement à l'influence sur les contrôlés, a décrit comment, en privilégiant certaines caractéristiques de l'outil, il était possible d'utiliser le budget de différentes façons. C'est ainsi que, dès les travaux d'Argyris, 1953, d'Hofstede, 1967 et de Hopwood, 1972, les relations entre les propriétés du budget et leur influence sur les employés ont été analysées par les chercheurs. Les dimensions comme la participation, le niveau de difficulté des objectifs, l'importance de l'atteinte du budget, l'évaluation de la performance, la fréquence des contacts supérieurs/subordonnés et le suivi des écarts sont les éléments étudiés par le courant des relations humaines qui ont permis aux chercheurs de catégoriser des rôles budgétaires.

En conclusion, le budget présente plusieurs rôles et c'est l'utilisation différenciée du budget qui permet cette multiplicité des fonctions ou, selon Sponem, 2004, p.12, c'est plutôt le processus, « *qui inclut la préparation du budget, ses évolutions éventuelles et l'utilisation qui en est faite* ». Ce processus ou cette pratique diffère quand les dimensions sont mobilisées et conjuguées différemment. En d'autres termes, il y a plusieurs rôles car il y a plusieurs pratiques et il existe plusieurs pratiques car la combinaison des caractéristiques budgétaires est, elle-aussi, multiple.

Nous allons au travers d'une revue de la littérature revoir plusieurs typologies de pratiques et les propriétés qui les caractérisent pour mieux comprendre comment sont définies les utilisations du budget.

1.2 Plusieurs catégorisations des pratiques :

En dehors des travaux précurseurs de l'école des relations humaines cités plus haut, plusieurs auteurs ont catégorisé des types de budgets et leurs propriétés. La littérature

décrit essentiellement deux types de classification, soit sur la notion de rigueur (contrôle serré/contrôle souple) soit sur la notion d'implication des dirigeants (contrôle administratif/contrôle interpersonnel). Nous allons aborder ces deux approches et les études les plus marquantes qui ont été réalisées.

1.2.1 Les budgets serrés/souples :

Anthony, 1988, distingue le contrôle serré du contrôle souple, introduisant un concept qui sera repris dans plusieurs recherches. La rigueur du contrôle apparaît pour beaucoup comme un critère de qualité et d'efficacité. Pour Merchant, 1985a, le contrôle serré est un construit composé d'un ensemble de plusieurs types de contrôle : objectifs de résultats, de dépenses, contraintes en termes d'effectif et de prise de décision et enfin directives strictes du management. La combinaison de différentes formes d'objectifs et de directives permettrait un renforcement du contrôle de l'organisation. Van der Stede, 2001, parle alors de la philosophie du contrôle global (*overall control*), synonyme de serré. Et pour l'auteur cette notion de contrôle budgétaire serré est un concept bien plus large que le simple suivi des écarts de résultat du management par exception. Mais que couvre-t-il exactement ? La littérature nous offre plusieurs travaux.

Quand il définit le contrôle de gestion, Anthony considère qu'il s'applique au contrôle de ceux qui ont des objectifs à atteindre et des équipes à diriger, et qu'ainsi les deux volets du rôle des managers sont (1) d'atteindre des objectifs (2) grâce à la mobilisation d'autres acteurs (Bouquin, 2005, pp122-123). En reprenant ces éléments il apparaît qu'un contrôle serré passe par l'implication du manager et sa capacité à orienter le comportement des subordonnés. En 1988, Anthony décrit cette forme de contrôle en établissant que « *les managers exercent un contrôle serré dans leur définition détaillée des rôles de leurs subordonnés, leur participation fréquente à la prise de décisions des managers subordonnés et leur suivi des résultats* »[32]. Mais pour Van der Stede, 2001, p.120, Anthony focalise son approche du contrôle serré uniquement sur le budget et l'atteinte des objectifs préétablis. « *Anthony décrit un contrôle serré comme un contrôle dans lequel la performance du manager est évaluée en priorité sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires à chaque période* ». Pourtant il ajoute que c'est aussi l'implication des

[32] Anthony, 1988, p.173, repris chez Sponem, 2004, p.52

dirigeants dans les activités journalières des *business units*, qui caractérise la rigueur du contrôle selon Anthony.

Simons, 1988, voit lui aussi le contrôle serré au travers des objectifs du budget. L'auteur donne une définition de ce concept : « *j'utilise les termes « objectifs budgétaires serrés » et « budget serré » de manière interchangeable pour désigner les objectifs budgétaires qui sont censés être précis, importants à atteindre, et qui nécessitent des efforts sérieux et un haut niveau d'efficience pour être réalisés* » (Simons, 1988, p.268). Un contrôle serré doit conduire à la performance, c'est une idée partagée par beaucoup d'auteurs et testée par Simons. L'analyse qu'il réalise en 1988 montre un lien entre des objectifs budgétaires serrés et la performance de la firme. La rigueur du budget est mesurée par une échelle de Likert sur les items suivants :

- Rigueur des objectifs budgétaires serrés ;
- Précision des objectifs budgétaires (standards de performance) ;
- importance de l'atteinte des objectifs budgétaires ;
- importance de l'atteinte de l'efficience opérationnelle.

Mais pour Sponem, cette échelle de mesure est étonnante car les liens entre les différents items ne vont pas de soi. De plus Sponem remarque que si les objectifs sont serrés mais néanmoins atteints, il est logique que la performance soit elle-aussi d'un bon niveau. Simons aussi semble se poser cette question, puisqu'il a quelques difficultés à trouver une explication à ses résultats. Il allègue que soit une firme profitable réussit mieux qu'une autre à éliminer le *slack* dans les objectifs, les rendant plus serrés, et améliore de fait sa performance soit « *les personnes qui travaillent dans une entreprise qui a du succès perçoivent les objectifs comme serrés.* » (Simons, 1988, p.279, Sponem, 2004, p.54).

Merchant, 1985b, présente une approche moins étroite du concept. Le contrôle est moins focalisé sur l'atteinte des objectifs que sur l'assurance que les employés agissent dans le sens de l'organisation. Ainsi, dans la définition des objectifs, ressortira leur caractère congruent avec les buts de l'organisation. L'auteur introduit des critères peu traités jusqu'ici : le système de récompense en lien avec la mesure de performance et la communication dans le budget ; il y voit un moyen pour les personnes de s'approprier les objectifs : une communication plus fréquente et plus effective est une propriété d'un

budget serré. Van der Stede, 2001, reprendra cette caractéristique dans une étude sur le contrôle budgétaire. L'auteur déduit d'une revue de la littérature et notamment des travaux d'Anthony qu'un contrôle est serré quand la direction :

- accorde de l'importance à l'atteinte des objectifs budgétaires ;
- n'accepte pas facilement les révisions budgétaires en cours d'année ;
- s'intéresse au détail de plusieurs lignes budgétaires ;
- ne tolère pas d'écarts par rapport aux budgets en cours d'année ;
- est fortement engagé dans la communication budgétaire.

Les résultats de son enquête sur 157 managers de *business units* montrent que quatre items sont constitutifs d'un budget serré, soient par ordre d'importance : une faible tolérance pour les écarts budgétaires en cours d'année, un suivi détaillé de chaque ligne budgétaire, des discussions intenses sur les résultats budgétaires et une importance marquée sur l'atteinte des objectifs du budget. Cette étude de Van der Stede clarifie, au travers d'une revue de la littérature très riche, les critères qui donnent au budget son côté rigoureux.

Mais au-delà de cet apport, il apparaît que le critère serré/souple n'est pas forcément un élément discriminant et qu'un « *contrôle serré n'a pas une définition ou une opérationnalisation équivalente dans les différentes études* » (Van der Stede, 2001, p.119). Ainsi le caractère serré se retrouve dans des pratiques opposées et notamment dans les contrôles diagnostique et interactif de Simons. Van der Stede analyse le contrôle administratif de Merchant, 1981, et l'approche interactive de Simons, 1995, et les compare aux propriétés dégagées par Anthony. Mais de l'avis même de l'auteur « *bien que ces publications fondatrices (de Simons, Merchant et d'autres) font référence à beaucoup d'éléments similaires, elles sont dissemblables d'une certaine manière* » (Van der Stede, 2001, p.124).

Par ailleurs quoique l'auteur reprenne à l'instar d'Anthony la relation entre « budget serré » et « objectifs budgétaires serrés » et même si en la mesurant il constate que les deux notions sont corrélées positivement, il affirme néanmoins « *les budgets difficiles à atteindre ne sont pas forcément perçus comme serrés si, par exemple, la direction est relativement tolérante sur des écarts ponctuels, à condition de rester dans le processus de réalisation des objectifs budgétaires globaux* » (Van der Stede, 2001, p.134). L'attitude de

la direction semble plus importante que la difficulté des objectifs. De la même façon, en 2007, Anthony[33] revient sur son approche et affirme que c'est le style de management qui fait qu'un contrôle est serré ou souple, c'est-à-dire la façon dont les outils sont utilisés. Le degré de rigueur du contrôle est défini par l'attention portée par les dirigeants sur la façon détaillée dont les résultats sont obtenus (Anthony et Govindarajan, 2007, p.590). Les auteurs se rapprochent ici des notions développées par Simons dans son modèle diagnostique/interactif.

En conclusion plusieurs études cherchent à démontrer qu'un contrôle peut être serré ou souple et que cela transparaît au travers de l'importance accordée à quelques dimensions particulières. Il ne ressort pas cependant un modèle clair de la littérature. A contrario, des auteurs considèrent que certains autres critères sont plus nettement discriminants et permettent mieux de catégoriser les modes de contrôle.

Les études réalisées sur le contrôle serré ou souple nous détaille les caractères de chacun de ces types de contrôle mais ne nous explique pas le lien entre le dispositif et son contexte. Or pour plusieurs auteurs et pour le courant de la contingence le système comptable ou de gestion est le reflet de la société dans laquelle il est impliqué (Burchell et al., 1980, Hopwood, 1983). Comprendre et détailler les formes de contrôle implique de les appréhender dans leur contexte.

1.2.2 Les contrôles administratif et interpersonnel :

Bruns et Waterhouse, 1975 puis Merchant, 1981, vont distinguer les formes de contrôle à partir de la stratégie de centralisation. Merchant remarque que plusieurs caractéristiques des budgets co-varient en fonction du contexte et laisse émerger deux formes opposées de contrôle budgétaire, telles que décrites par Bruns et Waterhouse.

Dans une organisation où les activités mais aussi les responsabilités sont clairement délimitées, il est possible de déléguer la prise de décision car le mode de contrôle est inscrit dans la structure et le fonctionnement de l'entreprise. Pour Bruns et Waterhouse, 1975, p.179, « *une organisation structurée et décentralisée, opérant dans un environnement stable semble particulièrement adaptée à l'utilisation du contrôle budgétaire* » et plus largement à un mode de contrôle *administratif*. A contrario, une

[33] Anthony et Govindarajan, 2007

organisation où les procédures et champs d'autorité sont moins établis, le contrôle est plutôt interpersonnel, et si l'environnement est changeant, la centralisation de la prise de décision sera préférée.

Les facteurs de contingence qui favorisent un contrôle administratif sont la taille et la décentralisation, et suivant les auteurs une technologie sophistiquée, des activités structurées ou diversifiées. Ainsi Merchant observe que les grandes entreprises décentralisées et diversifiées utilisent de préférence un budget administratif, caractérisé par l'importance portée sur l'atteinte des objectifs budgétaires, une forte participation dans les activités budgétaires de la part de la hiérarchie intermédiaire, des modes de communication formels et une sophistication des supports budgétaires. Pour Bruns et Waterhouse, cette forme de contrôle est surtout caractérisée par la prédominance des règles et procédures, et pourtant les managers ne semblent pas insatisfaits, ils participent au budget et estiment qu'ils exercent une certaine influence. Les entreprises plus petites ou dépendantes d'autres organisations sont centralisées et leur mode de contrôle passe par les interactions supérieur/subordonné.

Ce sont donc les politiques de centralisation et la taille des entreprises qui apparaissent comme les facteurs qui conditionnent les choix de contrôle. Mais ce qui ressort aussi de ces analyses dichotomiques, c'est l'implication plus ou moins forte des dirigeants et la façon dont cela affecte les personnes et la performance. En effet le contrôle – qu'il soit par exception ou au contraire par supervision directe – est construit autour de l'implication de la direction. Le lien entre les éléments de la structure et les comportements liés au budget est au cœur de notre questionnement et sera utilisé dans le cadre de notre étude.

Burchell et al., 1980, constatent de la même façon qu'il existe un lien entre les systèmes comptables et le contexte organisationnel et notamment le processus de prise de décision. Les auteurs présentent quatre rôles comptables, en fonction de deux dimensions, qui concernent le caractère plus ou moins ambigu des objectifs et la méconnaissance de la relation de cause à effet des actions de l'organisation.

		Ambiguïté des objectifs	
		Faible	**Elevée**
Connaissance du processus de transformation	**Faible**	*Answer machines*	*Ammunition machines*
	Elevée	*Answer machines* *Learning machines*	*Rationalization machines*

Tableau 3-1 : typologie de Burchell et al., 1980

Answer machine ou machine à répondre : s'inscrit dans le cas où la prise de décision s'appuie sur des formules et des règles et une démarche mécanique. La conception et les différentes phases de la décision sont programmables. Le système comptable fournit les méthodes et les routines d'évaluation et de contrôle. L'objet est de « *compléter, sinon remplacer, l'exercice du jugement humain* » (p.15)

Learning machine ou machine à apprendre : intervient quand le processus n'est pas clair ; plutôt que de fournir des réponses toutes faites, le système comptable sert de support à la prise de décision. Les analyses ad hoc, les modèles de simulation, etc… aident à la compréhension des conditions de fonctionnement de l'organisation.

Ammunition machine ou machine à munitions : sert à canaliser l'information pour servir les intérêts des individus dans un contexte politique.

Rationalization machine ou machine à rationaliser : permet de légitimer une décision et des actions déjà entreprises.

Les rôles de machine à munitions et machine de rationalisation sont moins repris dans les études car les systèmes d'information et de contrôle ne sont pas au cœur des préoccupations dans ces deux contextes organisationnels. Simons, 1991, 1994, 1995, présente un modèle comparable à celui de Burchell, et al. (Abernethy et Brownell, 1999, Sponem, 2004, Berland, 2007) ce qui est paradoxal, car les auteurs ne se citent pas. Et de la même manière, il ressort surtout chez Simons deux formes de contrôle prédominantes : soit les systèmes de contrôle servent un rôle formel, programmable appelé diagnostique selon Simons– *answer machine* par Burchell et al. – soit, à défaut un rôle interactif – rôle de *learning machine* pour Burchell et al. – centré sur le dialogue et l'apprentissage.

CONCLUSION SECTION 1

L'analyse des pratiques du budget nous montre, d'une part, qu'elles peuvent être caractérisées à partir des déterminants qui les composent et d'autre part qu'elles contribuent à la définition des rôles budgétaires.

Les pratiques peuvent être catégorisées selon leur degré de rigueur ou selon l'orientation administrative ou interpersonnelle du contrôle. Au regard de la littérature, le caractère serré ou souple du contrôle n'est pas suffisant pour délimiter une pratique.

L'approche administrative ou interpersonnelle du budget a été étudiée en relation avec la politique de la direction, ce qui est au cœur de notre recherche. Le modèle de Simons arrive dans la lignée des travaux de Merchant, 1981, de Bruns et Waterhouse, 1975 et de Burchell et al., 1980 et nous propose de nombreuses mises en œuvre des contrôles programmé ou interactif. Nous allons étudier ce modèle comme cadre d'analyse à notre recherche, dans la deuxième partie de ce chapitre.

SECTION 2 : LE MODELE DE SIMONS :

2.1 La relation avec le contexte organisationnel :

Simons, 1990, 1995, propose un cadre qui décrit plusieurs formes de contrôle. L'auteur focalise son attention sur l'utilisation des systèmes de gestion à un niveau de direction générale, c'est-à-dire au niveau en charge de la stratégie. Le modèle de Simons détaille la façon dont la direction va mobiliser son outil de gestion pour répondre au mieux aux contraintes stratégiques. La notion de stratégie recouvre à la fois sa formulation et sa mise en œuvre et surtout elle conditionne les incertitudes auxquelles l'entreprise doit faire face. Il existe une interconnexion entre les choix de politique de l'entreprise et l'environnement qu'elle va ainsi construire. Simons, 1990, compare deux sociétés qui agissent dans un même secteur mais en développant des stratégies différentes : domination par les coûts ou différenciation des produits/marchés. Les incertitudes stratégiques que l'entreprise doit affronter sont liées à son propre positionnement : incertitudes technologiques dans le premier cas et concurrentielles dans le second.

Ce modèle est adapté à notre étude car nous nous intéressons aux choix de l'utilisation des systèmes de contrôle par les dirigeants. En effet ce sont les pratiques, c'est-à-dire les utilisations du contrôle de gestion, qui sont au cœur de notre problématique. De plus, comme Simons, nous nous intéressons à ce dispositif en lien avec des contraintes externes, (marchés financiers et réglementations comptables), mais aussi avec les choix politiques de la direction (communication volontaire ou composition du capital).

Simons, 1990, 1995, cherche à identifier un lien entre la capacité de l'entreprise à être compétitive sur ses marchés et ses choix d'organisation et d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion. L'auteur concentre son modèle sur le strict contrôle de gestion qu'il définit comme « *les procédures et systèmes formalisés qui utilisent l'information pour maintenir ou modifier les modèles de l'activité organisationnelle* » (Simons, 1987a, p.358). Celui-ci se décline sous quatre formes selon d'une part la relation du contrôle avec la stratégie et d'autre part l'implication des dirigeants dans le processus (Simons, 1994) :

- *belief systems* ou système de croyances : le système de contrôle est utilisé par les dirigeants pour communiquer et renforcer les valeurs, les buts et les directions de

l'organisation. L'analyse des valeurs fondamentales influence la conception de ce système.

- *boundary systems* ou système de frontières : vise à établir des limites claires et des règles à respecter. Le système est fondé sur les risques à éviter

- *diagnostic control systems* ou contrôle diagnostique : fonctionne sous forme de boucle rétroactive (*feedback*), utilisée pour suivre les réalisations et corriger les déviations par rapport aux standards. Il représente la forme prototypique du contrôle, qui, au travers d'un suivi des écarts par rapport aux objectifs préétablis, permet aux managers de limiter leur attention. L'analyse des variables critiques de la performance est à l'origine de ce système.

- *interactive control systems* ou contrôle interactif : se réalise quand les dirigeants s'impliquent régulièrement et personnellement dans les décisions des subordonnés. Le but de cette approche est de renforcer l'attention, le dialogue et l'apprentissage dans toute l'organisation. L'analyse des incertitudes stratégiques influence le choix de ce mode de contrôle.

Mais Simons utilise de préférence deux formes sur les quatre qu'il décrit. Les systèmes de croyance et de frontière apparaissent dans son étude de 1994 comme des formes intermédiaires ou sous-jacentes, donnant un cadre au contrôle mais ne constituant pas une politique continue. Quoique décrivant quatre formes de contrôles, Simons, 1994, 1995, 2000, utilise essentiellement deux approches et la littérature retient, elle aussi, ces deux seules formes. Les systèmes formels de contrôle sont utilisés en fait selon deux optiques : pour circonscrire les domaines d'activité ou pour élaborer et mettre en œuvre la stratégie. Les systèmes de croyances et de frontières sont utilisés dans le premier cas. Ces systèmes délimitent précisément les domaines d'activité acceptables, soit dans une démarche positive centrée sur un idéal ou des valeurs partagées, soit en définissant des limites à ne pas franchir.

Dans le deuxième cas ce sont les systèmes de suivi des performances qui seront utilisés : Simons oppose alors le contrôle diagnostique au contrôle interactif.

2.1.1 Le contrôle diagnostique-interactif :

Les systèmes de contrôle ont un rôle différent suivant le degré d'incertitude porté par l'environnement. Quand celui-ci devient fortement incertain ou turbulent, la firme a besoin d'un plus grand partage de l'information et donc de plus d'échanges entre les acteurs. Un système de contrôle programmé – ou diagnostique – se transforme en un contrôle interactif dès que les responsables s'impliquent personnellement dans les procédures de suivi et de surveillance (Simons, 1987b). Simons (1995, p.161) observe que c'est l'utilisation de l'outil qui donne forme au contrôle et nous montre que la mise sous tension de l'organisation peut être forte et néanmoins emprunter des approches différentes. La question qui se pose est comment et pourquoi les dirigeants sont différemment impliqués dans certains systèmes de contrôle de gestion. Les responsables n'ont pas le temps et la capacité de traiter toute l'information : problème de rationalité limitée et problème d'activités variées et concurrentes qui nécessitent l'attention des managers (Simons, 1990, p135).

Le contrôle diagnostique rejoint le mythe du schéma cybernétique du contrôle, fondé sur la mesure des résultats et la comparaison avec des standards préétablis. Il établit un modèle de management par exception, qui permet à l'organisation d'atteindre ses objectifs sans une attention constante des dirigeants. Il est ainsi le contrôle le plus naturel des grandes entreprises (Simons, 1990, 1995). Son utilisation se réalise sous certaines conditions : les tâches sont routinières, les besoins d'apprentissage sont faibles et les opérationnels n'ont pas d'enjeu particulier. De ce fait ce sont les spécialistes fonctionnels (financiers, contrôleurs) qui sont responsables des procédures de contrôle. Les opérationnels n'interviennent que quand les résultats ne sont pas conformes aux prévisions (Simons, 1987b). De plus ce système nécessite la possibilité de mettre en œuvre certains mécanismes comme : définir la performance ou les standards de production, mesurer les éléments produits et utiliser une boucle rétroactive pour corriger le processus sous contrôle (Simons, 1992). Ses caractéristiques sont les suivantes :

1. Les spécialistes fonctionnels ont un rôle pivot dans la préparation et l'interprétation de l'information ;
2. le processus n'implique les opérationnels que sur une base d'exception ;
3. les données sont transmises à travers des processus de *reporting* formels ;

4. le processus réalise les résultats préétablis (Simons, 1987b).

Les systèmes de contrôle diagnostique sont particulièrement intéressants pour des entreprises évoluant dans des environnements stables et suivant une stratégie de défendeur (selon la définition de Miles et Snow, 1978) ou de domination par les coûts (selon la définition de Porter, 1980)[34]. Ils permettent de motiver les managers à travers un suivi rigoureux d'objectifs à atteindre sans pour autant mobiliser l'attention de la hiérarchie. C'est un contrôle efficient et procédurier.

Mais les dirigeants peuvent choisir de suivre personnellement et intensément certains systèmes de contrôle de gestion. « *Un processus de contrôle est prévu être soit interactif, soit programmé, selon que les managers utilisent les procédures de contrôle et de planification pour s'impliquer personnellement dans les décisions des subordonnés* » (Simons, 1987b, p.345). Le contrôle est dit interactif quand il existe une implication continue de la direction dans les décisions des subordonnés. Moins systématique et moins routinier, le contrôle interactif focalise son attention sur les incertitudes stratégiques et la réactivité de l'organisation. Cette capacité d'adaptation stipule une proximité avec les opérationnels et un partage d'information. Le contrôle interactif développe les caractéristiques suivantes :

1. les spécialistes fonctionnels ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation de l'information ;
2. le processus requiert une attention fréquente et régulière des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ;
3. les données sont interprétées et discutées dans des réunions avec les supérieurs, les subordonnés et les pairs ;
4. l'information générée par le processus représente un ordre du jour important à aborder par les plus hauts niveaux hiérarchiques ;
5. le processus s'appuie sur un challenge et un débat continu sur les données, hypothèses et plans d'action ;
6. le processus est stimulé par une récompense sur l'effort fourni, plutôt que sur les résultats (Simons, 1987b)

[34] Cités d'après Simons, 1987b

Le contrôle interactif est important quand l'environnement est incertain, que les activités ne sont pas routinières et surtout quand un apprentissage organisationnel est requis. Selon Simons, 1990, les choix stratégiques créent des incertitudes spécifiques, qui, si elles sont un frein à l'atteinte des objectifs, vont mobiliser l'attention de la direction. Le management utilise le contrôle interactif pour donner un signal de ce qui doit être sous surveillance et ainsi canalise les énergies et permet l'émergence de nouvelles idées. Ce signal active un phénomène de réflexion et d'apprentissage et permet de nouvelles tactiques et stratégies.

L'utilisation du budget par les acteurs à différents niveaux de la hiérarchie étant au cœur de notre problématique, l'approche de Simons nous offre une grille d'analyse pour comprendre le rôle des acteurs autour du budget et ce que cela produit.

Nous avons choisi d'observer le budget en prenant comme cadre d'analyse le modèle de Simons car plusieurs études l'ont utilisé pour comprendre comment et pourquoi sont mis en œuvre les systèmes de gestion (Abernethy et Brownell, 1999, Vaivo, 2004, Bisbe et Otley, 2004). Selon Simons, 1990, l'usage que le top management fait des systèmes de contrôle de gestion diffère d'une organisation à l'autre. Notre étude porte justement sur la manière dont les dirigeants vont piloter le budget pour aligner des demandes internes et externes.

2.1.2 Les critiques du modèle :

Simons propose un cadre d'analyse intéressant car, pour lui, c'est l'utilisation du contrôle plutôt que l'outil lui-même qui donne forme et rôle aux systèmes de gestion. Il envisage ainsi une approche évolutive et dynamique des modes de contrôle, dans une quête de performance (Denis, 2002). Cependant son modèle souffre aussi de quelques critiques. Simons, tout d'abord, ne nous explique pas comment les managers identifient et choisissent les incertitudes stratégiques, qui vont modifier leur approche du contrôle (Dambrin et Löning, 2008). L'auteur parle des incertitudes perçues par les dirigeants sans nous dire en quoi cette vision des responsables est forcément la meilleure ; Simons fait l'hypothèse de l'omniscience et de la rationalité des dirigeants (Gray, 1990, Sponem, 2004).

Par ailleurs, Simons n'aborde pas non plus la structure établie autour des modes de contrôle. Il traite du changement dans l'organisation et de l'instabilité de la stratégie sans

nous faire part des problèmes d'inertie (Gray, 1990) ni des effets sur la structure d'une réorientation des politiques internes. Pour Simons, la direction choisit d'utiliser un système de gestion, elle peut donc envisager d'en changer – passer d'un contrôle formel, inscrit dans une structure rigide à un contrôle plus souple et adaptable ayant une forme aplatie – ou même vouloir combiner ces deux modes de contrôle. Pourtant de l'avis même de l'auteur ce passage d'un mode de gestion à un autre génère des modifications importantes dans les comportements et les structures internes (Simons, 1994). Pour Denis, 2002, Simons surestime la capacité de l'organisation à remettre en cause son mode de fonctionnement et ses systèmes de contrôle.

Ces critiques nous poussent à nous intéresser aux influences qui orientent les choix de la direction et à la manière dont celle-ci décline ses orientations stratégiques tout au long de la ligne hiérarchique.

2.2 Le budget selon le modèle de Simons :

Les travaux de Simons, 1987a, 1990, font référence à l'utilisation diagnostique ou interactive des budgets et détaillent alors les caractéristiques de l'outil. Ponssard et Saulpic, 2008, décrivent l'utilisation des outils de gestion et leur construction selon les modes interactif/diagnostique en relation avec les rôles de la direction générale, des managers opérationnels et des contrôleurs de gestion selon des finalités différentes de l'organisation. Les auteurs ont en effet utilisé ce modèle pour caractériser les approches managériales et en ont déduit les informations suivantes : un « *pilotage par la valeur* » centré sur un contrôle de gestion autour d'indicateurs économiques, se réalise au travers d'une approche diagnostique et un pilotage par « *la vision stratégique* » caractérisée par « *une remise en cause de l'organisation et des systèmes de pilotage* » dans une orientation transversale, s'appuie plutôt sur une approche interactive (Ponssard et Saulpic, 2008, p.2).

Ces travaux font écho à nos préoccupations sur deux aspects. Premièrement l'utilisation de l'outil, sa construction et la nature des indicateurs suivis sont en interrelation, configurant l'influence des acteurs sur les déterminants de l'outil. Deuxièmement les auteurs se posent des questions similaires aux nôtres :

- qui est en charge de l'outil et celui-ci est-il plutôt au service des opérationnels ou des financiers ?

Les trois Dimensions	Utilisation des outils	Construction et nature des outils	Lien entre l'outil et les rémunérations
Questions afférentes à ces trois dimensions	Dans l'organisation, qui est en charge du processus de contrôle, de la collecte d'information, de la validation des informations, de l'amélioration des outils ? (département contrôle de gestion, marketing, production,…) L'outil est-il intégré dans le processus budgétaire ou utilisé dans d'autres circonstances ? A quelle fréquence est-il utilisé ? Avec quelle implication des managers opérationnels ?	Quelles sont les caractéristiques des indicateurs mesurés (financiers, non financiers ; quotidiens, mensuels, annuels…) ? Comment ont-ils été choisis ? (démarche générique ou approche spécifique à l'entité) ? Sont-ils extraits d'un système d'information standard ou nécessitent-ils un processus de traitement spécifique ? Les liens de cause à effet entre les indicateurs sont-ils explicités ? Les indicateurs sont-ils audités ?	Dans quelle mesure certains indicateurs sont-ils utilisés comme référence pour les rémunérations ? L'articulation des objectifs vise-t-elle à renforcer la coordination ou à décliner les objectifs financiers ? La fixation des objectifs est-elle faite par discussion interne ou par rapport à des références externes ? L'appréciation se fait-elle de façon objective ou comporte-t-elle une part de subjectivité ?
Réponses types correspondant au contrôle diagnostique	L'exploitation de l'outil est déléguée aux contrôleurs de gestion. L'outil est utilisé dans le processus budgétaire. Son utilisation pour simuler différents scénarios est limitée. Les contrôleurs de gestion peuvent interpréter les résultats, faire des simulations et des re-prévisions sans l'assistance des managers opérationnels. L'outil est utilisé dans une optique de gestion par exception.	Les indicateurs sont : -issus principalement de la comptabilité et calculés mensuellement (ROCE…) éventuellement complétés par des agrégats simples (quantités, indices de prix,…), -choisis à partir d'une vision plutôt standard des leviers de création de valeur, -décomposés le long de la hiérarchie (centres de profit) avec une faible attention portée aux possibles interdépendances entre indicateurs, -extraits du système d'information standard, -mis à jour mensuellement, -audités	Certains indicateurs sont utilisés pour déterminer les rémunérations. Les indicateurs privilégiés pour cela sont ceux qui sont alignés avec les objectifs externes affichés par l'entité considérée ; les problèmes de coordination sont secondaires. La détermination de la rémunération est explicite (formules de calcul). La fixation des objectifs peut être faite en interne mais la référence à des standards externes est toujours présente.
Réponses types correspondant au contrôle interactif	L'exploitation de l'outil nécessite une forte implication des managers opérationnels le long de la ligne hiérarchique. Les opérationnels utilisent fréquemment le système, (à la fois en prévisions et en analyse des résultats). Les feedacks sont faits directement par les managers opérationnels Les contrôleurs ne peuvent pas faire de re-prévisions sans l'implication des managers opérationnels.	Les indicateurs sont déterminés à partir d'une analyse spécifique des facteurs de performance de l'entité. Les interdépendances entre les indicateurs sont explicitées par un modèle. La fréquence des indicateurs est déterminée en fonction des enjeux (niveau d'incertitude, horizon des décisions…). La collecte des données peut utiliser le système standard mais aussi nécessite des procédures spécifiques Les indicateurs n'ont pas vocation à être audités.	Pas de lien formel avec les rémunérations. Des incitations plus indirectes sont fondées sur le jugement managérial du supérieur avec l'accent mis sur : -l'évaluation du degré d'implication des individus et/ou des équipes -les enjeux de coordination

Tab.3-2 : grille d'analyse des systèmes de contrôle et les deux idéaux-types Ponssard & Saulpic, 2008

- les indicateurs sont-ils plutôt financiers, ou les données comptables et opérationnelles concourent-elles au suivi de la performance ?
- quelle est la place du budget ?
- à quelle fréquence l'outil est-il utilisé et en réponse à quelle demande ou contrainte ?
- quelle est l'implication des acteurs ?

L'étude fait apparaître une utilisation diagnostique des outils de gestion et notamment du budget quand les politiques de la direction sont alignées sur les attentes du marché financier. Les pratiques et indicateurs de gestion sont établies en référence à la création de valeur actionnariale.

Le pilotage par la valeur, dans une approche diagnostique, se caractérise par :

- l'intégration des indicateurs de création de valeur dans le processus plan-budget-contrôle.
- des objectifs fixés en référence à des standards externes reliés aux attentes du marché financier.
- la gestion du système par les contrôleurs de gestion
- une meilleure connexion entre les indicateurs internes et les indicateurs externes de création de valeur.

Le pilotage par la vision stratégique est caractérisé par une approche interactive et apparaît comme à l'opposé du pilotage par la valeur. Le système de gestion est alors caractérisé par les éléments suivants :

- l'utilisation des systèmes de contrôle comme outil de dialogue,
- une meilleure connexion entre les systèmes opérationnels et les systèmes comptables grâce à une analyse des flux physiques,
- l'accent mis sur la mesure de la performance globale de l'entité plutôt que sur la mesure des performances locales des différents centres de responsabilité. (Ponssard et Saulpic, 2008)

2.2.1 Le budget diagnostique :

Au regard de ces travaux, la pression exercée par les actionnaires est a priori appréhendée dans un cadre diagnostique. Et surtout les pratiques du budget sont ici décrites comme étant en adéquation avec les rôles qu'est censé servir l'outil de gestion. Barett et Fraser, 1977, observent que les budgets peuvent emprunter des rôles différents, voire contradictoires, qui nécessitent des aménagements spécifiques de l'outil et modifient ainsi les pratiques. Sponem, 2004 et Simons, 1987a catégorisent les pratiques du budget et les relient à des rôles particuliers. Un rôle de communication financière peut ainsi générer des pratiques spécifiques. Il ne pourrait alors n'y avoir qu'un usage diagnostique du budget quand il sert la communication financière. Ceci avait déjà été observé par Simons, 1995, qui voit dans le contrôle diagnostique, un système orienté vers des buts financiers et adapté à la mise en œuvre de la stratégie voulue, notamment pour promouvoir efficacité et efficience. De la même façon, dans son étude de 1990, le plan est utilisé à des fins informationnelles, pour communiquer des objectifs de profit aux divisions et non pas pour piloter les activités. Ce mode de contrôle favorise un engagement sur des résultats prévisionnels et un suivi strict de cette obligation. Il devient alors possible de communiquer aux actionnaires un niveau de résultat futur. De plus ce mode de contrôle est surtout présent dans les grandes organisations structurées et décentralisées, qui correspondent notamment à la forme empruntée par les groupes cotés (Bruns et Waterhouse, 1975, Merchant, 1981, Sponem, 2004).

Lambert, 2005, en déclinant des formes variées de la fonction contrôle fait notamment référence au contrôle de gestion omnipotent. Selon l'auteur, ce dernier repose sur une organisation découpée en centres de responsabilité, permettant une « *autonomie contrôlée* » des entités. Le mode de gestion est orienté vers une logique très nettement financière et est véhiculé au travers de deux outils principaux : le budget et le reporting. « *Les indicateurs [du budget] sont parmi les dispositifs privilégiés de mise sous tension de l'ensemble de l'organisation. Responsabilités et objectifs sont déclinés via l'établissement de ces normes et mesures. L'activité […] tout entière peut être modélisée sous forme de standards et toute action vise une réduction d'un écart […] Ne pas respecter le budget "relève de la faute professionnelle"* » (Lambert, 2005, p389, p392). Ce budget revêt bien la forme d'un budget diagnostique, où l'atteinte de l'objectif et le management par

exception sont des critères prépondérants. Simons définit le contrôle diagnostique comme « *des systèmes d'information formels que les managers utilisent pour contrôler les résultats de l'organisation et corriger les variations par rapport à des standards de performance préétablis* » (Simons, 1995, p59). Par ailleurs Lambert décrit le deuxième outil de gestion, le *reporting*, comme devant présenter une approche anticipatrice de l'activité et comme lié à la communication financière et influencé par elle. Le contrôle de gestion omnipotent met en parallèle un usage diagnostique du budget et une utilisation de celui-ci à des fins de communication financière.

H2 : Le développement de la communication financière et des IFRS renforce l'usage diagnostique des budgets.

2.2.2 Le contrôle diagnostique est-il la réponse ? :

Cependant certains travaux récents (Sponem, 2004, 2006, Lambert, 2005, Lambert et Sponem, 2009) nous font comprendre que la forme diagnostique du budget n'est pas systématiquement le mode d'utilisation emprunté quand il y a communication à l'actionnaire. Les pratiques budgétaires dans les groupes cotés peuvent prendre deux formes différentes, soit interactive, soit diagnostique (Sponem, 2004). Pour Simons, 1995, le choix d'un mode de contrôle n'est pas prédéterminé mais est fonction de l'implication des acteurs. L'engagement des managers dans le système de contrôle, même s'il est influencé par les partenaires externes, est d'abord une décision du top management. Ainsi, Simons, 1990, affirme que la société va choisir d'utiliser ses systèmes de contrôle en partie d'une manière diagnostique et en partie d'une manière interactive en fonction des priorités stratégiques qu'elle se donne. Le rôle des acteurs et notamment des contrôleurs et des responsables de *business units* est donc un élément fondamental dans l'utilisation des systèmes de contrôle dans le cadre de notre étude.

Mais Lambert, 2005, nous offre une explication un peu différente, celle de demandes divergentes qui peuvent être faites au contrôle de gestion. L'auteur analyse la fonction contrôle de gestion au travers de trois dimensions, la logique dominante de l'organisation, l'autorité qui lui est accordée et le client qu'elle doit servir et dégage quatre idéaux types décrivant quatre fonctions de contrôle de gestion ayant des pratiques et des rôles différents. Parmi ceux-ci deux formes nous intéressent plus particulièrement car elles répondent à une logique financière. Soit le contrôle de gestion est omnipotent, centré sur

une logique financière à court terme, renforcée par l'activité des contrôleurs de gestion et par certains dispositifs comme un découpage en centres de responsabilité, ce qui ressemble à un contrôle diagnostique. Soit le contrôle de gestion a une fonction partenaire, il suit une logique qui n'est pas que financière et met les contrôleurs de gestion opérationnels au cœur de demandes contradictoires « *entre l'exigence des marchés financiers de résultats à court terme et la nécessité économique et stratégique de prendre des risques sur l'avenir* » (Lambert et Sponem, 2009, p.132). Cette idée est reprise par Bouquin et Fiol, 2007, pour qui, une entreprise peut faire cohabiter différentes composantes du contrôle de gestion selon le niveau de décision auquel on se situe. Le contrôle n'est donc pas forcément diagnostique, il peut être adapté à la demande spécifique de l'utilisateur. Ce qui différencie ces deux approches de la fonction contrôle de gestion c'est la forte implication des principaux utilisateurs, direction générale et management local. Nous pouvons donc imaginer deux formes de contrôle et deux logiques budgétaires, dont l'une emprunterait des caractéristiques du contrôle diagnostique et l'autre où l'implication des acteurs dans le processus de décision est importante.

Si le budget diagnostique n'est pas la réponse universelle à l'utilisation du budget dans la communication financière, deux questions se posent à nous :

- sous quelle(s) condition(s) le budget revêt l'une ou l'autre de ces formes ?
- cette forme alternative que le budget peut prendre est-elle interactive ?

2.2.3 une forme alternative :

Le contrôle est un exercice du pouvoir qui vise à influencer le comportement des individus de l'organisation. Ce pouvoir peut être lié au leadership – il donne lieu au contrôle interpersonnel – ou à la distribution de l'autorité c'est-à-dire à la structure de la firme – qui préfigure le contrôle administratif (Bruns et Waterhouse, 1975). Simons (1995, p.161) observe que la mise sous tension de l'organisation au travers de l'implication des acteurs emprunte une forme interactive. Mais là où Simons focalise son attention sur le rôle et l'implication du top management et son interaction avec ses subordonnés, Lambert, 2005, décrit le jeu de plusieurs agents. L'auteur observe que, dans une étude de cas sur la fonction partenaire, l'actionnaire est explicitement au centre de l'entreprise et impose une demande spécifique relayée par la direction financière, mais en même temps, le découpage autour de mini entreprises et une stratégie centrée sur la

croissance des marchés mettent les opérationnels, et notamment les chefs de produits, au premier plan des acteurs (Lambert, 2005, p264-267). Ainsi le contrôleur de gestion de la *business unit* se retrouve souvent au cœur d'une double logique : il doit promouvoir une évaluation strictement financière des projets tout en gardant une très grande proximité avec les opérationnels. La confrontation d'acteurs poursuivant des logiques différentes est de ce fait un élément marquant de ce mode de contrôle, aux dires de l'auteur. Des motivations trop contrastées entre les opérationnels et la direction générale peuvent entraîner un découplage des pratiques budgétaires laissant apparaître des objectifs suffisamment différenciés pour que l'on croit qu'il existe en fait deux budgets (Barett et Fraser, 1977). La théorie néo-institutionnelle parle de découplage quand l'organisation est structurée autour de la recherche de légitimité tandis que ses activités varient en réponse à des considérations pratiques (Meyer et Rowan, 1977).

H3 : la pression de l'actionnariat associée à une pression interne sur les opérations favorise un découplage des pratiques budgétaires.

2.2.4 Les déterminants du modèle de Simons :

Simons, 1990, affirme que les systèmes de contrôle peuvent être utilisés en partie d'une manière diagnostique et en partie d'une manière interactive au sein d'une même société en fonction des priorités stratégiques qu'elle se donne. L'implication des managers dans le système de contrôle, même s'il est influencé par les partenaires externes, est d'abord une décision du top management. Le rôle des acteurs et notamment des contrôleurs et des responsables de *business units* est donc un élément fondamental dans l'utilisation des systèmes de contrôle dans le cadre de notre étude. L'implication de certains acteurs dans le processus n'est pas la seule caractéristique d'un système de contrôle.

Bruns et Waterhouse, 1975, Burchell et al., 1980, Merchant, 1981, Simons, 1987 et 1990, et Sponem, 2004, ont appréhendé l'utilisation du budget en détaillant ses caractéristiques. Dans le cadre d'une étude chez Johnson et Johnson, Simons (1987, p349-351) aborde les différents systèmes de contrôle et détaille les budgets interactifs selon les caractéristiques suivantes (repris par Sponem, 2004, p60):

- ils requièrent beaucoup de temps et d'effort de la part des managers pour constamment réévaluer les objectifs budgétaires et les plans d'action

- ils sont réalisés de manière *bottom-up* (sans lettre de cadrage de la direction) ;
- ils reprennent la première année du plan stratégique, toutes modifications devant être justifiées ;
- ils font l'objet de négociations à tous les niveaux hiérarchiques ;
- ils sont révisés trois fois par an (les révisions font l'objet d'une implication forte de tous les niveaux hiérarchiques) ;
- les éléments du contrôle budgétaires sont régulièrement présentés devant la direction ;
- ils ne sont pas liés à un système de récompense : les bonus sont déterminés de manière subjective en fonction de l'effort fourni par les managers.

En 1990, Simons approfondit cette analyse en comparant deux entreprises qui utilisent leur budget de manière interactive ou diagnostique.

	Entreprise A **Contrôle budgétaire diagnostique**	**Entreprise B** **Contrôle budgétaire interactif**
Revue du plan stratégique	Sporadique, la dernière date de 2 ans. Génère peu de discussion	Processus annuel intensif Les managers préparent les plans stratégiques pour en débattre avec la direction
Buts financiers	Etablis par la direction et déclinés au reste de l'organisation	Etablis par chaque direction opérationnelle puis discutés et revus en réunion
Préparation du budget	Les budgets sont établis pour atteindre les buts financiers Sont coordonnés par le département financier et présentés à la direction, une fois assuré que les objectifs seront atteints	Les directions opérationnelles préparent les budgets en se focalisant sur la stratégie et le plan d'action Débat approfondi avec la direction
Ré-estimations	Pas de révisions en cours d'exercice	Re-budgétisation et adaptation des plans d'action 3 fois par an
Revue des programmes	Surveillance intensive des programmes de production et des processus liés	Programmes limités à la R et D
Evaluation et systèmes de récompenses	Prime basée au 2/3 sur l'atteinte des objectifs prévus et pour 1/3 sur des objectifs personnels	Prime basée sur une évaluation subjective des efforts fournis

Tableau 3-3 : Contrôle budgétaire diagnostique-interactif adapté de Simons 1990, p.133.

Cette lecture des travaux de Simons fait ressortir quelques caractéristiques de cette approche diagnostique des budgets (*en opposition au budget interactif*):

- la différence entre les deux formes de contrôle se situe au niveau de l'implication des acteurs dans le processus : seul le département financier, sous l'égide de la direction, est impliqué dans le budget, (*les directions opérationnelles et la direction générale sont fortement impliquées*) ;

- la revue du plan peut être non utilisée ou peu utilisée (*être le vecteur de la stratégie*) ;

- l'atteinte des buts financiers est (*peu*) importante et le budget est centré sur une logique financière (*logique stratégique et opérationnelle*) ;

- peu de (*plusieurs*) re-prévisions en cours d'année et des budgets rigides, intangibles (*adaptables*), (adapté de Sponem, 2004) ;

- fort (*faible*) lien entre l'atteinte des objectifs budgétaires et la rémunération monétaire ou symbolique des managers (adapté de Sponem, 2004).

Ces éléments sont repris par Sponem, 2004, sous forme de cinq caractéristiques : l'implication des managers, le lien budget-plans d'action, la construction bottom-up ou top-down, la fréquence des re-prévisions et la rémunération liée au budget. Dans le cadre de notre étude nous repartons de ces différents éléments : la revue du plan, les caractéristiques des objectifs et leur lien avec la rémunération, la fréquence des révisions/re-prévisions.

Nous pouvons reprendre de l'analyse de Ponssard et Saulpic, 2008, en plus des propriétés déjà retenues, la nature des indicateurs suivis, l'implication d'un nouvel acteur : le contrôleur de gestion et l'importance du découpage de l'information en centres de responsabilité.

Par ailleurs, l'obligation pour les sociétés cotées de présenter leurs comptes consolidés en normes IFRS a introduit de nouvelles demandes sur l'information comptable, qui portent notamment sur un découpage centré sur les secteurs d'activité plutôt que hiérarchique et sur des valorisations d'actifs basés sur des cash-flows futurs. Le découpage de l'information budgétaire en centres de responsabilité doit renseigner la communauté financière sur des performances sectorielles selon l'IFRS8. Le plan qui, selon Simons, 1990, est réalisé à des fins d'information dans une approche diagnostique peut servir à déterminer les cash-flows futurs. Nous allons étudier ces différents attributs dans chacun des deux types de budget tel que défini dans notre travail.

CONCLUSION SECTION 2

Le modèle de Simons s'intéresse à l'utilisation du budget par la direction générale selon que le contrôle s'inscrive dans une démarche de management par exception ou de supervision directe. Ce modèle offre à notre recherche des pratiques détaillées selon une combinaison précise de déterminants du budget et nous pousse à nous poser la question de deux utilisations possibles du budget quand il dispense le même rôle. Il cadre alors les réponses que nous cherchons à apporter à notre problématique.

Cependant les études réalisées suggèrent que, dans une gestion orientée vers la création de valeur actionnariale, le budget va répondre à cette demande en développant un contrôle diagnostique. Il n'y aurait qu'une orientation possible d'un budget lié à la communication externe. Quelques indices laissent à penser néanmoins qu'une autre forme de contrôle coexiste et est cependant mobilisée dans la même finalité d'information pour les investisseurs.

CONCLUSION DU CHAPITRE 3:

Dans ce chapitre nous avons abordé le modèle de Simons. Les deux principales formes de contrôle présenté par l'auteur ont été reprises dans plusieurs études sur les systèmes de gestion et plus précisément sur le budget. Sponem, 2004 observe que les grandes entreprises cotées présentent des budgets tantôt diagnostiques, tantôt interactifs. Ponssard et Saulpic, 2008, assurent que les entreprises orientées vers un pilotage par la valeur organisent leur système de gestion, et notamment les budgets, dans un schéma diagnostique. Enfin, pour Merchant, 1981 et Bruns et Waterhouse, 1975, les grandes entreprises développent des contrôles administratifs, proches du contrôle diagnostique de Simons.

Ces différentes études confortent notre choix du modèle de Simons comme cadre d'analyse de notre recherche.

Il est à noter par ailleurs que ces différents auteurs ont mobilisé la théorie de la contingence pour présenter et éclairer les résultats de leurs études. Pour Sponem cependant, la théorie néo-institutionnelle offre un cadre concurrent intéressant. Et au regard des travaux de Lambert, 2005 et Lambert et Sponem, 2009, il apparaît qu'il peut se produire un phénomène de découplage, apport de la théorie néo-institutionnelle.

Dans le chapitre quatre, nous allons aborder ces deux théories comme cadres explicatifs possibles de notre étude.

.

Chapitre 4 : Les théories explicatives :

L'étude des organisations complexes a laissé émerger nombre de théories. Pour Fligstein, 1985, chaque école de pensée propose sa propre explication des modes organisationnels observés. Il reste alors au chercheur soit de comparer plusieurs théories pour dégager leur apport différencié, soit de choisir la théorie qui semble la plus adaptée à l'objet de recherche. Nous avons opté pour cette deuxième approche. Notre objectif étant d'expliquer l'adéquation des systèmes de gestion à des configurations organisationnelles particulières, nous avons choisi d'utiliser la théorie de la contingence comme cadre explicatif.

Dans un rôle de communication financière le budget peut prendre deux formes. Il est soit piloté vers l'atteinte d'objectifs financiers dans une logique diagnostique, soit pris dans un jeu de relations dirigeant/responsable de *business unit*, où il devra répondre à des demandes assez contradictoires.

Mais pourquoi, pour un même rôle, le budget développe-t-il des utilisations différentes ? Quels facteurs d'influence pousse la pratique budgétaire plutôt vers l'une ou l'autre de ces deux formes ?

SECTION 1 : LA THEORIE DE LA CONTINGENCE :

La théorie de la contingence propose une réponse à ces questions. Selon elle, les dispositifs de gestion ont tendance à se conformer au contexte dans lequel ils sont utilisés. Chaque organisation est sujette à des influences qui peuvent lui être propres et développe ainsi des systèmes de contrôle et de prise de décision spécifiques. Le budget peut répondre à la demande de la communication financière en empruntant des modes de gestion différents selon le contexte dans lequel il s'insère. Notre étude vise à découvrir en quoi le cadre dans lequel évolue le budget et notamment la pression des parties prenantes peut produire des pratiques particulières de l'outil. C'est la notion d'adaptation de l'organisation à son contexte et les caractéristiques du budget dans ce cadre-là qui sont au centre de notre recherche.

Simons, 1987a, 1995, s'est ainsi posé la question de l'influence d'un facteur, la stratégie *business*, sur les caractéristiques des systèmes de contrôle. L'auteur a inscrit son modèle dans une perspective fonctionnaliste, sous l'hypothèse que si « *certains attributs organisationnels favorisent la réussite stratégique d'un groupe de sociétés, l'utilisation de ces attributs par les sociétés du groupe sera plus fréquent* » (Simons, 1987a, p.358). Pour autant l'auteur refuse le phénomène de causalité ; il réfute l'idée selon laquelle les besoins stratégiques déterminent l'architecture des systèmes de contrôle. Tout en se référant au courant de la contingence, il décrit un modèle original, où le rôle des dirigeants est moteur et où l'apprentissage introduit une vision dynamique du contrôle. Utilisant le modèle de Simons comme grille d'analyse, notre étude se positionne dans une démarche contingente.

1.1 Les facteurs dominants :

La théorie de la contingence est une théorie fonctionnaliste. Le fonctionnalisme en sociologie stipule que les structures sociales sont expliquées par leurs fonctions, c'est-à-dire par « *leurs contributions au bien-être de la société* » (Donaldson, 1996, p.62). Dans le cadre de l'entreprise cela revient à dire que la « *structure organisationnelle est expliquée par ses conséquences sur le plan de l'efficacité de l'organisation* » (Desreumaux, 1998, p.149). Et pour produire cette efficacité, l'organisation va devoir s'adapter à son environnement, ou plus exactement les composantes de sa structure vont s'adapter à différents facteurs du contexte. Le fonctionnalisme est défini en tant que doctrine sociologique, qui appréhende la société comme « *un système dont l'équilibre dépend de l'intégration de ses diverses composantes* » (Encyclopédie Larousse)[35]. Ainsi les systèmes de contrôle de gestion, qui font partie de la structure organisationnelle, constituent des configurations spécifiques, adaptées au contexte et réalisées pour atteindre des objectifs et des résultats désirés (Chenhall, 2003). Et c'est notamment l'importance accordée à l'adaptation de l'organisation à son environnement qui fait de la théorie contingente structurelle, une théorie fonctionnaliste (Donaldson, 1996).

En dehors d'être une théorie sociologique fonctionnaliste, la théorie contingente se définit au travers de trois autres facteurs dominants selon Desreumaux, 1998, p.148-150.

[35] http://www.larousse.fr/encyclopedie/

- Elle est d'inspiration déterministe : les décideurs de l'organisation, dans une démarche rationnelle, sont poussés à adopter la structure requise par le contexte pour être efficace. Le rôle des acteurs est laissé de côté, leur choix ou leur volonté ne sont pas questionnés.
- Le paradigme est positiviste : l'organisation est appréhendée comme une réalité objective, qui s'adapte à des facteurs matériels mesurables.
- Enfin la théorie est d'approche nomothétique, c'est-à-dire censée décrire des lois générales à toutes les organisations. Des relations de causalité sont observées entre des facteurs dits de contingence et des composants de la structure organisationnelle.

La théorie de la contingence est née avec les travaux fondateurs de Burns et Stalker en 1961 et de la nécessité de trouver une explication à des résultats empiriques contradictoires. Elle émerge en rupture avec la théorie classique selon laquelle il existe une structure organisationnelle optimale où les dirigeants prennent les décisions et définissent dans le détail les tâches de leurs employés. Elle suggère que des caractéristiques particulières de la structure vont dépendre des circonstances spécifiques dans lesquelles l'organisation se trouve. Il n'existe donc pas un « *one best way* » mais plusieurs configurations possibles de l'organisation.

Cette approche multi tendances va donner naissance à un courant très riche où plusieurs facteurs de contingence seront étudiés. Dès les premiers travaux, deux constatations peuvent être faites. Premièrement, chaque étude se focalise sur une variable de contingence, ou même un seul de ses attributs. Ainsi les travaux réalisés ne sont pas toujours dans la lignée des précédents. Les trois premiers textes, de Burns et Stalker, de Woodward et de Lawrence et Lorsh, rattachés à cette nouvelle théorie sont d'ailleurs centré sur un facteur particulier. Ensuite, la théorie s'attache plus particulièrement à l'analyse de la composante structurelle (Desreumaux, 1998).

Les travaux de Burns et Stalker, 1961[36], opposent la structure mécanique, où les rôles sont définis par la hiérarchie, détentrice de la connaissance organisationnelle, à une structure organique, plus souple et basée sur un déploiement des connaissances et des expertises dans l'ensemble de l'organisation. Les auteurs stipulent qu'une structure mécanique

[36] Cités par Donadson, 1996

convient mieux à un environnement stable, quand une structure organique est adaptée à un haut niveau technologique et un marché changeant (Donaldson, 1996).

Pour Woodward, 1965[37], ce sont les techniques de production qui sont analysées et pour lesquelles l'auteur découvre des structures de coûts différenciées. Ainsi des productions à l'unité ou en petites séries génèrent plutôt des coûts directs facilement rattachables aux coûts des produits. A contrario, la production de masse de plusieurs produits nécessite une importante allocation de coûts car la majeure partie des charges totales est encourue d'une manière conjointe par l'ensemble des produits (Otley, 1980).

Les travaux de Lawrence et Lorsch portent sur l'influence des changements de l'environnement sur les caractères de différenciation ou d'intégration de la structure. Plus l'environnement change, plus l'entreprise se morcelle en unités spécialisées, c'est-à-dire augmente son degré de différenciation. Mais pour néanmoins permettre une bonne coordination entre les activités, l'organisation va chercher aussi à favoriser ses phénomènes d'intégration. Les environnements plus stables et moins divers nécessitent aussi une forte intégration. Les auteurs observent que les entreprises qui adaptent leur structure à leur environnement sont plus performantes. Par ailleurs on prête à Lawrence et Lorsch d'avoir, les premiers, utilisé le terme de théorie de la contingence (Lawrence et Lorsch, 1967, Donalson, 1996).

Plusieurs études (Pugh et al., 1969, Hopwood, 1972, Khandwalla, 1972, Otley, 1978, Bruns et Waterhouse, 1975, Merchant, 1981) feront suite à ces travaux précurseurs pour dégager les principaux facteurs de contingence comme l'environnement, la technologie, la taille et la stratégie. En effet les théoriciens de la contingence mettent en avant la notion de « *fit* », ou *congruence*, entre certaines caractéristiques du contexte et quelques attributs de la structure pour que l'organisation soit plus performante. La structure s'entend comme constituée par les relations d'autorité, les relations de *reporting*, les comportements requis par les règles de l'organisation et les modèles pour la prise de décision (Donaldson, 1996). La comptabilité et la gestion sont donc partie prenantes de la structure organisationnelle et modelées par elle.

[37] Cités par Donaldson, 1996, Otley, 1980

1.2 Les critiques de la théorie :

La théorie de la contingence fonde le plus grand courant de recherche dans l'étude de la structure des organisations. Elle a donné lieu à une abondante littérature notamment dans le domaine de l'information comptable. Pour autant ce courant n'est pas exempt de critiques.

Bon nombre de remarques porte sur le caractère déterministe ou positiviste de la théorie. Pour Bougeois, 1984, cette vision est réductrice car elle ne tient pas compte de la richesse du processus managérial, réduisant la gestion de la firme à la seule combinaison de variables du contexte avec des variables structurelles. Il ne reste à l'homme qu'un rôle secondaire, qui consiste à contrôler la cohérence, le « *fit* », entre les différentes variables. L'analyse contingente se situe au niveau organisationnel plutôt qu'au niveau de l'individu, elle postule que c'est l'entité dans son ensemble qui poursuit les objectifs. Ce faisant, la théorie néglige le rôle et le pouvoir des acteurs dans les choix opérés par l'organisation (Child, 1972b, Donaldson, 1996). Or le rôle politique et les choix personnels des acteurs se traduisent dans l'agencement des structures. Les systèmes de gestion ne conduisent pas toujours à une amélioration de l'efficacité mais peuvent être utilisés à des fins politiques et satisfaire les intérêts de certains individus (Chenhall, 2003). Ainsi le design de la structure n'est pas « *la résultante obligée de facteurs de contingence mais le produit de décisions managériales* » (Desreumaux, 1998, p.151). Pour Bourgeois, 1984, l'exemple type est la stratégie, qui ne peut pas être le produit de forces externes mais correspond au contraire à la décision d'un agent qui cherche ainsi à distinguer sa firme de celles des compétiteurs.

Une autre critique concerne la relation causale unidirectionnelle, trop simple, entre deux variables, sur laquelle la majorité des études contingentes s'appuie. La théorie produit une pensée trop linéaire, centrée sur une relation de cause à effets (Bourgeois, 1984). De plus la méthode de corrélation employée pourrait permettre d'autres interprétations des causalités observées, et notamment comprendre la relation dans le sens inverse : ce n'est

pas forcément la taille qui induit la structure mais peut-être le contraire, la structure peut causer la taille (Donaldson, 1996)[38].

Enfin, deux autres critiques générales reviennent dans les écrits. La première concerne la recherche de performance et établit que les études ne permettent pas de mesurer l'efficacité mais juste de mettre en avant des corrélations entre la structure de la firme et son environnement (Otley, 1980). La théorie a aussi été critiquée pour avoir produit des études assez disparates, donnant lieu à un patchwork de résultats fragmentés plutôt qu'à la production de quelques agencements organisationnels (Desreumaux, 1998)

Pourtant cette théorie a connu un très grand succès car elle représente un paradigme cohérent pour analyser les organisations et leur structure ; la théorie a constitué un cadre d'analyse délimitant la construction d'un corpus de connaissances scientifiques, même si certaines sont parfois contradictoires (Donaldson, 1996). En termes de recherches sur les systèmes de contrôle de gestion, les remarques portent sur un manque de « *masse critique* » d'études sur certains éléments pour permettre une confirmation solide des résultats (Chenhall, 2003). Après s'être focalisée sur ses facteurs historiques, la théorie a évolué vers de nouvelles variables de contingence. Des études plus sociologiques ont aussi enrichi le courant de la contingence et l'influence de la coalition dominante ou le comportement des acteurs ont suscité de nombreuses études (Chenhall 2003). Ce courant a offert un cadre théorique prépondérant quoique varié pour l'étude des systèmes de gestion. Ses études, nombreuses, ont permis de définir des relations entre le rôle du management, les modes de contrôle et la recherche de performance.

1.3 La contingence et les systèmes de contrôle :

Appliquée aux systèmes de contrôle, la théorie contingente est selon Otley, 1980, la résultante de trois tendances :

- le courant contingent de la théorie des organisations reprenant les études de Burns et Stalker en 1961, de Woodward en 1965 et les travaux de l'école d'Aston, mais aussi les écrits de Chandler en 1962 sur le lien entre stratégie et structure,

[38] Donaldon reprend ici un exemple de Aldrich H.E., 1972, (« technology and organizational structure : a re-examination of the findings of the Aston group », *Administrative Science Quarterly*, 17, p.26-43), suggérant que les corrélations mises en œuvre dans les études du groupe Aston peuvent être analysées dans le sens opposé. Mais Donaldson assure que la première causalité étudiée est la plus probante.

- les études en comptabilité des années 60 et 70, reconnaissant l'importance du contexte organisationnel sur l'efficacité des systèmes comptables,
- et le rapprochement avec le courant des relations humaines qui s'intéresse à l'influence de l'information comptable sur les individus.

De ces trois tendances il ressort que les facteurs contingents traditionnels sont repris dans les études en contrôle de gestion, ainsi que la structure et le mode de management. La structure est définie par Chenhall, 2003, p.145, comme « *la spécification formelle des différents rôles des membres de l'organisation, ou des tâches pour les groupes, permettant de s'assurer que les activités organisationnelles sont bien menées. Les arrangements structurels influencent l'efficacité du travail, la motivation des individus, les flux d'information et les systèmes de contrôle.* » L'architecture des systèmes de contrôle est alignée sur les finalités de la structure. Selon Covaleski et al., 2003, pour opérer avec efficacité, une organisation doit trouver un équilibre entre sa structure, ses processus internes et les trois principaux groupes de contingence : les caractéristiques de l'environnement, la taille et la technologie. Les facteurs ci-dessus ont été régulièrement repris dans les études de ce courant. Notre objet n'est pas de revenir sur les études déjà réalisées mais de nous focaliser sur les contingences propres à notre sujet.

Les travaux de ce courant ont exploré une variété d'aspects des systèmes de contrôle de gestion. Les dimensions du budget comme « *la participation, l'importance de l'atteinte des objectifs, le caractère formel de la communication, la sophistication des systèmes, les liens avec les systèmes de rémunération, le slack budgétaire et l'analyse des écarts* » ont alimenté recherche contingente. Mais les études les plus intéressantes sont celles qui ont abordé un outil ou dispositif de gestion dans une vision plus globale du contrôle. Ainsi les travaux de Simons, 1987, 1991, 1995, montrent qu'un budget peut, sous certaines conditions, donner forme à un contrôle interactif et permettre de nouvelles initiatives stratégiques (Chenhall, 2003). L'objet de notre thèse est d'aborder le budget dans son contexte et d'en comprendre la pratique.

1.3.1 Les facteurs de contingence :

Les facteurs étudiés dans les études sur les systèmes de gestion sont la taille, l'incertitude de l'environnement, la structuration des activités… Après avoir passé en revue ces

quelques travaux, nous allons détailler les facteurs de contingence en lien avec notre étude.

Simons, 1995, estime qu'une organisation ne peut fonctionner qu'en alignant l'attention des managers, les stratégies business et les comportements de ses membres. Les dispositifs de gestion définis par l'auteur vont favoriser une relation étroite entre ces trois éléments. La création de valeur nécessite de bien choisir entre les opportunités qui s'offrent à l'organisation. Cependant cette décision mobilise une ressource limitée : l'attention des managers. Seules les opportunités les plus importantes seront suivies par les dirigeants, les opérations routinières devant être réalisées sans qu'il y ait une supervision constante et directe. Le système de gestion a ici pour objet de maximiser l'implication du manager. En effet les opportunités de l'environnement sont saisies au travers des décisions et visions stratégiques. Mais celles-ci ne sont pas forcément préétablies : l'auteur distingue des stratégies intentionnelles ou émergentes. Les décisions stratégiques peuvent à tout moment être remises en cause et surtout elles peuvent se produire partout dans l'organisation. Elles nécessitent donc une vigilance constante, qui passe par un système de contrôle efficace pour ne pas surcharger le travail du manager. La troisième condition d'une bonne gestion de l'organisation concerne le management des hommes. Les individus sont naturellement poussés à chercher des opportunités, l'enjeu d'une organisation est de motiver ses membres à œuvrer non pas en vue d'un intérêt personnel mais pour satisfaire les attentes de la communauté.

En étudiant le modèle de Simons, il apparaît que les facteurs pointés par l'auteur sont d'une part la stratégie, cela signifie que différents plans et stratégies vont générer différentes configurations de contrôle de gestion (Otley, 1999), et d'autre part le rôle des dirigeants. Les facteurs que nous allons étudier vont porter tout d'abord sur la stratégie, le mode de management et l'origine des dirigeants. Par ailleurs, comme nous nous intéressons à l'usage des budgets par le top management et en lien avec la communication financière, nous pensons que le type d'actionnariat est aussi un critère d'influence en lien direct avec notre sujet.

a. La taille : pour Bruns et Waterhouse, 1975, la taille est associée avec la décentralisation des décisions. Les auteurs estiment que quand la décentralisation s'accompagne d'une structuration des activités, c'est-à-dire que les procédures

opérationnelles sont standardisées et formalisées et que le nombre de spécialistes est plus important, alors le contrôle administratif prédomine. Ces résultats sont conformes avec ceux de Child, 1972, selon lesquels la centralisation des décisions et la structuration des activités sont corrélées négativement et concordent avec le mode de contrôle administratif de Weber. Merchant, 1981, étudie comment les systèmes budgétaires au niveau organisationnel sont liés à la taille, à la diversité des activités et au degré de centralisation. L'auteur sur des résultats similaires aux deux autres études. Les grandes sociétés diversifiées ont tendance à utiliser le budget d'une manière administrative, caractérisée par une importance portée à l'atteinte des objectifs, une participation des managers intermédiaires aux activités budgétaires, des modes de communication formels et l'utilisation de systèmes budgétaires sophistiqués.

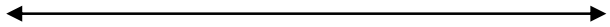
Simons, 1995, a une approche un peu différente. Il considère que les managers n'ont pas assez de temps pour contrôler personnellement toutes les activités d'une grande organisation et qu'ils vont se focaliser sur celles qui font face à des incertitudes stratégiques. Ainsi une grande organisation peut présenter un contrôle plutôt administratif, ou diagnostique, sur certaines activités et un contrôle plus interactif sur d'autres. La taille de l'organisation n'est donc pas suffisante pour qualifier le type de contrôle qui prédomine. Enfin, Waterhouse et Tiessen, 1978, font eux une description inverse de la relation entre la centralisation et le mode de contrôle. La taille n'est pas analysée ici, mais la centralisation de la prise de décision est liée à la mise en place de procédures. La bonne connaissance des processus de l'organisation permet d'établir une planification et un contrôle des activités à travers la définition de standards de performance. Ces outils de gestion prennent la place d'une autre forme de communication plus interpersonnelle. A l'opposé, la décentralisation des décisions implique que la direction générale et les actionnaires n'ont pas accès à toute l'information et que les objectifs des différentes entités de l'organisation sont alors plus difficiles à établir et à contrôler par le siège. La négociation et la communication interpersonnelle sont dans ce cas à la base du contrôle. La centralisation est à l'origine d'un contrôle administratif, procédurier et routinier, quand la décentralisation passe par un contrôle plus informel et interpersonnel.

Les sociétés cotées sont pour la plupart des grandes sociétés, la taille n'est donc pas discriminante dans notre enquête. Elle n'est pas abordée comme facteur contingent.

Cependant la notion de centralisation/décentralisation qui lui est liée est intéressante à analyser dans le cadre de cette thèse. La confrontation entre une autorité locale avec celle du siège peut modifier les choix et pratiques du budget et nous reviendrons dessus lors de l'analyse des résultats.

Selon Simons, 1995, l'implication de la direction dans les choix et mises en œuvre de gestion modifie les pratiques. Or cet intérêt du top management se produit quand la stratégie de l'entreprise transite par une forte compétition sur les produits notamment dans le cas d'une stratégie prospecteur, telle que décrite par Miles et Snow, 1978.

b. La **stratégie** est un facteur de contingence fréquemment abordé depuis les années quatre-vingt : les travaux suggèrent que les systèmes de gestion sont construits pour appuyer la stratégie (Dent, 1990, Simons, 1987). Dans la recherche contingente, plusieurs typologies ont été utilisées pour catégoriser les formes de stratégie, Langfield-Smith, 1997, reprend celles de Miles et Snow, 1978, Porter, 1980, et Govindarajan et Gupta, 1985 pour constater que pour opérationnaliser leurs enquêtes certains auteurs ont confondu ces quelques approches en les associant sur un même continuum, selon le schéma suivant :



Modèle stratégique	Prospecteur (entrepreneur)	Défenseur (conservateur)
Mission stratégique	Construire	Récolter
Position stratégique	Différenciation	Domination par les coûts

Schéma d'après Langfield-Smith, 1997

La typologie de Miles et Snow, 1978, décrit une stratégie business en fonction du taux de changement des produits/marchés réalisé par l'organisation. Les défenseurs présentent une gamme de produits étroite et un faible taux de renouvellement. Ils cherchent à améliorer les aspects financiers et productifs. A contrario les prospecteurs cherchent à développer de nouveaux produits et vont centrer leurs efforts sur le marketing et la recherche et développement. Pour Porter, 1980[39], les stratégies opposées sont respectivement la domination par les coûts et la différenciation. La stratégie de domination par les coûts est basée sur une politique de prix agressive liée à une gestion des coûts sous forme notamment d'économies d'échelle ou de

[39] Repris chez Langfield-Smith, 1997

technologie supérieure. La différenciation des produits implique une création de valeur pour le client sous forme de qualité du produit et des services connexes. Enfin la typologie de Govindarajan et Gupta, 1985, détaille une mission de récolte, qui vise à maximiser les résultats et les cash-flows et une mission de construction, où l'enjeu est la croissance des parts de marché. Ces trois classifications selon Langfield-Smith pourraient être confondues au regard de leur influence sur les systèmes de contrôle. Govindarajan et Shank, 1992 considèrent qu'il existe une cohérence, un « fit », entre la mission et la position stratégiques.

Pour Kald et al., 2000 et Sponem, 2004, il ressort que seuls les modèles de Govindarajan et Gupta et de Porter – c'est-à-dire respectivement la mission et la position stratégiques – ont une incidence marquée sur les systèmes de contrôle. Cependant Sponem trouve peu d'influence concordante entre la mission et la position stratégiques sur le contrôle budgétaire sauf pour ce qui concerne l'implication de la direction (Sponem, 2004, p312 et 315). Lambert et Sponem, 2009, observent que dans une logique financière, il existe deux fonctions contrôle de gestion. Dans un contrôle de type omnipotent, l'implication de la direction est prépondérante et l'organisation se focalise sur la maîtrise des coûts. Dans un contrôle partenaire, le rôle des managers locaux est central dans la mesure où l'organisation subit une pression importante sur les résultats à court terme et sur la gestion des coûts, mais aussi où elle doit se montrer audacieuse dans sa stratégie de différenciation. La compétition sur les produits ou pression marketing pousse les managers à s'intéresser plus directement au suivi des opérations. La distinction entre ces deux approches de gestion porte sur l'implication des acteurs et la position stratégique. Au regard des conclusions de ces travaux, nous allons nous intéresser à l'influence des modèle et mission stratégiques sur les types de contrôle en posant qu'une stratégie de récolte impose une logique financière et pousse à un contrôle diagnostique.

H4 : Une stratégie de récolte est corrélée positivement avec un budget diagnostique

Par ailleurs eu égard à notre hypothèse H3, *la pression de l'actionnariat associée à une pression interne sur les opérations favorise un découplage des pratiques budgétaires* nous allons tester l'influence de la stratégie de prospecteur sur le budget orienté communication.

Conclusion

Dans une perspective déterministe, le courant de la contingence définit l'environnement comme « *une donnée objective qui s'impose à l'organisation et avec laquelle celle-ci doit composer* » au risque sinon d'être sous performante et à l'extrême de disparaître (Desreumaux, 1998, p121). C'est la notion d'adaptation (le « *fit* ») de l'organisation à son contexte qui est au cœur de la théorie, l'autre élément fondamental étant la recherche de performance. « L'objet de la recherche contingente est d'identifier le ou les facteurs de contingence particuliers auxquels chaque aspect particulier de la structure organisationnelle doit se conformer » (Donaldson, 1996, p57). En suivant le modèle de Simons et en l'adaptant à notre étude, nous avons ainsi abordé le mode de gestion du groupe, l'origine du dirigeant, la structure du capital et la stratégie, comme facteurs influençant les systèmes de gestion dans les sociétés cotées soumises à une importante communication financière.

Mais la théorie de la contingence n'explique pas la totalité de notre approche. Les approches plus sociologiques voient les systèmes de gestion non pas comme des dispositifs passifs conçus pour aider les managers dans la prise de décision, mais comme des mécanismes qui confèrent aux individus du pouvoir pour atteindre leurs objectifs personnels. Le style de gestion du groupe, l'origine professionnelle du dirigeant et la structure du capital trouvent dans la théorie néo-institutionnelle un cadre explicatif plus marqué que dans la théorie contingente selon Sponem, 2004. Nous nous contentons de considérer ces facteurs comme peu fréquents dans la théorie contingente et de ce fait nous les abordons en marge de ce courant.

1.3.2 Les autres facteurs d'influence :

a. Le **style de gestion du groupe** apparaît comme un facteur d'influence du budget. Nous avons vu en chapitre un que Goold et Campbell, 1987c, ont décrit un modèle définissant l'influence du siège sur les unités opérationnelles et le style de management que cela induit. Les modes de gestion sont, selon les auteurs, homogènes dans tout le groupe et peuvent prendre la forme de deux styles extrêmes : la planification stratégique et le contrôle financier, ou d'un mode intermédiaire, combinaison des deux précédents. Les auteurs étudient pendant 3 ans 16 compagnies du Royaume Uni, qui couvrent différents secteurs de production et de services et qui

sont choisies pour leurs caractéristiques en termes de taille, diversité et succès. L'objet de l'enquête est de comprendre comment le centre peut améliorer sa gestion des filiales. Les questions auxquelles doit répondre le centre sont alors :

- comment gérer la diversité des activités sans mettre en œuvre une trop grande complexité organisationnelle ?
- Comment maintenir cette simplicité organisationnelle sans rencontrer de problèmes de mauvaise adaptation des styles de management ?
- Jusqu'où et dans quelles circonstances la diversification doit-elle être recherchée ? (Goold et Campbell, 1987a)

La diversité de ces grandes entreprises oblige le centre à adapter ses relations à chaque filiale ou groupe de filiales. Pour les auteurs, la solution se trouve dans la gestion par le centre de 3 rôles critiques « *la formulation de la stratégie, l'allocation des ressources et l'exercice du contrôle* » (Denis, 2005, p.190). Goold et Campbell, 1987abc, dégagent 3 styles de managements principaux.

- La planification stratégique est marquée par une forte implication de la direction générale dans la formulation des stratégies des *business units*, même si celles-ci sont à l'origine proposées par les managers opérationnels, et dans la coordination et le partage des activités. Le management est directif, puisqu'une part importante des décisions est centralisée au niveau du siège. Pourtant les responsables de filiales conservent une part d'autonomie dans la gestion courante de leurs activités. De ce fait le partage de responsabilités s'accompagne d'une communication importante entre le siège et les filiales. La planification stratégique est aussi caractérisée par une vision à long terme et une allocation des ressources, où le rôle du plan va être prépondérant.
- A l'opposé, le contrôle financier s'appuie sur des activités diversifiées et sur une organisation décentralisée et impose des standards de performance financiers aux *business units*. La responsabilité des stratégies repose sur les managers opérationnels plutôt que sur le siège. Le contrôle est réalisé à travers l'atteinte d'objectifs financiers à court terme : on parle ici de management par les chiffres. Le budget est ici l'outil phare du contrôle.

- Le contrôle stratégique conjugue le besoin d'une implication dans le suivi de l'activité avec celui d'une maximisation des profits financiers. Les stratégies sont élaborées par les responsables de filiales mais doivent être approuvées par le siège. La revue des plans doit permettre d'améliorer la pensée stratégique et d'examiner l'opportunité d'investir ou de bénéficier d'une profitabilité à court terme. Les objectifs financiers sont établis dans le cadre du budget. Le plan et le budget peuvent parfois s'engager dans des directions opposées.

Le style de management du groupe influence l'implication de la direction générale dans les décisions stratégiques, la centralisation de la décision, l'orientation financière ou opérationnelle des systèmes de contrôle et la communication entre les différents niveaux hiérarchiques. Berland, 1999b, a étudié et défini le rôle du budget selon chaque catégorie de cette typologie. Les résultats de Goold et Campbell, complétés par ceux de Berland, 1999b et de Sponem, 2004, nous permettent de supposer que les pratiques budgétaires sont différentes selon le style de management du groupe et qu'un « contrôle financier » se rapproche d'un contrôle diagnostique dans une orientation financière.

H5 : Une gestion du groupe de style contrôle financier est corrélé positivement avec un budget diagnostique

b. L**'origine du dirigeant** : l'implication des dirigeants est au cœur du modèle et Goold et Campbell, 1987a, suggèrent que leurs visions et leur personnalité affectent le style de management. En utilisant les travaux de Foucault, Zrihen (2002) montre que le budget est un outil de pouvoir au service de la hiérarchie car il permet la *surveillance hiérarchique*, la *sanction normalisatrice* en fournissant un cadre de référence pour l'évaluation des performances et l'*examen* hautement ritualisé des résultats. Les dirigeants ont tendance à développer les fonctions et pratiques du budget qui collent exactement à leurs demandes et à leur façon d'être. Zrihen, 2002, et Simons, 1994, font le même constat, un changement de direction influe sur les modes de contrôle. De nouveaux managers apportent avec eux de nouvelles visions et stratégies. Pour Child, 1972, les managers font des choix en fonction de leurs perceptions, leurs préférences, leurs valeurs, la structure du pouvoir et leurs intérêts propres.

Mais pour Simons, 1994, l'expérience professionnelle antérieure agit sur les choix actuels. Plusieurs études démontrent le rôle de la coalition dominante dans la configuration de la structure selon Donaldson, 1996. L'origine professionnelle du dirigeant influence l'agencement structurel (Fligstein, 1985). Pour l'auteur, à chaque période de l'histoire, les personnes en charge du contrôle sont originaires d'un type de métier différent. Au début du XXème le pouvoir était entre les mains des entrepreneurs et des producteurs qui ont focalisé leur attention sur les flux et agencements de la production et les entreprises étaient souvent sous forme d'intégration verticale. Leur ont succédé des dirigeants venant de la vente ou du marketing, plus intéressés au développement des marchés de l'entreprise. Puis sont venus les financiers en recherche de profit et favorables à la croissance externe. Pour ces deux dernières catégories, la structure est plutôt divisionnelle. Hambrick et Mason, 1984, font ressortir de la littérature une classification autour des métiers : les fonctions de *mise sur le marché*[40] du produit (« *output functions* ») qui reprennent le marketing, les ventes, la production et la R&D qui cherchent à ajuster au mieux produits et marchés au travers notamment d'une diversification de produits liés et de l'innovation; puis les fonctions de *transformation*[41] (« *throughput functions* ») avec la production, les processus d'engineering et la comptabilité, centrées sur l'efficience du processus de transformation, et enfin les fonctions périphériques en finance et en droit, qui favorisent la diversification des activités et la complexité administrative. Ces diverses orientations des dirigeants vont configurer différemment les systèmes de gestion. Pour Sponem (2004) les attentes des dirigeants influencent largement le dispositif budgétaire. L'auteur a observé une relation entre l'origine professionnelle des dirigeants et leur vision du processus prévisionnel. Le dirigeant ayant une orientation financière va plus facilement relier la demande des actionnaires à la gestion interne de l'organisation. A contrario un dirigeant qui dirige la société depuis longtemps et qui développe des relations suivies avec les actionnaires sera moins focalisé sur la logique financière imposée par les investisseurs et peut avoir un mode de management plus stratégique.

[40] Traduction prise chez Sponem, 2004, p. 280
[41] Ibid ci-dessus

H6a : la présence d'un dirigeant financier est corrélée positivement avec un budget diagnostique

H6b : la présence à long terme au poste de dirigeant est corrélée négativement avec un budget diagnostique

c. La **structure du capital** : notre étude porte sur les sociétés cotées, dont le capital est en partie dilué. Nous nous intéressons cependant à la structure de propriété car la part du capital qui n'est pas sur le marché peut être importante et peut laisser la place à des actionnaires puissants et de divers horizons.

Kang et Sorensen, 1999 et Rappaport, 1998, montrent que les actionnaires peuvent être présents dans les instances de direction et exercer leur ascendant de l'intérieur ou utiliser leur droit de vote et leur influence collective pour faire pression de l'extérieur. Mais suivant le cas, leur accès à l'information n'est pas le même. Or un actionnaire ne peut pas exercer son rôle de censeur de la gestion si on ne lui communique pas certaines données. Nous l'avons vu au chapitre deux, la communication externe comprend une diffusion de données obligatoires qui s'imposent à toutes les sociétés cotées mais aussi une publication volontaire laissée à la discrétion des dirigeants. Cette communication volontaire est sollicitée par les marchés financiers. Elle augmente avec la dispersion du capital (Chau et Gray, 2002, Eng et Mak, 2003, Labelle et Schatt, 2004) ou avec la présence d'investisseurs institutionnels (Healy et al., 1999, Lakhal, 2004).

La communication volontaire produit l'information qui répond le mieux aux attentes des investisseurs externes. Elle est ainsi, selon Pourtier, 2004, dominée par des publications de résultats et essentiellement de résultats prévisionnels. Il existe une relation positive entre la communication volontaire et l'utilisation de données prévisionnelles. Pour l'auteur ces informations proviennent des budgets et des business plans établis par la firme car elles sont moins coûteuses. Les facteurs de contingence de la communication volontaire ont alors une influence sur l'utilisation du budget. Selon Pourtier 2004, les publications volontaires sont influencées notamment par la cotation sur des places étrangères et la diffusion de l'actionnariat. La cotation en bourse est source de pression et d'influence sur les modes de communication et de gestion de l'information des organisations. Une enquête de la DFCG, réalisée en 2001

traite de l'information publiée par les sociétés. L'échantillon se compose de 44% de sociétés cotées, de 39% de sociétés ou organisations non cotées et de 17% qui ne se prononcent pas. Malgré cette importance moyenne des sociétés cotées dans l'échantillon, 80% des répondants considèrent que la communication répond d'abord aux exigences des actionnaires. Dans 75% des cas la société présente ou est en phase de présenter des informations prévisionnelles dans leur communication externe et 31% des répondants se disent impliqués dans des projets liés à la publication d'informations prévisionnelles. Cette étude, réalisée avant la mise en place des IAS/IFRS pour les sociétés cotées nous montre le poids de l'actionnariat et l'importance de la communication financière et des informations prévisionnelles dans cette communication.

Quand, sous la pression des investisseurs externes, le besoin de communication financière devient plus important, le contrôle risque d'être plus tyrannique, ce qui va modifier les pratiques internes. L'augmentation d'un actionnariat externe actif oblige l'organisation à s'expliquer sur certains de ses choix stratégiques et à développer pour cela des nouveaux circuits de données en interne. La relation de l'entreprise avec son actionnariat va structurer l'information produite et les processus de gestion à la base de cette information. Nous avons vu précédemment que selon Simons, 1990, 1995, et aussi Merchant, 1981 ou Bruns et Waterhouse, 1975, le mode de contrôle le plus fréquent dans les grandes organisations prend une forme administrative ou diagnostique. Ponssard et Saulpic, 2008, ont appuyé cette idée en remarquant qu'un budget diagnostique est plus souvent utilisé quand la direction cherche avant tout à répondre aux exigences du marché financier. Au regard de nos développements précédents, nous pouvons penser que plus la pression est mise sur l'importance des publications financières, plus le budget va revêtir une forme diagnostique.

H7 : Un actionnariat dilué est corrélé positivement avec un budget diagnostique.

Conclusion :

La théorie de la contingence est un courant de recherche qui a produit une masse importante de travaux sur les relations entre l'environnement technique et la structure des organisations et leur performance. Des approches alternatives, plus sociologiques,

considèrent que les managers, et d'autres acteurs, peuvent déterminer les caractéristiques du dispositif de contrôle pour des raisons politiques.

Nous avons simplement posé des hypothèses pour tester l'influence de certains facteurs sur les pratiques du budget. Nous analyserons plus loin les explications possibles.

CONCLUSION SECTION 1

Plusieurs auteurs constatent que si le contrôle de gestion et ses outils répondent à des sollicitations externes, celles-ci peuvent se situer à plusieurs niveaux et générer des pressions contradictoires.

Pour Bouquin et Fiol, 2007, p.4, il y aurait même une possible « implosion » du contrôle de gestion : « *la tendance est déjà d'intégrer le contrôle de gestion dit « opérationnel » aux opérations, alors que le contrôle de gestion pour les dirigeants est vu comme un simple reporting financier* ». De plus l'évolution de la législation et notamment les IFRS rendent le contrôle de gestion « *dépendant de l'information financière externe et de la finance en général* » et l'éloigne d'autant plus du management interne. Ainsi pour la théorie néo-institutionnelle, le processus budgétaire ne se réduit pas au rôle formel de coordination et de contrôle que lui attribue la théorie contingente. Le budget peut permettre de se conformer à des normes sociales de comportement jugé acceptable afin d'obtenir une légitimité externe. Le budget sert alors à négocier l'obtention de ressources (Covaleski et al., 2003). La théorie néo-institutionnelle permet d'expliquer le comportement des responsables autour du budget dans une recherche de légitimité auprès des marchés financiers.

SECTION 2 : LA THEORIE NEO-INSTITUTIONNELLE :

Le modèle utilisé par Simons est né dans une logique contingente, mais dans les années 90 l'auteur change peu à peu de méthodologie et surtout de posture épistémologique. « *Les travaux de R.L. Simons (1990) insistent sur le fait que ce qui s'avère déterminant pour les systèmes de contrôle demeure la répartition de l'intensité de l'attention des dirigeants dans ces systèmes bien plus que leur coïncidence ou la coïncidence de leurs attributs avec un modèle stratégique* » (Kuszla, 2005, p.222) Ce n'est pas tant la contingence qui est étudiée ici mais plutôt l'usage que les dirigeants font des outils de contrôle selon leur perception et leur interprétation des incertitudes stratégiques. L'auteur va opter pour une approche plus interprétative, suivant en cela plusieurs chercheurs, qui ont rejetés les hypothèses sur lesquelles repose le courant de la contingence fonctionnaliste (Kuszla, 2005, Chenhall, 2003). Ils considèrent que les systèmes de gestion ne conduisent pas nécessairement à une amélioration de la performance mais qu'ils peuvent être utilisés à des fins politiques (Chenhall, 2003).

L'utilisation des systèmes de comptabilité et de gestion permet aux dirigeants d'exercer leur influence. Pour Hopwood, 1983, 1987, la comptabilité est porteuse de plusieurs formes de pouvoir, elle discipline les individus, elle permet le contrôle et elle est source d'influence. La théorie de la contingence postule que la comptabilité et le contrôle de gestion sont façonnés par l'environnement, mais pour Hopwood, ils peuvent en retour influencer leur contexte. Ainsi la comptabilité rend visible, mais surtout elle éclaire plus particulièrement certains aspects du fonctionnement de l'entreprise (Miller et O'Leary, 1987). Elle oriente l'attention sur des éléments spécifiques plutôt que de simplement « *rendre compte* ». Nous pouvons penser que le marché financier fait pression sur l'organisation et lui impose des normes de communication, comme la Directive Transparence ou la comptabilité internationale. Mais en retour, l'organisation influence son environnement en reprenant ces mêmes normes pour véhiculer une information qui lui donne une image favorable. Labégorre et Boubaker, 2004, p.56, estiment que les entreprises peuvent instrumentaliser le mythe de la transparence de l'information. « *Sous la bannière de la transparence, la société semble en réalité en quête d'adhésion ; elle cherche à retenir l'attention du public et escompte que son effort de transparence rendra le marché réceptif.* » Pour les auteurs, la transparence devient un outil de gestion et de

pouvoir pour l'organisation, visant plus à servir les intérêts de l'entreprise qu'à limiter l'asymétrie d'information. Pour avoir accès aux ressources, pour obtenir une légitimité sur les marchés financiers, les organisations vont afficher une image de société sous contrôle.

2.1 Institutions et pouvoir :

La théorie néo-institutionnelle trouve ses fondements dans l'étude sociologique des institutions. Pour Scott, 2001, p.49 « *les institutions sont multi-facettes, ce sont des structures durables, composées d'éléments symboliques, d'activités sociales et de ressources matérielles* ». Elles servent de cadre à l'action organisationnelle. « *les institutions sont perçues comme des ensembles de règles ou comme des systèmes normatifs, qui comprennent une dimension habilitante et une dimension contraignante* » (Dejean, 2004, p.90). L'approche sociologique voit, elle-aussi, les institutions comme s'imposant aux acteurs ; les individus n'ont pas le choix des normes sociales ou des lois qui régissent leur comportement. Di Maggio et Powell, 1991, p.148-150, voient les institutions comme représentatives de « *résultats collectifs, qui ne correspondent pas à la somme des intérêts individuels,* » contrairement à la théorie classique où « *les institutions reflètent les préférences des individus* ».

L'organisation serait ainsi soumise à deux environnements distincts, l'un technique, caractérisé par les échanges de biens et services que l'organisation fournit, et l'autre institutionnel, composé selon Scott, 1987, de « *symboles, systèmes cognitifs et croyances normatives* ». Pour survivre l'organisation doit à la fois répondre aux exigences de son environnement technique et se conformer aux règles, pratiques et croyances de son environnement institutionnel. En plus de l'efficience technique et opérationnelle, l'organisation va chercher à atteindre la légitimité sociale (Scott, 1987, Abernethy et Chua, 1996).

Di Maggio et Powell, 1983, soutiennent que les sociétés en quête de légitimité externe vont adopter les règles et pratiques qui prévalent dans leur champ organisationnel. Celui-ci se définit comme la combinaison d'activités et d'organisations – fournisseurs, consommateurs et organes de régulation – qui offrent des produits et services similaires. Ce faisant les organisations vont générer un processus d'homogénéisation qualifié d'*isomorphisme*. Il y a isomorphisme institutionnel quand les organisations sont non

seulement en concurrence sur les échanges de produits et services, mais aussi pour le pouvoir politique et la légitimité sociale. Pour Di Maggio et Powell, il existe trois formes d'isomorphisme.

L'isomorphisme coercitif est défini comme résultant des pressions exercées sur les organisations par d'autres organisations dont elles dépendent ou par les attentes culturelles de la société. La mise en œuvre des IFRS, de la directive transparence ou de la loi sur la sécurité financière peut être considérée comme coercitive car imposé par les instances réglementaires. L'isomorphisme mimétique apparait quand une entreprise doit faire face à l'incertitude, une technologie mal comprise, des buts ambigus… L'organisation peut alors prendre modèle sur une autre firme, jugée plus performante. Le développement de la communication volontaire par de grandes sociétés en réponse à des pressions du marché financier peut être copié par des organisations moins grandes et moins puissantes. Enfin l'isomorphisme normatif provient de la définition des conditions et méthodes de travail au sein d'une profession. Cela permet d'établir une base cognitive et de légitimité de leur autonomie professionnelle : ainsi d'une société à l'autre, les individus d'une même branche peuvent partager des normes de comportement et des pratiques semblables.

L'organisation est soumise à deux environnements distincts et tend à adopter des pratiques qui répondent à chacun. Mais ces deux environnements génèrent des demandes contradictoires vis-à-vis de l'organisation. En effet l'adhésion aux règles institutionnelles, dans une recherche de légitimité, va souvent à l'encontre de la notion d'efficience, basée sur la coordination et le contrôle des activités (Meyer et Rowan, 1977).

Pour ces auteurs, certaines activités seraient ainsi réalisées dans un but cérémoniel, afin de donner une apparence de comportement rationnel et ainsi de légitimer l'organisation. Mais les exigences de l'environnement institutionnel peuvent être en conflit avec les demandes techniques centrées sur la coordination et le contrôle interne. Pour résoudre cette incompatibilité, les organisations vont renoncer à maintenir l'alignement entre structures et activités et vont mettre en œuvre un phénomène de « *découplage* ». Meyer et Rowan, 1977 soutiennent que les structures formelles qui répondent aux mythes institutionnalisés diffèrent de celles centrées sur l'efficience.

2.2 Théorie néo-institutionnelle et budget :

Le budget a été abordé dans une approche néo-institutionnelle (covaleski et al., 1986, Meyer et Rowan, 1977, Sponem, 2004, 2006). La théorie explique la pérennité du processus budgétaire par sa capacité à répondre à des attentes autres que la recherche d'efficience. Pour Meyer et Rowan (1977), l'apparence de comportement rationnel, véhiculé par le budget, permet aux organisations faisant face à l'incertitude de convaincre leur environnement institutionnel de leur légitimité. La firme augmente ses ressources et sa capacité de survie si elle montre qu'elle agit en conformité avec les attentes des parties prenantes. La comptabilité, comme le dispositif de contrôle, n'est pas une simple technique mais participe « *à la construction de la réalité sociale et organisationnelle* »[42]. L'entreprise cherche à se doter des systèmes de contrôle qui sont fonction de ses choix stratégiques et des demandes de l'environnement institutionnel (Abernethy et Chua, 1996).

Plusieurs études de la littérature rendent compte de ce phénomène ; ainsi le processus budgétaire intervient comme mécanisme d'isomorphisme coercitif que les gouvernements exigent, pour légitimer la gestion de l'entité, en vue de l'attribution de financement public (Di Maggio et Powell, 1983) ; de la même façon, les filiales vont adopter les plans prévisionnels et les modes de contrôle compatibles avec ceux de la société mère (Di Maggio et Powell, 1983, Meyer et Rowan, 1977). Pour Covaleski et Dirsmith, 1986, le budget ne fait pas que légitimer la gestion de la société vis-à-vis de partenaires externes, il permet aussi de représenter les intérêts en jeu et de maintenir les relations de pouvoir existantes. Les auteurs, p.195, reprennent une citation de Pfeffer, selon laquelle « *la tâche du langage politique et de l'activité symbolique est de rationaliser et de justifier les décisions qui résultent principalement des jeux de pouvoir et d'influence, afin de rendre ces résultats acceptables et légitimes dans l'organisation.* » Les systèmes de contrôle fonctionnent comme un langage partagé et accepté, venant structurer les relations et donc solidifier les positions de pouvoir interne tout en véhiculant une image externe de rationalité.

[42] Berland, 2005 sur Hopwood, 1983, 1987

Pour Di Maggio et Powell, 1983, les organisations tendent à homogénéiser, ou rendre isomorphiques, leurs pratiques telles que le budget, bien qu'elles évoluent dans des activités différentes. Elles adoptent des usages qui constituent des discours et des comportements rationnels vis-à-vis des partenaires externes. Ainsi le budget, ou la comptabilité, est un langage commun et légitimant qui tend à reproduire et renforcer les attentes sociétales. (Covaleski et Dirsmith, 1988a et 1988b). Mais pour Meyer et Rowan, 1977, pour maintenir cette image externe et cependant suivre leurs processus opérationnels internes, les organisations vont développer des pratiques découplées. En effet, pour Covaleski et al., 2003, les structures et les routines, comme le budget, permettent l'établissement de relations de pouvoir dans l'organisation, mais interviennent de ce fait au cœur de conflits d'intérêts entre les individus.

Dans leur étude sur le fonctionnement et l'utilisation du budget par une université américaine, Covaleski et Dirsmith, 1988b, constatent que si les entités opérationnelles utilisent le budget dans une démarche d'allocation des ressources, la direction de l'université, elle, a tendance à se servir de l'outil pour obtenir des financements. Le discours budgétaire fait office de manœuvre politique pour plaider la position de l'université plutôt que pour refléter la réalité économique. De la même façon Westphal et Zajac, 2001, constatent qu'il peut y avoir découplage des pratiques quand les acteurs puissants de l'organisation ont un intérêt politique à éviter les pressions institutionnelles, mais aussi quand certains facteurs politiques ou une expérience passée font prendre conscience aux décideurs des possibilités qu'offre le découplage. Celui-ci permet à l'organisation d'affirmer que les structures et systèmes formels, comme le budget, ont été adoptés et qu'ils sont conformes à ce qui est communiqué. L'avantage est de cacher ses structures réelles et de conserver ses marges de manœuvre derrière une pratique de « *window dressing* », ou « *changement de façade* » (Rodriguez et Craig, 2007, Berland et al., 2011).

Notre étude se situe dans ce cadre-là. Le budget peut être amené à promouvoir l'image d'une organisation performante et sous contrôle afin de faciliter l'accès à la ressource financière et de diminuer son coût. Mais le budget sert aussi à suivre l'activité et à motiver les acteurs sur des objectifs de croissance ou de profit. Ces deux demandes faites au budget peuvent être contradictoires et créer une situation de découplage entre une communication prévisionnelle institutionnelle et une pratique de gestion opérationnelle.

CONCLUSION SECTION 2

La théorie néo-institutionnelle affirme que les organisations font face à deux environnements, l'un technique, l'autre institutionnel. Les pratiques organisationnelles ne sont pas seulement orientées vers la recherche d'efficience mais aussi réalisées dans une quête de légitimité (Meyer et Rowan, 1977). Pour Di Maggio et Powell, 1983, cette demande va générer une homogénéisation des pratiques selon un processus qualifié d'isomorphisme. Les organisations vont adopter des pratiques et des comportements similaires à ceux d'autres organisations pour se légitimer vis-à-vis de leur environnement institutionnel.

Le dispositif budgétaire peut être utilisé dans ce cadre. Il va en interne rendre compte de l'efficience de la structure et des activités et en externe permettre de légitimer l'action organisationnelle. Dambrin, Lambert et Sponem, 2005, en étudiant l'influence d'un changement de l'environnement institutionnel sur le contrôle de gestion, se demandent si l'adoption de nouveaux modes de gestion est uniquement cérémonielle ou si elle implique des pratiques nouvelles. Une situation de découplage peut se produire quand des demandes contradictoires apparaissent et qu'elles s'inscrivent dans un jeu politique entre des acteurs puissants. Pour Rodriguez et Craig, 2007, p.743, « *un mythe largement acquis est qu'une pratique organisationnelle annoncée formellement ne diffère pas de sa pratique informelle ou réelle. Cet écart entre la structure ou pratique formelle et informelle est décrite métaphoriquement comme un découplage* ». La conformité entre pratiques réelles et formelles relève du mythe.

CONCLUSION DU CHAPITRE 4:

Dans la théorie de la contingence, les dispositifs de gestion ont tendance à se conformer au contexte dans lequel ils sont utilisés. Chaque organisation est sujette à des influences qui peuvent lui être propres et développe ainsi des modèles de gestion et de prises de décision spécifiques. Notre étude vise à découvrir en quoi la pression des parties prenantes peut produire des pratiques particulières du budget.

La théorie de la contingence fonde le plus grand courant de recherche dans l'étude de la structure des organisations. Bien que critiquée pour avoir produit des études assez disparates, basées sur l'interaction d'un nombre trop limité de variables, elle représente néanmoins un paradigme cohérent pour analyser les organisations et leur structure. C'est la notion d'adaptation (le « fit ») de l'organisation à son contexte qui est au cœur de la théorie, l'autre élément fondamental étant la recherche de performance. « *L'objet de la recherche contingente est d'identifier le ou les facteurs de contingence particuliers auxquels chaque aspect particulier de la structure organisationnelle doit se conformer* » (Donaldson, 1996, p57). Cette théorie offre une explication d'une part à la variété des systèmes de budgétisation observés sur le terrain et d'autre part à l'évolution des outils en phase avec leur environnement.

Cependant certains auteurs considèrent que les structures de l'organisation ne répondent pas seulement à un environnement technique mais aussi à un environnement institutionnel caractérisé par un corpus de normes et de croyances. La théorie néo institutionnelle argue que certaines pratiques de contrôle peuvent être choisies pour leur conformité à des valeurs qui fonctionnent comme des mythes et viennent légitimer la société qui les intègre (Meyer et Rowan, 1977, DiMaggio et Powell, 1991). Les organisations adoptent des pratiques et des comportements pour se légitimer vis-à-vis de leur environnement. La conformité aux exigences institutionnelles assure soutien social et survie de l'entreprise (Meyer et Rowan, 1977). Le budget n'est pas uniquement un outil de gestion interne, il répond à un besoin d'information et de contrôle de différentes parties prenantes.

Le cadre théorique nous permet de clarifier notre question de recherche, à savoir, est-ce que le budget soumis à des pressions politiques et environnementales développe (1) une pratique nouvelle adaptée à son contexte ou (2) propose-t-il plusieurs usages, cérémoniel et réel, à différents niveaux de décisions ?

Le budget peut, tourné vers la recherche d'efficience, adopter une forme diagnostique en phase avec son environnement. Mais il peut aussi développer un rôle plus politique et répondre en même temps à des demandes trop contrastées pour permettre une homogénéité des pratiques internes. Il y a alors découplage entre une structure de gestion focalisée sur le suivi des activités et la recherche de performance et une structure informelle et symbolique chargée de légitimer l'organisation vis-à-vis de ses partenaires externes. Notre enquête terrain aborde le budget au travers de ses pratiques pour voir si la logique financière prédomine et modifie les modèles de gestion interne ou si le budget est découplé car il répond à des niveaux de décisions différents.

Chapitre 5 : Le cadre méthodologique :

La revue de la littérature nous a montré que le modèle de Simons, détaillant des budgets diagnostique et interactif, constitue une grille de lecture des pratiques souvent mobilisée par les chercheurs. Cependant, les études antérieures montrent aussi que ce modèle peut ne pas totalement répondre aux pratiques observées. L'objectif de ce chapitre est de définir les dimensions et les mesures que nous allons tester à partir du modèle de Simons en analysant les pratiques du budget dans les sociétés cotées.

SECTION 1 : LA DEMARCHE DE RECHERCHE :

L'objectif de cette section est de définir dans quel paradigme de recherche nous nous situons et d'expliquer notre choix de posture par rapport à notre étude. En abordant une réflexion épistémologique, nous voulons clarifier les postulats qui sous-tendent notre démarche de recherche. Le positionnement choisi a pour objet de préciser nos choix d'investigation et notre définition de la nature de la réalité. Il influe sur notre méthodologie et sur notre analyse des données. Il est donc important au début de l'enquête terrain de préciser le paradigme dans lequel s'inscrit notre recherche.

1.1 Le positionnement :

Ainsi, avant de réaliser son analyse et avant d'accéder au terrain, le chercheur situe sa démarche dans un paradigme particulier. Cette précaution lui permet de se doter d'une référence pour comprendre, présenter et expliquer les données collectées, mais surtout de les rendre valides au regard de la science.

L'épistémologie traite de la validité de la connaissance produite. Elle confère à cette connaissance un caractère cumulable, généralisable et donc scientifique (Perret et Séville, 2007). C'est la définition des présupposés de recherche qui situe et permet d'expliquer la démarche choisie et la production des résultats. En sciences de gestion, ces présupposés

sont portés par trois paradigmes aux postulats distincts. Pour choisir celui qui cadre avec notre recherche, il convient de répondre aux questions suivantes :

- « *quelle est la nature de la connaissance produite ?* »
- « *comment la connaissance est-elle engendrée ?* »
- « *quels sont la valeur et le statut de cette connaissance ?* » (Perret et Séville, 2007, p.14)

Les trois positionnements épistémologiques qui permettent de répondre à ces questions sont le positivisme, le constructivisme ou l'interprétativisme. A chacun de ces courants est attachée une forme méthodologique, soit respectivement la déduction, l'induction ou l'abduction. Nous allons aborder ces trois paradigmes afin d'en dégager les caractéristiques les plus marquantes et ainsi expliquer sur quels critères s'est appuyé notre choix.

Selon le paradigme positiviste, la connaissance est fondée sur l'observation d'une réalité extérieure et possédant une existence autonome. Ainsi le monde renferme des propriétés que le chercheur peut observer et mesurer de façon objective, c'est-à-dire sans interférer avec son objet de recherche. La position positiviste implique que le chercheur établisse des hypothèses sur la structure de la réalité et surtout sur les lois qui la régissent. La démarche empirique doit permettre de vérifier ou réfuter les hypothèses posées. La méthode est hypothético-déductive. A l'opposé de cette approche, se situe la phénoménologie qui considère que le monde et la réalité extérieure « *sont le produit d'une construction sociale à laquelle les gens attribuent du sens* » (Usunier et al., 1993, p.34). Il ne s'agit plus pour le chercheur de compter les fréquences d'apparition de certains faits ou de mesurer les facettes d'un concept mais plutôt de comprendre les choix différents que font les individus dans une situation donnée. C'est dans cette orientation philosophique que l'on retrouve les paradigmes constructiviste et interprétativiste. La réalité n'est pas objective, elle dépend de l'observateur, de la façon qu'il a de se la représenter ou de la construire.

Mais si la théorie situe distinctement ces trois façons d'appréhender le monde, les démarches de recherche sont cependant moins tranchées. Ainsi Charreire et Huault, 2001, estiment que le constructivisme émerge difficilement dans un monde encore marqué par le paradigme positiviste. De fait, la littérature nous fait part de « *positivisme aménagé* »

(Miles et Huberman, 1991) ou de « *constructivisme modéré* » (Charreire et Huault, 2001). Le positivisme est centré sur la vérification qui transite par l'observation objective des faits. Mais, même si selon Durkheim[43], les faits sociaux peuvent être pris comme des choses, ayant une structure tangible, réelle et observable, pour Grawitz, 2001, quelques difficultés demeurent. D'une part le fait social, à l'origine des pratiques, est spécifique et historique, il est alors difficile à reproduire et à généraliser. D'autre part l'observation des hommes est faite par des hommes et le caractère subjectif prédomine parfois sur l'aspect positif (Grawitz, 2001). Nobre, 1999, p.157, fait écho à cette difficile contrainte méthodologique. L'auteur étudie l'évolution des recherches en contrôle de gestion et s'inquiète de constater qu'elles doivent choisir entre « *d'une part, une approche disposant de critères de scientificité irréprochables mais non adaptée à son sujet de recherche et, d'autre part, une approche permettant de saisir la complexité de la réalité mais pour laquelle les critères de scientificité sont indéterminés.* »

Notre investigation a conduit à nous questionner sur notre indépendance et notre objectivité vis-à-vis du contexte observé. Notre objet de recherche consiste à décrire les pratiques du budget telles qu'elles existent dans les entreprises cotées et à utiliser le modèle de Simons pour produire nos résultats. Il s'agit de rendre compte d'une réalité qui est extérieure et que nous observons au travers de ses déterminants. La posture positiviste semble la mieux adaptée à notre réflexion. Nous avons ainsi emprunté une logique hypothético-déductive pour réaliser cette enquête. En effet notre problématique portant sur la recherche de pratiques nouvelles, il était important pour nous de mobiliser un cadre déjà utilisé pour bien faire ressortir une approche rénovée du budget. Pourtant la confrontation avec le terrain et notre envie de bien comprendre les relations que les praticiens entretiennent avec le budget ne nous permettent pas de qualifier notre recherche de parfaitement objective, le modèle que nous testons est en effet influencé par notre première enquête.

Dans cette première phase, nous avons collecté des données à partir d'entretiens en face à face. La revue de la littérature nous a fourni un cadre d'analyse théorique, le modèle de Simons, qui présente deux formes de pratiques du contrôle et les aborde au travers de quelques critères spécifiques. Cette grille d'analyse a servi à fonder nos hypothèses et à

[43] Cité par Perret et Séville, 2007, p.17-18

affiner les dimensions du budget que nous voulions tester. Notre première enquête est un moyen de faire ressortir au travers de discours des pratiques particulières, indispensables dans notre étude. A cette première étape teintée de subjectivité, nous avons ajouté une deuxième phase confirmatoire. Cette nouvelle investigation a été menée au travers d'un questionnaire. Cela nous permet de limiter l'interaction avec le terrain et de donner un critère de validité à notre recherche. Selon Perret et Séville, 2007, l'approche quantitative offre généralement une plus grande garantie d'objectivité et positionne assez naturellement la recherche dans le paradigme positiviste. Nous avons, par ailleurs, suivi quelques préconisations méthodologiques pour ne pas interférer avec notre objet de recherche, même si les précautions prises ne garantissent pas une totale indépendance. Les questions sont issues pour la grande majorité des études de Simons ou de recherches concurrentes. Quelques interrogations proviennent aussi de notre enquête exploratoire. La méthodologie de recherche ainsi décrite reste cohérente avec la posture choisie.

Nous avons ainsi choisi d'inscrire notre recherche dans un cadre positiviste modéré.

1.2 La préparation de l'enquête exploratoire :

Pour confronter la vision du budget selon les deux axes de Simons et son utilisation comme outil de communication financière, nous avons réalisé dix-neuf entretiens avec des praticiens de la finance et du contrôle de gestion. Les personnes interviewées ont été contactées par mail ou par téléphone. Nous avons repris les coordonnées de responsables financiers ou du contrôle de gestion dans le fichier clientèle d'un fournisseur de logiciels de gestion. Dix-huit entretiens d'une durée d'environ une heure et demi chacun ont été finalement conservés pour notre enquête. Cette approche empirique s'est déroulée de fin 2006 à mi 2007. Les entretiens ont été enregistrés puis retranscrits intégralement. Nous avons ensuite procédé à une analyse des discours en suivant les préconisations de Miles et Huberman, 1994.

Les auteurs suggèrent de condenser les données, de les présenter et d'élaborer des conclusions. Nous avons réalisé une condensation des données en procédant à l'extraction et au résumé des segments de discours en phase avec nos thématiques. Nous avons regroupé les données en fonction des items de notre cadre d'analyse et avons catégorisé les réponses à chaque item pour décrire la variété des pratiques observées. Ces trois

activités constitutives de l'analyse qualitative ont été opérées au travers d'une méthodologie défendue par les auteurs. Miles et Huberman, 1994, constatent que traditionnellement le chercheur relit ses retranscriptions et souligne les unités qui traitent d'un même sujet, les catégorise en nommant le thème ou le code auxquels elles se rapportent. A priori le chercheur doit avoir, au préalable, établi une liste de thèmes découlant du cadre conceptuel ou des questions de recherche. Mais il se peut aussi faire émerger certaines codifications directement de l'analyse des discours.

Notre recherche emprunte cette méthodologie. Dans une première phase, nous avons annoté les textes dans la marge pour renseigner sur les thèmes abordés quand ils étaient liés à notre problématique. Ces commentaires ont eu pour objet de souligner les segments de texte qui nous intéressent et de les regrouper sous une étiquette. Nous avons ensuite repris dans un fichier tous les *verbatims* accolés à un thème.

Dans une deuxième étape, nous avons classé par thématique toute cette collecte d'informations. Ensuite la confrontation avec notre cadre d'analyse a permis de souligner les nouveaux items. Nous avons ensuite résumé les données et n'avons conservé que les segments de texte les plus synthétiques et les plus caractéristiques des thèmes retenus.

La troisième étape a donné lieu à une analyse fine des réponses par items et à leur catégorisation. C'est à partir de cette présentation que nous avons structuré notre synthèse descriptive des résultats au chapitre six de la thèse.

Nous avons suivi dans cette enquête la démarche décrite par Lazarfeld, 1967[44], selon laquelle le chercheur réalise sa démarche empirique tout d'abord en s'appuyant sur un concept issu de la littérature, ou cadre d'analyse, et en le représentant au travers de plusieurs dimensions. Celles-ci sont mesurées et organisées au moyen d'indicateurs, qui apparaissent comme « *des éléments que l'on peut recueillir dans le monde empirique et dont le lien avec le concept est défini en terme de probabilité* » (Angot et Milano, 2007, p.177). Après avoir réalisé l'enquête exploratoire pour affiner les dimensions à appréhender, le questionnaire de recherche a été construit en adaptant ou en reprenant des items en partie déjà utilisés par d'autres études et notamment par celles portant sur le modèle de Simons. Ces items correspondent aux indicateurs à mesurer, sachant que

[44] Cité par Thiétart, 2007

chaque mesure d'indicateur a pour objet d'associer « *une valeur ou un symbole à une partie du concept* » et ainsi vise à donner une réalité au concept étudié.

1.3 L'enquête exploratoire : généralités

Notre étude exploratoire s'est traduite par des entretiens auprès de responsables financiers ou du contrôle de gestion, en 2006 et 2007. Notre échantillon est composé de dix-huit groupes de sociétés de taille et d'activités très différentes, cotés ou non cotés. Cette diversité est adaptée à notre objectif de recherche qui vise à faire ressortir une relation entre des pratiques et des utilisations du budget. A l'opposé de notre question de recherche très précise nous cherchons à explorer un terrain assez étendu. L'objectif est d'appréhender des pratiques différentes pour avoir une plus grande richesse dans les réponses et aussi pour éventuellement faire émerger des usages nouveaux et particuliers. Dans un deuxième temps, nous avons enrichi notre cadre de catégorisation des pratiques avant d'aborder notre enquête confirmatoire. Les caractéristiques des sociétés interviewées sont données en tableau 5-1.

Notre recherche exploratoire est qualitative car l'intérêt de cette première approche du terrain est de faire émerger le point de vue des acteurs, « *puisque c'est à travers le sens qu'ils assignent aux objets, aux situations, aux symboles qui les entourent, que les acteurs fabriquent leur monde social* » [45] Et selon Wacheux, 1996, p15, la recherche qualitative peut se définir comme « *une attitude explicative du sens par le sens* ». Nous cherchons dans notre étude à donner du sens aux pratiques du budget et à comprendre ainsi pourquoi il existe plusieurs usages pour une même finalité : communiquer à l'actionnaire.

[45] Coulon, 1987, repris chez Baumard et Ibert, 2007, p102

Code	Secteur d'activité	Fonction de la personne interviewée	Normes comptables entité	cotation Normes du groupe
G1	Electro ménager	Directeur financier groupe	IFRS	Groupe coté IFRS
G2	Transport routier	Responsable contrôle de gestion filiale	IFRS	Groupe coté IFRS
G3	Automobile	Directeur financier groupe	IFRS en cours	Groupe non coté IFRS en cours
G4	Conglomérat diversifié	Directeur financier filiale	PCG	Groupe coté US GAAP
G5	Sécurité	Directeur financier filiale	PCG	Groupe coté IFRS
G6	Transport maritime	Directeur financier filiale	PCG	Groupe coté IFRS
G7	Matériaux de construction	Directeur financier filiale	IFRS	Groupe coté IFRS
G8	Maison de champagne	Directeur financier filiale	IFRS	Groupe coté IFRS
G9	SSII	Directeur financier groupe	IFRS	Groupe coté IFRS
G10	Bricolage	Directeur financier groupe	IFRS	Groupe non coté IFRS
G11	Secteur de la pharmacie	Directeur financier filiale	PCG	Groupe coté US GAAP
G12	Habillement et accessoires	Directeur financier groupe	IFRS	Groupe coté IFRS
G13	Construction centrales électriques	Directeur financier groupe	PCG	Groupe non coté PCG
G14	Emballage	Responsable consolidation groupe	IFRS	Groupe coté IFRS
G15	Gaz industriel et médicaux	Directeur financier adjoint groupe	IFRS	Groupe coté IFRS
G16	Secteur du jeu	Directeur financier groupe	PCG	Groupe non coté PCG
G17	Transport aérien	Direction du contrôle de gestion groupe	IFRS	Groupe coté IFRS
G18	Equipementier aéronautique	Directeur financier groupe	PCG	Groupe non coté PCG

Tableau 5-1 : enquête exploratoire : sociétés interviewées

Les entretiens ont été réalisés à partir de questions ouvertes et semi fermées portant sur les pratiques budgétaires et leur évolution. Afin de bien cerner et traduire la richesse et la diversité des discours, mais aussi pour limiter le biais de l'interprétation par le chercheur, nous avons établi une grille directrice à nos entretiens, telle qu'elle apparaît dans le tableau 5-2.

Thèmes abordés	Caractéristiques demandées
Forme du contrôle budgétaire et documents produits	I – quelles sont vos pratiques budgétaires et leurs évolutions récentes ? Description du processus ? Lettre de cadrage/ des axes préétablis ? Etablissement de re-prévisions / révisions en cours d'année ? d'un plan à moyen terme ? Adoption des modes de contrôle de la société mère ?
Utilisation/finalités du budget	II Qu'elles sont les utilisations de votre budget ? Qu'elles sont les finalités du budget ? du plan moyen terme ? Quels sont les destinataires des informations prévisionnelles? Destinataires et finalités des re-prévisions ? Est-ce que les re-prévisions remplacent le budget dans le suivi des écarts, dans les objectifs à atteindre ? Existe-t-il un suivi des écarts par rapport au budget ou au re-prévisé ou à la période précédente
Contraintes pesant sur l'information : Contrainte de gestion Contrainte légale	III Est-ce que l'on ressent une pression sur les informations budgétaires ? Objectifs ambitieux ? niveau de performance requis ? Engagement vis-à-vis du budget ? Transparence de l'information : impact sur les processus et données budgétaires ? Demande accrue d'information ? Est-ce que les nouvelles réglementations (IFRS, LSF…) ont eu une influence sur la production des données budgétaires, leur présentation, leurs finalités ?
Contrainte économique : rassurer le marché financier	IV - Comment se fait la communication aux différentes parties prenantes ? à l'actionnaire ? Est-elle centrée sur l'information obligatoire ? existe-t-il une communication spontanée ? Est-elle liée aux données du budget ? des re-prévisions ? Information différenciée suivant le destinataire interne/externe ?pression des actionnaires sur les objectifs du budget ?

Tableau 5-2 : enquête exploratoire : Thèmes des entretiens

Cette grille d'entretien nous a permis de construire notre discours en partant de questions générales et ouvertes pour faire ressortir les rôles et usages du budget et ensuite en recentrant sur notre objet de recherche. Nous suivons ainsi une ligne de l'entretien qualitatif qui peut être semi-structuré afin que « *l'acteur s'exprime librement, mais sur des questionnements précis, sous le contrôle du chercheur* » (Wacheux, 1996, p204).

1.4 L'enquête confirmatoire :

L'enquête confirmatoire est réalisée à partir d'un questionnaire que nous détaillons dans la section suivante de ce chapitre. Pour construire ce questionnaire nous nous sommes inspirés de questions déjà utilisée dans des études apparentées. Par ailleurs les prescriptions de qualité d'un questionnaire ont été globalement suivies : « *ne mettre qu'une question par question, éviter les négations, choisir des mots simples, faire des phrases courtes, éviter de faire faire des calculs aux répondants, aider la mémoire en proposant des catégories pour les réponses difficiles* » (de Singly, 2001). Nous avons aussi suivi les recommandations suivantes :

- *Etablir la confiance* : en informant, dans le mail envoyé aux interviewés, par quel moyen nous avons obtenu leur adresse ; en présentant notre étude comme inscrite dans un laboratoire reconnu : le Cnam[46] ; en expliquant les conditions de l'enquête, la durée et la thématique ; en assurant la confidentialité.
- *Augmenter les rémunérations* : en facilitant la réponse au questionnaire : sur un fichier word, avec en général seulement des cases à cocher ; en organisant le questionnaire d'une façon claire avec différentes parties bien identifiées ; en sollicitant des réponses plus personnelles si nécessaire ; en proposant que soient renvoyés les résultats de l'étude ; en remerciant pour la participation à l'enquête.

Quatre personnes de l'entreprise ont pré-testé le questionnaire. Elles ont ensuite été contactées pour faire part de leurs remarques. Puis le questionnaire a été revu et critiqué par certains collègues professeurs. Quelques questions ont ainsi été revues.

Le questionnaire a été administré par mail sauf cinq qui ont été donnés en direct sous format papier. Les noms, fonctions et adresses des enquêtés ont été pris dans les annuaires de trois grandes écoles de commerce françaises. La cible visée était les groupes faisant partie du SBF250. Les personnes interrogées devaient être trois par entreprise : le directeur financier ou du contrôle de gestion du groupe ou d'une branche d'activité du groupe, un contrôleur de gestion opérationnel et un manager opérationnel. Les questionnaires ont été envoyés à 650 personnes environ, mais dont certaines n'avaient pas le poste attendu et à qui on a demandé de fournir l'adresse d'un collègue de la cible. 76

[46] Cnam : Conservatoire national des arts et métiers

groupes n'ont pas été contactés, hors de notre cible (société de bourse…) ou sans adresse connue. Les réponses reçues ont été de 56 dont 3 n'ont pas été traitées car incomplètes, soit un taux de réponse de 8,15%. Les 53 répondants représentent 40 groupes français donc 16% de la cible de départ, et dans 27 cas le répondant se trouve en poste au niveau de la société mère. 9 sont des managers opérationnels, les 44 autres sont des contrôleurs ou des financiers. 5 personnes ont refusé de répondre pour cause de temps ou de confidentialité et 8 personnes ont répondu qu'occupant une fonction opérationnelle, elles ne pouvaient pas répondre à un questionnaire sur le budget et la communication financière trop loin de leurs activités.

CONCLUSION SECTION 1

Notre recherche s'articule autour d'une interrogation des pratiques de gestion. Elle se traduit par une confrontation avec le terrain d'un cadre théorique préalablement défini. Nous avons choisi le positivisme modéré comme positionnement épistémologique car il traduit bien notre questionnement et notre démarche méthodologique.

La confrontation avec le terrain se réalise en deux temps. Notre enquête exploratoire basée sur des interviews de dix-huit personnes à partir de questions ouvertes ou semi-ouvertes nous a poussé à établir une relation directe, de face à face. L'influence sur l'interviewé et l'indépendance du chercheurs ne sont pas totalement acquis dans cette première phase de l'enquête. Pour autant il ne s'agit que d'une étape de notre démarche qui s'est construite autour d'une approche théorique des pratiques budgétaires et de leurs dimensions les plus caractéristiques. L'objet de cette première enquête est simplement de confronter la littérature avec le terrain et éventuellement de faire émerger des pratiques propres du terrain, puis de revoir les dimensions à mesurer.

Cette première enquête est suivie d'une étude quantitative confirmatoire, afin de constituer une triangulation, dont l'objet est de mette à l'épreuve notre dispositif de recherche (Baumard et Ibert, 2007). Cette deuxième approche du terrain est réalisée à partir d'un questionnaire administré auprès de financiers, de contrôleurs et de managers opérationnels dans les sociétés du SBF 250.

SECTION 2 : LA CONSTRUCTION DU QUESTIONNAIRE :

2.1 Les rôles des budgets :

Rôles des budgets		
Selon Gignon, 2000, 2003	**Selon Sponem, 2004, 2006**	**Rôles approchés dans la littérature**
Prévoir les équilibres financiers Allouer les ressources	Prévoir les besoins financiers Autoriser les dépenses Allouer les ressources	Otley, 1977 Samuelson, 1986 Berland, 1999b
Communiquer aux acteurs externes	Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers…)	Germain, 2005, Elkholm & Wallin, 2000
Décliner la stratégie Faire émerger la stratégie	Déployer la stratégie	
Coordonner les activités	Coordonner les activités	Otley, 1977 Samuelson, 1986 Berland, 1999
Communiquer en interne	Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	Otley, 1977 Lyne, 1988 Berland, 1999b
Piloter la performance opérationnelle	Piloter les différentes activités	Otley, 1977 Lyne, 1988
Evaluer les individus pour un contrôle des responsabilités	Evaluer la performance des managers Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	Otley, 1977, Samuelson, 1986, Lyne 1988, Berland, 1999b
Motiver les individus	Motiver les responsables opérationnels	Otley, 1977 Samuelson, 1986 Lyne, 1988 Berland, 1999b
Donner une référence Réduire l'incertitude	Gérer les risques	
Résoudre les conflits Conformer à des habitudes, normes, rites Réfléchir, prendre du recul sur les plans d'action		Samuelson, 1986

Tableau 5-3 : approche comparative des principaux rôles des budgets

La majorité des travaux sur les rôles de budget font ressortir des fonctions similaires. Nous avons ainsi choisi de nous appuyer sur le questionnaire de Sponem, 2004 car il a été utilisé sur un plus grand échantillon que celui des autres études auxquelles nous faisons référence. L'item « gérer les risques » a été enlevé car il a reçu le score le plus faible. Les deux items sur la communication ont été regroupés car la remontée d'information pour

l'actionnaire interne nous intéresse au même titre et suit les mêmes logiques de gestion que celle qui est destiné aux partenaires externes.

Q1-Dans votre entreprise, le budget est utilisé, selon ce que vous observez, pour : (donner les cinq rôles les plus importants) indiquez vos choix ↴	
Q1a- Prévoir les équilibres financiers	
Q1b-Déployer la stratégie (déclinaison ou émergence)	
Q1c-Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers…) ou internes	
Q1d-Evaluer la performance des managers	
Q1e- Motiver et responsabiliser les managers opérationnels	
Q1f-Piloter les différentes activités de l'entreprise	
Q1g-Coordonner les diverses activités	

Gignon aborde aussi les rôles de pouvoir et de légitimation, qui ressortent de la littérature (Zrihen, 2002) mais auquel les interviewés ont peu répondu. Nous aborderons donc ce rôle uniquement dans les explications des pratiques. Le budget, mobilisé dans la communication avec des partenaires externes comme les actionnaires, peut être utilisé dans un rôle politique. L'outil budgétaire permet le maintien des relations de pouvoir existantes. (Hayes 83, Hopwood 83).

Le déploiement de la stratégie est ici repris au travers du budget, mais c'est une question qui reste ambigüe pour beaucoup d'auteurs : Mintzberg, 1994 voit dans les budgets et les objectifs, un mode de contrôle de la performance et dans la planification, un cadrage des actions envisagées dans le cadre de la stratégie. Pour Samuelson, 1986, l'outil peut remplir ces deux rôles mais ceux-ci sont opposés : le budget va servir à planifier ou, à l'opposé, à contrôler les responsabilités. Pour cette raison nous questionnons sur ces deux rôles possibles.

2.2 L'implication des managers :

L'implication de la direction et des différents managers dans le processus de budgétisation est au cœur du modèle de Simons et donc de notre enquête. Dans ses travaux de 1987, l'auteur pose les affirmations suivantes pour catégoriser le budget comme étant interactif ou diagnostique.

Q3-Comment est utilisé le budget dans votre entreprise :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q3a-Les managers opérationnels à tous les niveaux sont impliqués dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)					
Q3b-La direction générale est impliquée dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)					
Q3c-La direction générale utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre des décisions et actions des responsables des entités					
Q3d-Le processus budgétaire fait l'objet de nombreuses interactions entre la direction générale et les responsables opérationnels					
Q3e-Les spécialistes fonctionnels (contrôleurs, financiers…) ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation des informations					

Dans une approche interactive :

« Les spécialistes fonctionnels (contrôleurs, financiers…) ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation des informations.

Le processus [budgétaire] nécessite/requiert une attention fréquente et régulière des managers opérationnels à tous les niveaux hiérarchiques.

Les données [budgétaires] sont interprétées et discutées dans des réunions rassemblant les supérieurs, les subordonnés et les pairs.

L'information générée par le processus représente un ordre du jour important à adresser aux plus hauts niveaux du management.

Le processus repose sur un challenge et un débat continuel sur les données sous-jacentes, les hypothèses et les plans d'action. »[47]

Abernethy et Brownell, 1999, adaptent ce questionnaire à une enquête réalisée sur la démarche prévisionnelle d'une clinique et Sponem, 2004 reprend ces éléments sous la forme suivante, toujours en partant d'un contrôle interactif :

« La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels.

Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers opérationnels à tous les niveaux.

La direction générale utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise.

Le processus budgétaire fait l'objet de nombreuses interactions entre le top management et les responsables opérationnels. »

[47] Traduit par nous

Ces différentes questions correspondent à celles que nous avons reprises. Par ailleurs, pour Ponssard et Saulpic, 2008, l'exploitation de l'outil dans une approche diagnostique est déléguée aux contrôleurs de gestion, d'où le rajout de l'affirmation suivante :

Les spécialistes fonctionnels (contrôleurs de gestion, financiers) sont peu impliqués dans l'exploitation de l'outil budgétaire.

2.3 Le lien avec les IFRS :

Q4- Quelles pratiques liées aux IFRS sont utilisées dans votre entreprise parmi les suivantes :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q4a-L'élaboration de la comptabilité de gestion (et notamment du budget) de mon entité n'est pas influencée par des critères liés aux normes IFRS					
Q4b-Les normes IFRS sont uniquement utilisées au niveau de la comptabilité de gestion de la direction du groupe (par opposition à « utilisées aussi dans les filiales du groupe »)					
Q4c- Le passage aux IFRS apparaît comme une opportunité de renouvellement des outils et des pratiques de gestion					

Les normes IFRS semblent avoir été introduites non seulement dans la comptabilité financière mais aussi dans celle de gestion.

« il y a l'obligation d'être plus transparent, de dire plus de choses, de définir justement un peu plus sa stratégie, d'expliquer où on va et comme en plus les normes comptables se sont plutôt adaptées à ce genre d'environnement, puisque les normes IAS/IFRS qui sont arrivées ont une vision beaucoup plus économique des choses ». (G8)
« L'IFRS est un référentiel dont on se sert par rapport à l'externe, par rapport à nos banques, par rapport à nos actionnaires, mais on n'a pas du tout changé notre mode d'animation économique en interne […] Pour les contrôleurs de gestion en magasins les IFRS n'ont rien changé ; ça change au niveau des contrôleurs de gestion du Total business units qui doivent produire un reporting double norme » (G10)
« Les normes IAS/IFRS ont complexifié parfois des rapprochements entre la comptabilité et la gestion et en particulier l'adaptation des outils pour rapidement re-tout-faire converger, mais je ne suis pas sûr que ça ait changé fondamentalement nos prévisions » (G1)
« Les IFRS ne sont que des problématiques de consolidation et non pas au niveau des opérations, alors ça peut avoir des conséquences mais indirectes. » (G9)

Dans le cadre de notre enquête exploratoire il apparaît que les normes internationales sont utilisées soit au niveau du siège seulement soit dans tout le groupe et notamment pour l'information de gestion des entités opérationnelles. Tort, 2007, observe que la majorité des sociétés de son échantillon ont adopté une nouvelle politique comptable suite à la mise en œuvre des IFRS pour envoyer un signal positif au marché. Nous pensons qu'une

démarche volontariste peut venir modifier plus en profondeur les pratiques, même de gestion, et ainsi être plus au cœur de notre recherche.

2.4 Le découpage en centres de responsabilité :

Q5- La norme IFRS 8 oblige à publier une information segmentée en « secteurs opérationnels » définis d'après le « reporting interne ». Suite à la mise en œuvre de la norme, dans votre entreprise, vous diriez que :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q5a-l'information sectorielle prévisionnelle est directement alignée sur le découpage de gestion qui sert à l'établissement du budget					
Q5b-vous êtes amenés à faire des réconciliations entre les informations diffusées selon la norme IFRS et les informations budgétaires des entités opérationnelles					
Q5c- l'information sectorielle donne lieu en interne à un suivi budgétaire – ou suivi des écarts – spécifique, en complément du suivi budgétaire des entités					
Q5d-les managers opérationnels utilisent l'information sectorielle comme base d'information pour leurs décisions					

Notre questionnaire s'appuie sur les travaux de Tort 2007 et de Beau et Pigé 2007, qui se sont intéressés au passage aux IFRS et notamment aux besoins de découpage de l'information pour renseigner l'IAS14. Tort s'interroge sur le découpage des UGT, pour savoir s'il reproduit la structure de l'organisation ou de l'information c'est-à-dire s'il est compatible avec les secteurs d'activité ou les entités juridiques qui composent le groupe.

Beau et Pigé, 2007, dans leur questionnaire posent les questions suivantes :

« Pour les informations transmises aux administrateurs, avez-vous adopté la même structure par métier et par zone géographique, que pour les IFRS (information sectorielle)?

La communication financière à destination des actionnaires est-elle similaire à celle que vous fournissez à votre conseil d'administration ?

Le passage aux IFRS n'a-t-il concerné que la direction comptable et le comité de direction ou a-t-il impliqué les directions opérationnelles ? »

Par ailleurs dans une des sociétés de l'enquête exploratoire, il apparait qu'une usine, qui correspond à une entité budgétaire, est cependant redécoupée pour être reprise dans deux secteurs d'activité pour l'information externe. Chacun des secteurs ainsi constitués donne lieu dans le cadre du contrôle budgétaire à des suivis d'écarts.

2.5 Le plan à moyen terme :

Dans le modèle de Simons, le plan à moyen terme est, lui-aussi, utilisé de manière diagnostique ou interactive.

Q6-Dans votre entreprise existe-t-il un plan moyen terme ? →	Oui	Non

Si oui, diriez-vous que : indiquez vos choix ↴					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q6a- le plan répond à la fois à des orientations stratégiques/opérationnelles et à des orientations financières					
Q6b- la relation entre les aspects financiers et les aspects stratégiques ou opérationnels des plans est parfois assez faible					
Q6c- le plan au niveau de la direction générale est centré sur le calcul des cash-flows futurs et des équilibres financiers à moyen terme					
Q6d-les plans moyen terme sont formulés par les niveaux hiérarchiques les plus faibles					
Q6e-Le plan moyen terme est d'abord le reflet des stratégies marketing					

Dans son article, Simons, 1987b, décrit les plans dans un contrôle interactif comme définis par les niveaux les plus faibles de l'organisation et centrés principalement sur les stratégies marketing. Lambert, 2005, p.271, constate que la différence entre deux modes de contrôle dans une logique financière provient de l'importance du client et derrière lui de la fonction marketing. Ces différents éléments ont été traduits dans nos deux dernières questions. Par ailleurs, il ressort de notre enquête exploratoire que le budget, mais aussi le plan, peut prendre deux formes différentes, l'une financière et l'autre plus opérationnelle et que ces deux formes ne sont pas forcément directement reliées.

« il y a deux niveaux de plan moyen terme, il y a un plan qui est un peu business, c'est-à-dire qui porte sur la définition des stratégies et il y a un autre plan qui est plus financier, qui à la limite n'est pas directement corrélé, c'est-à-dire ce n'est pas un cumul des plans des filiales, c'est plus une vision qui est faîte au niveau du groupe ; et encore une fois sans corrélation directe au niveau des chiffres entre les deux natures de plans » (G15)
« On a un budget qui s'inscrit dans un cycle à moyen terme, on se projette à trois ans avec des hypothèses macro-économiques et on fait un plan technique, un plan industriel, sur trois ans. Alors on a des objectifs techniques et des objectifs de résultat. » (G7)

2.6 La nature et la difficulté des objectifs :

Bien que le budget soit souvent défini comme la synthèse monétaire du plan d'action pour le futur proche, plusieurs auteurs lui reconnaissent plutôt un rôle financier (Samuelson, 1986, Berland, 1999b, Gignon, 2003, Sponem, 2004).

Q7-Dans votre entreprise de manière générale,					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q7a-la consolidation des budgets au niveau de la direction générale est plutôt orientée vers les aspects financiers quand les budgets des divisions sont plutôt centrés sur le suivi des activités					
Q7b-diriez-vous que plus le niveau hiérarchique est élevé plus le budget est centré sur l'atteinte des objectifs financiers (plutôt que sur les plans d'actions)					

Q8- Dans votre entreprise, quel est le niveau de difficulté des objectifs :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q8a-Les objectifs alloués aux entités fonctionnelles ou opérationnelles sont plus ambitieux que ceux négociés avec la direction générale					
	jamais **1←**				très souvent **→5**
Q8b-Les objectifs budgétaires sont atteints					
Si vous communiquez sur des tendances ou sur une approximation/une fourchette de résultat, diriez vous que :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q8b-Les engagements ainsi communiqués au marché financier sont plus stricts (ou plus fermes) que ceux pris en interne					
Q8c-Les objectifs négociés avec la direction générale sont plus ambitieux que les tendances communiquées en externe					
	jamais **1←**				très souvent **→5**
Q8e-Les approximations de résultats futurs annoncées au marché sont atteintes					

Q9- dans votre entreprise, est-ce que :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
les objectifs du budget sont fixés en référence à des standards externes (consensus du marché, IFRS…)					

Dans notre enquête exploratoire, sur 18 groupes, 14 situent l'actionnaire comme un destinataire primordial de l'information financière et 8 groupes parlent même d'information au marché à partir des données prévisionnelles. La logique financière du budget est donc particulièrement présente quand il y a communication externe. Ainsi Sponem, 2004, pose les questions suivantes, reprises dans notre questionnaire :

« Quelle est l'importance des éléments suivants dans les budgets :

- les objectifs financiers à atteindre
- les plans d'action à réaliser.

La somme des objectifs alloués aux entités fonctionnelles ou opérationnelles correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire. »

Par ailleurs Ponssard et Saulpic, 2008, considèrent que les données de gestion sont alignées avec les objectifs externes affichés par l'entité. Dans le cas d'une communication à l'actionnaire la demande externe doit être d'autant plus suivie : dans notre enquête exploratoire les interviewés font part de l'engagement qu'ils prennent vis-à-vis de la communauté financière (9 entreprises sur les 18 interviewées).

« Au moment où on définit le budget c'est un engagement vis-à-vis de l'actionnaire et on doit s'y tenir coûte que coûte, donc ça donne une importance très forte au budget à la construction du budget » (G2)

« C*omme on est une entreprise cotée en bourse, et comme le marché financier ce sont des gens extrêmement sensibles à la capacité de l'entreprise à prévoir ses résultats et à délivrer des résultats en fonction de ce qui a été communiqué, donc, bien entendu, faire un forecast mensuel c'est fondamental à ce titre-là. »* (G17)

Pour les entreprises à contrôle financier, selon la terminologie de Goold et Campbell, le budget constitue un véritable engagement, sous forme d'un contrat de performance. (Berland, 1999b).

D'où nos items :

Les objectifs sont fixés en référence à des standards externes.

Les engagements communiqués au marché financier sont plus stricts (plus fermes) que ceux pris en interne.

Diriez-vous que plus le niveau hiérarchique est élevé plus l'importance du budget est basé sur l'atteinte des objectifs financiers plutôt que sur les plans d'action.

L'objectif de performance annoncé au marché financier ou au conseil d'administration est un engagement ferme. Pour éviter des *profit warning*, les dirigeants préfèrent publier les estimations basses de leurs résultats même si en interne, ils motivent les responsables autour d'objectifs plus ambitieux. Beau et Pigé, 2007, posent une question qui traduit cette prudence des dirigeants dans leur communication externe :

« La communication financière à destination des actionnaires est-elle similaire à celle que vous fournissez à votre conseil d'administration ? »

Barett et Fraser, 1977, p.114, ont déjà souligné des demandes contradictoires faites au budget. Selon eux, les rôles de planification et motivation ne se traduisent pas par les mêmes estimations : « *un budget opérationnel fondé sur ce qui est le plus probable court le risque de fixer des objectifs si bas que la motivation en sera affectée* ». Selon notre

enquête exploratoire le conseil d'administration s'engage vis-à-vis de l'extérieur sur des résultats futurs ou, au minimum, sur des tendances assez claires et les objectifs ainsi communiqués sont moins ambitieux que ceux attendus des managers opérationnels.

Il peut *« y avoir aussi ici ce qu'on appelle une boite d'ajustement. Il peut y avoir voilà, des boites d'ajustement à différents niveaux… on fait très attention et dans le passé il y avait une déconnexion plus grande entre le budget des sites et le budget que l'on appelle analytique mais j'essaie de faire en sorte qu'il y ait moins [d'écarts]. »* (G2)

« Ce budget on l'appelle en réalité objectif, c'est l'objectif que chaque direction doit atteindre. On fait un véritable budget, entre guillemets, qui est l'engagement que prend la société vis-à-vis de ses actionnaires c'est-à-dire que c'est un peu particulier, on a un actionnaire de référence qui est B., qui détient entre 40 et 45% du groupe et qui est dans toutes les instances dirigeantes, s'entend : conseil de surveillance et directoire et à qui donc on va reporter le budget, mais ce budget qu'on lui reporte à lui c'est un budget qui est plus bas que les objectifs que l'on aura assigné aux opérations de manière à se réserver bien évidemment une marge de manœuvre, une marge de sécurité[…] ça c'est ce qu'on appelle le budget qui est remonté vers l'actionnaire et qui est celui .. alors je ne dirai pas celui qui est communiqué au marché car jusqu'à présent on communique très peu… Maintenant, on commence à être un peu plus précis, les dernières communications qu'on avait faite c'était les résultats du premier semestre et on a dit que pour l'année on visait une marge opérationnelle entre 4,6 et 4,8%» (G9)

Le budget *« sert à synthétiser et à donner au management du groupe les informations les plus fiables, les plus économiques et à transcrire ces informations pour le marché. Sur les ventes on donne une fourchette de croissance à taux de change constant et sur la rentabilité on donne soit un pourcentage, soit une valeur absolue. […]Mais les analystes financiers font des extrapolations dangereuses, parfois on doit être précis pour maîtriser le consensus financier autour de nos objectifs. »* (G12)

D'où notre question :

Diriez-vous que les objectifs négociés avec la direction générale sont plus ambitieux que ceux communiqués en externe ?

2.7 L'influence des acteurs sur la définition des objectifs :

Q10- Dans votre entreprise les objectifs budgétaires sont décidés de manière indiquez votre choix ↴	
Q10a- top-down (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par la direction générale)	
Q10b- plutôt top-down (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60% et 80% par la direction générale)	
Q10c- partagée (les objectifs budgétaires sont décidés de manière équilibrée entre la direction générale et les responsables opérationnels)	
Q10d- plutôt bottom-up (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60% et 80% par les responsables opérationnels	
Q10e- bottom-up (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par les responsables opérationnels)	

Pour Simons, 1990, 1995, c'est l'implication de la direction dans les choix de décisions des centres opérationnels qui délimite une approche diagnostique d'une approche interactive. Et Lambert, 2005, constate que l'implication des opérationnels va modifier le mode de contrôle et les demandes faites aux contrôleurs de gestion de la division. Il est donc important pour nous de mesurer l'implication et la participation de chaque acteur dans le processus budgétaire. Milani, 1975 mesure la participation des opérationnels dans le processus de prévisions en s'intéressant notamment à l'influence qu'ils ont sur le budget, à leur contribution et à la fréquence des discussions qu'ils ont avec leur hiérarchie autour du budget. Simons, 1987, mesure l'implication des opérationnels à la préparation du budget en se demandant si ce sont les opérationnels qui prennent les décisions, ou s'ils décident après discussions avec d'autres, ou enfin si c'est le management qui décide, mais après discussion. Sponem, 2004, mesure la participation avec plusieurs questions dont une qui tourne autour de qui, des opérationnels ou de la direction, décide des objectifs budgétaires.

Q11- Dans votre entreprise, diriez-vous que :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q11a-la performance d'un responsable d'entité est jugée en priorité sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires					
Q11b-les primes des responsables d'entité sont directement liées à l'atteinte des objectifs budgétaires					
Q11c-la promotion d'un responsable d'entité dépend fortement de sa capacité à atteindre ses objectifs budgétaires					

Q12- Quel pourcentage de la prime accordée aux responsables d'entité est lié aux objectifs budgétaires →	0 à 20%	20% à 40%	40% à 60%	60% à 80%	>80%

Dans le modèle de Simons, 1987a, et dans un contrôle diagnostique il apparait que les acteurs sont incités à atteindre les objectifs au moyen d'une rétribution. Dans une approche interactive, les acteurs sont incités à partir d'éléments plus subjectifs et interpersonnels.

2.8 L'utilisation de l'information :

Les normes comptables IFRS génèrent de nouvelles demandes, notamment en termes de découpage de l'information interne et d'évaluation de certains actifs ou passifs. Ainsi Beau et Pigé, 2007, s'interrogent sur la mise en œuvre des IFRS et l'impact sur les

systèmes de communication internes. Ils constatent que le *reporting* à destination du conseil d'administration a peu changé mais a évolué au regard de certains éléments techniques (ratios, indicateurs) et que le volume d'information a augmenté. Selon leur enquête il apparait aussi la nécessité d'un calcul des *cash-flows* futurs mais que celui-ci reste « arbitraire » et doit être contrôlé.

Q13- Dans votre entreprise, à quoi est utilisée l'information du budget :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q13a-Au niveau des entités, certaines informations ne sont produites que pour la direction générale					
Q13b-La comptabilité financière est largement alimentée et valorisée par les informations issues du budget					

Q14- Quel pourcentage de l'information budgétaire produite est utilisée pour le pilotage de l'entité →	0 à 20%	20% à 40%	40% à 60%	60% à 80%	>80%

Dans notre enquête exploratoire, les informations remontées à la direction générale ne sont pas forcément des éléments utiles à la gestion des entités et ne sont donc produites que pour répondre à une demande de la hiérarchie. Beau et Pigé se sont posés la même question : les systèmes d'information destinés à l'information financière et ceux orientés vers la prise de décision stratégique sont-ils identiques ?

2.9 La nature des indicateurs :

Q15- Les indicateurs renseignés dans le budget de votre entité					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q15a-sont essentiellement des données comptables, complétées de quelques informations simples (volume, effectif…)					
Q15b-sont principalement des facteurs de performance spécifiques à l'entité					
Q15c-regroupent de manière assez équilibrée les deux natures d'information (données comptables et facteurs de performance spécifiques)					

En analysant la nature des données dans un mode de contrôle diagnostique, centré sur la création de valeur, il apparait que les données sont principalement issues des données comptables, « *choisis à partir d'une vision plutôt standard des leviers de création de valeur* » et audités (Ponssard et Saulpic, 2007). Une des personnes que nous avons interviewée s'est posée la question de la limite entre les données comptables, sujettes à audit, et les données de gestion, sur lesquelles les entreprises ont peu de contrôle externe.

« *Jusqu'à présent tout ce qu'on a communiqué on ne pouvait pas appeler ça des prévisions ça n'a été que des objectifs et sans doute on va être amené à devoir faire des prévisions enfin des chiffres un peu plus précis. Mais la difficulté c'est que quand tu ne donnes que des objectifs, bon tu les donnes OK, tandis que la prévision ça donne des choses suffisamment précises pour être qualifiées de prévisions et il faut que ça puisse être audité. C'est auditable, donc ça veut dire comme généralement c'est basé sur la comptabilité analytique, toute la comptabilité analytique doit être auditée donc c'est extrêmement lourd.* » (G9)

Les normes imposent un contrôle des informations utilisées dans le calcul des évaluations d'actif : l'IAS 36 oblige les entreprises à documenter le rattachement des goodwills et de certaines immobilisations incorporelles à des unités génératrices de trésorerie. Ainsi les informations sur les estimations et hypothèses (prévisionnelles) à la base de la valeur recouvrable des UGT sont à renseigner dans l'annexe et sont ainsi sujettes à audit.

2.10 Les utilisateurs de l'information :

Q16- Diriez-vous que les chiffres budgétés reprennent les priorités					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q16a- des opérationnels					
Q16b- des actionnaires et de la communauté financière					
Q16c- des fonctionnels (contrôleurs de gestion, financiers…)					

Pour Simons, la distinction entre les 2 modes de gestion – diagnostique et interactif – se réalise d'après l'orientation stratégique et l'implication de la direction générale. Mais Ponssard et Saulpic, 2008, vont relever d'autres acteurs impliqués dans chaque forme de budget : les contrôleurs de gestion dans une logique diagnostique et les managers opérationnels pour une approche interactive. Et Lambert, 2005, détaille deux modes de contrôle de gestion, qui répondent tous deux à une logique financière, mais où le contrôleur de gestion opérationnel se voit attribuer un rôle différent. L'interaction plus ou moins forte de certains acteurs avec le processus prévisionnel est ainsi un élément du modèle budgétaire déployé dans l'organisation. De plus, Simons, 1987, Milani, 1975, Sponem, 2004 et Lambert, 2005, se demandent quelle est l'influence des opérationnels en opposition avec celle que peut avoir la direction.

2.11 Les re-prévisions :

Les pratiques des ré-estimations de résultat en cours d'année sont très présentes dans toutes les entreprises que nous avons interviewées.

Cependant, des différences dans l'utilisation des ré-estimations existent.

Q17- Diriez-vous que, dans votre entité					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q17a-les objectifs budgétaires ne sont jamais modifiés en cours d'année					
Q17b-les budgets font l'objet de re-prévisions en cours d'année pour informer les actionnaires de l'évolution des résultats					
Q17c-les budgets font l'objet de re-prévisions en cours d'année pour tenir compte de l'évolution de l'environnement					
Q17d- L'analyse des écarts se réalise essentiellement par rapport au budget d'origine					

Q18-Ces ré-prévisions ont lieu : →	1 fois/an	2 fois/an	3 fois/an ou +

A l'instar de Gignon, 2000, 2003, et de Sponem, 2004, nous constatons qu'il existe des re-prévisions des résultats qui ne modifient pas les objectifs budgétaires, des révisions qui viennent remplacer le budget pré existant et des budgets glissants. Enfin dans notre enquête exploratoire il apparait qu'une re-prévision, peut être utilisée pour redéfinir le plan d'action pour atteindre l'objectif de départ et ainsi conforter la prévision donnée au marché tout en accompagnant la gestion interne de l'organisation. Nos questions découlent des enquêtes précédentes mais ajustées pour tenir compte de notre approche exploratoire.

2.12 Les alertes au résultat :

Q19- Une baisse de la performance		
	Oui	**non**
Q19a -entraîne systématiquement la communication d'un profit warning		
Q19b -ne déclenche la communication d'un profit warning que lorsque les marges de manœuvre internes (matelas ou slack budgétaire) ne suffisent plus à absorber l'écart de performance		
Commentez :		

Les sociétés interviewées nous font part d'un lien entre les *profit warning* – ou publication volontaire – et la façon dont elles communiquent sur les données prévisionnelles : les objectifs publiés sont généralement prudents et pas toujours précis – donnés sous forme d'une fourchette ou sur un pourcentage d'évolution, – et les prévisions du résultat à fin d'année sont trimestrielles pour annoncer au plus tôt une éventuelle contre-performance. Les *profit warning* sont recommandées par la COB (Commission de Opérations de Bourse) et l'IASB (International Accounting Standard Board) mais ne sont pas

obligatoires (Martinez et Saboly, 2003). Cependant, la publication volontaire peut être une manœuvre politique (Labégorre et Boubaker, 2004) : en communiquant un écart « *faible* » par rapport à la prévision antérieure et en informant au plus tôt, l'entreprise peut plus facilement garder la confiance du marché ou du moins la restaurer plus rapidement.

2.13 Le style de gestion du groupe :

Q20-Comment définissez-vous le style de gestion de votre entreprise					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
Q20a-Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions					
Q20b-Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et la direction générale sur des critères stratégiques					
Q20c-Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers					
Q20d- La direction exerce peu d'influence dans la formulation des stratégies des divisions					

Le style de gestion du groupe, tel que observé par Goold et Campbell, 1987c, puis ré utilisé par plusieurs auteurs, Berland, 1999, Nilsson, 2000, fait partie des facteurs qui influencent les utilisations des outils de contrôle et notamment le budget. Nilsson, 2000, se pose notamment la question de la possible différence entre une utilisation du système de contrôle de gestion au niveau du siège et au niveau d'une entité opérationnelle. Ses questions sont les suivantes :

« *Sous quelles conditions, les exigences de design et d'utilisation du système de contrôle de gestion de l'ensemble de la société, sont-elles en phase avec les exigences des managers et des employés de business units pour ce qui concerne leur propre système de contrôle de gestion ? Comment les organisations gèrent-elles les difficultés de coordination des systèmes de gestion entre le siège et les divisions ? Comment les possibilités de création de valeur sont-elles impactées par le design et l'utilisation des systèmes de contrôle au niveau du siège et des divisions, respectivement ?* »[48]

Nilsson, 2000, propose un questionnaire qui a été repris et aménagé par Sponem 2004. Selon l'enquête menée par Sponem, les trois styles de gestion de Goold et Campbell se situent sur un continuum et peuvent être appréhendés à partir des relations que le groupe entretient avec ses filiales (Sponem, 2004, p299). L'auteur constate que l'item « *Les*

[48] Traduit par nous

décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers » correspond au niveau d'influence par le contrôle et qu'il est faiblement corrélé aux trois autres qui correspondent plutôt au style de contrôle par le plan. (Sponem, 2004, p309).

2.14 La stratégie :

Q21-Ci-dessous sont proposées trois stratégies. Selon le contexte chacune de ces stratégies peut représenter la stratégie pour la totalité des produits de l'entité que vous gérez ou seulement pour une fraction. Merci d'indiquer quel pourcentage (à 10% près) des ventes totales de votre entité est représenté par chacune de ces stratégies indiquez votre % ↴	
Q21a-Augmenter les ventes et les parts de marché, en acceptant un faible retour sur investissement à court ou moyen terme, si nécessaire	
Q21b-Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable	
Q21c-Maximiser la profitabilité et les cash-flows à court ou moyen terme, en sacrifiant des parts de marché si nécessaire	
Q21d-Autres, Précisez :	

Q22- Quelle description parmi les deux extrêmes ci-dessous correspond le mieux à votre entreprise en comparaison aux autres entreprises indiquez votre choix ↴	
Q22a-Mon organisation tente de se positionner et de se maintenir sur un domaine de produit ou service relativement stable. Elle tente d'offrir une gamme de produits ou services moins large que ses concurrents et vise à protéger son marché en offrant une meilleure qualité, un service supérieur, un prix plus faible etc.. Souvent mon organisation n'est pas à l'avant-garde des développements de son secteur mais se concentre plutôt à réaliser le mieux possible son travail dans son domaine spécifique.	
Q22b-Mon organisation opère dans un domaine ouvert et régulièrement redéfini. Elle apprécie d'être le premier entrant sur un nouveau marché ou pour un nouveau produit, même si tous ses efforts ne sont pas toujours profitables. Mon organisation répond rapidement aux nouvelles opportunités. Cependant elle ne peut pas se maintenir sur tous les marchés où elle entre	

Simons, 1987, 1995, soutient que la stratégie de l'entreprise a une influence notable sur les systèmes de gestion. Pour Kald et al., 2000 et Sponem, 2004 la mission et la position stratégiques ont une influence sur les systèmes de contrôle et selon Sponem cette influence est concordante pour ce qui concerne l'implication de la direction et donc la principale caractéristique du modèle de contrôle diagnostique/interactif. Pour Simons, c'est la typologie de Miles et Snow, 1978, qui permet de distinguer l'implication de la direction dans les systèmes de gestion et ainsi les deux modes de contrôle étudiés ici.

Forts de ces résultats, nous avons ainsi décidé d'utiliser l'échelle de mesure de Govindarajan et Gupta, 1984, et celle de Miles et Snow, 1978, pour caractériser la stratégie suivie par l'organisation.

Et enfin pour répondre à nos hypothèses sur les facteurs de contingence comme la structure du capital ou l'origine du dirigeant nous avons ajouté deux questions :

Q23- Quelle est la structure de propriété du groupe (en pourcentage, à 5% près) indiquez votre % ↴	
Q23a-Famille	
Q23b-Investisseurs Institutionnel	
Q23c-Investisseurs Individuels (capital dispersé)	
Q23d-Autres : détaillez :	

Q24- En vous référant à ce que vous savez de son expérience et de sa formation, vous diriez que le dirigeant du groupe a une orientation plutôt indiquez votre choix ↴	
Q24a-Ingénieur/production	
Q24b-Finance/comptabilité	
Q24c-Vente/marketing	
Q24d-Autres : précisez :	

Le questionnaire est donné en annexe 1 (p.273).

CONCLUSION DU CHAPITRE 5 :

Dans ce chapitre nous avons confronté et opérationnalisé sous la forme d'un questionnaire les pratiques du budget telles qu'elles apparaissent dans la littérature.

Ces travaux nous permettent d'élaborer une ébauche des déterminants de notre étude.

Contrôle budgétaire diagnostique	**Intégration de la communicat° financière jusqu'en bas de l'organisation ⇒logique financière**
découpage	Le découpage en CR structure l'organisation et le budget La communication sectorielle doit s'appuyer dessus
Revue du plan stratégique Et décision	Les plans sont réalisés à des fins d'information : ici sont élaborés pour calculer les CF futurs Top-down
Nature des indicateurs	Indicateurs essentiellement financiers
Buts financiers	Objectifs financiers, reliés à des standards externes, plutôt prudents en remontant le long de la ligne hiérarchique, mais stricts
Ré-estimations	Re-prévisions fréquentes, sans remise en cause des objectifs
rémunérations	Les rémunérations sont liées à l'atteinte des objectifs

Tableau 5-4 : utilisation du cadre de Simons et présentation de la forme diagnostique

Par ailleurs, nous avons au travers du questionnaire fait ressortir un ensemble d'éléments pour tester le possible découplage entre les pratiques et attentes au niveau de la direction générale et celles qui sont observées au niveau des entités opérationnelles.

TROISIEME PARTIE

ANALYSE ET DISCUSSION

Chapitre 6 : Les résultats des enquêtes :

L'étude exploratoire que nous avons menée, a donné lieu à des résultats qualitatifs issus de dix-huit interviews menés en 2006 et 2007 qui nous ont permis d'explorer les attributs des budgets de grandes entreprises françaises. Les données de cette première enquête sont détaillées dans la première section de ce chapitre. Ces entretiens nous ont amenés à modifier et enrichir notre grille d'analyse, qui maintenant reprend les attributs budgétaires suivant : l'implication des managers, le découpage budgétaire, la revue du plan et le processus budgétaire, la nature des indicateurs, les caractéristiques des objectifs, les ré-estimations, l'évaluation et le système de récompenses. Ces différents critères seront ensuite testés dans une enquête confirmatoire.

SECTION 1 : L'ANALYSE QUALITATIVE DES ENTRETIENS :

Cette section porte sur une analyse des discours des interviewés au moyen de thèmes issus de la littérature. Au fil des entretiens certains nouveaux sujets ont émergé et sont venus enrichir notre grille d'analyse.

Ainsi le premier thème, l'implication des managers, n'a pas été retenu dans un premier temps : les attributs des budgets devaient permettre de définir deux pratiques selon la participation plus ou moins prononcée de la direction. Mais finalement plusieurs acteurs jouent un rôle particulier dans la construction du budget et sont utiles à la catégorisation des pratiques. L'analyse des réponses nous a montré que le rôle des managers était plus interactif quand les sociétés n'étaient pas cotées, avec cependant une perception d'autonomie des répondants.

1.1 L'implication des managers :

Treize sociétés de notre échantillon se sont exprimées sur le rôle et la place des personnes dans la construction du budget. Trois types d'acteurs sont ou peuvent être impliqués dans le processus budgétaire : la direction générale, les managers opérationnels, les contrôleurs de gestion ou éventuellement les financiers. Mais la participation dans le budget se fait essentiellement à deux niveaux : soit dans la définition des objectifs ou des orientations

stratégiques, soit dans la déclinaison de ces mêmes objectifs et leur réalisation sous forme de plan d'action.

G1	Discussion forte sur les parts de marché et la politique de prix. Approche *bottom up*
G2	Implication de la direction générale sur le niveau du résultat et sur les équilibres globaux
G3	Budget interactif ; ce sont les contrôleurs de gestion et les industriels qui portent le budget. Approche *bottom up*
G4	Séance de brainstorming entre la division et la direction générale sur les orientations stratégiques; puis déclinaison des objectifs et management par exception
G5	Les instructions budgétaires sont données par la direction générale et sont très strictes. Ensuite les budgets sont établis avec les opérationnels
G6	Pré-budget pour définir les orientations et la cohérence d'ensemble. Validation par la direction générale. Puis déclinaison des objectifs aux opérationnels : remontée des budgets opérationnels avec validation de la division puis de la direction générale. Budget très cadré
G7	Les objectifs sont donnés à la division puis établissement du budget et validation après plusieurs « aller-retour »
G9	Discussion à partir d'une ébauche des commerciaux avec la division et la direction générale. Puis établissement d'un budget avec les commerciaux et les contrôleurs de gestion. Le budget est établi sur la base d'un consensus entre commerciaux et direction, avec l'aide des contrôleurs de gestion
G10	Démarche très décentralisée : les opérationnels proposent des évolutions d'activité, qui sont discutées avec les contrôleurs et la direction financière, puis il y a un aller-retour avec la direction générale pour validation
G13	Orientation top down ; logique financière du budget
G15	La direction générale définit les objectifs et les transmet aux directions opérationnelles qui établissent les budgets et le présentent à la direction pour validation
G16	Importance du contrôle de gestion comme lien avec la direction générale car les entités sont très autonomes
G17	Séminaire avec la direction générale : définition des orientations validées par le PDG. Puis déclinaison des orientations par le contrôle de gestion et mise en œuvre des plans d'action par les opérationnels. Revue mensuelle au niveau des directions *corporate* et revue 2 fois par an avec la direction générale.
G18	Des directives sur les orientations stratégiques, mais autonomie sur les objectifs budgétaires pour les pôles et les sites. Réunion de discussion entre le pôle et les sites puis entre les pôles et la direction générale. Validation par la direction générale sous réserve d'un résultat consolidé suffisant.

De nos entretiens il ressort que la direction générale est, contrairement à ce que dit Simons, 1994, toujours très impliquée dans le processus budgétaire. Dans les entreprises

de l'échantillon, la direction générale participe activement à la définition des orientations stratégiques ou du budget. Pour quatre entreprises, la participation de la direction se matérialise par des discussions et des échanges avec les opérationnels. Le budget est alors réalisé dans une approche plutôt interactive et généralement *bottom up*. Les opérationnels ont un rôle de premier plan, ils interviennent à la fois dans l'élaboration des objectifs et dans la mise en œuvre des plans d'action, et sont plus ou moins accompagnés par les contrôleurs. Trois sociétés ont des approches plus nuancées, dans le sens où la définition des objectifs provient d'un échange avec les opérationnels mais ensuite la validation et/ou le suivi correspondent plutôt à un contrôle par exception parfois distant des opérationnels.

Pour les sept autres sociétés qui ont répondu, le budget est clairement piloté par la direction qui délimite les orientations attendues et contrôle par la suite l'atteinte des objectifs. Les contrôleurs de gestion sont alors chargés de faire le lien entre la direction et les opérationnels, ils interviennent dans le cadre de la déclinaison des objectifs, parfois aussi dans le chiffrage du budget, et surtout dans le suivi tout au long de l'année. Les opérationnels ne sont pas pour autant absents, ils restent en charge de l'élaboration et la réalisation du plan d'action.

« On remarque une importance croissante du contrôle de gestion car demande par l'actionnaire de baisser les coûts : nous avons un programme pluri annuel de diminution des coûts en même temps qu'un investissement important donc une obligation de mieux maîtriser les charges. » (G16, non coté)

« *Le groupe en fait répercute sur nous les pressions qu'il s'impose. Notre dirigeant [de filiale] dit qu'on lui a confié un mandat de gestion d'entreprise et que dans ces cas-là on ne doit pas avoir d'objectifs détaillés, on a un objectif de résultat, on n'a pas un objectif de moyens, le groupe n'a pas à piloter sur les moyens mis en œuvre. » (G2)*

« On a donc reçu des instructions budgétaires courant septembre de la part du groupe. Le président a envoyé 7 ou 8 pages assez strictes, avec les objectifs. Là on a des instructions très, très strictes sur des progressions de chiffre d'affaires, sur des notions de réduction des coûts… On n'a pas reçu d'information beaucoup plus détaillée, donc nous derrière on a mis en musique ces instructions avec tous les patrons opérationnels. » (G5)

« C'est un engagement strict et donc notamment le trimestre où on a été en dessous du budget, effectivement on a senti une pression, une pression terrible ! Tout le monde au niveau de la holding, nous tombait sur les bras, demandait des explications à n'en plus finir, venait voir ce qui se passait. » (G14)

Les différents acteurs, direction, opérationnels et contrôleurs, sont tous impliqués dans la construction et le suivi du budget, mais pas forcément dans le sens où l'entendait Simons, 1994, c'est-à-dire au travers de nombreuses discussions et d'une co-construction des

objectifs : seules quatre sociétés semblent se rapprocher de ce schéma. Notre enquête montre qu'un management par exception peut se combiner avec un fort engagement de la hiérarchie. La direction peut être omniprésente dans la définition claire et stricte des orientations ou des objectifs budgétaires et mandater les contrôleurs pour assurer leur déclinaison au travers de l'organisation et la cohésion de l'ensemble. Dans ce cas-là les managers de *business units* interviennent pour traduire ses directives en actions. Dans nos entretiens, cette approche traduit la logique financière et l'engagement que représente le budget. Les objectifs déclinés sont un moyen de piloter à distance et sont donc stricts et régulièrement suivis, c'est à travers eux que s'effectue le management par exception.

1.2 Le découpage budgétaire :

La déclinaison des objectifs du budget s'appuie sur un découpage des responsabilités.

G1	découpage par divisions opérationnelles puis par filiales
G2	découpage en 3 directions elles-mêmes divisées en 10 unités opérationnelles. Puis des zones géographiques avec des pays, des régions et des sites
G3	le budget est donné par activités
G5	par divisions (métiers) et par responsabilités
G6	par activités et par zones géographiques
G7	par branches (métiers) puis par régions puis par sites
G8	par grandes branches d'activité, et à l'intérieur par marques qui correspondent aussi à des filiales
G9	par activités opérationnelles et par directions fonctionnelles
G10	par régions, puis par magasins
G12	la production est organisée par métiers et la distribution par zones géographiques
G13	le budget est remonté depuis les « *profit centers* » en passant par les filiales jusqu'à la direction générale
G14	par pôles qui correspondent à des activités puis par site
G15	par zones géographiques et par zones de responsabilité
G16	par produits ou familles de produits
G17	par secteurs d'activité et par zones géographiques ; mais aussi par responsabilités
G18	par établissements

Chaque entité, définie au travers d'une délégation de pilotage, produit une information pour le contrôle et pour le *reporting*. Cette production d'information peut cependant se réaliser dans une autre configuration que celle de la logique de gestion. Deux sociétés

n'ont pas détaillé leur découpage budgétaire et/ou de communication externe. Pour les autres, l'unité de base du budget est issue de deux logiques :

- une logique de délégation des responsabilités qui est traduite dans l'organigramme de la société
- et une logique de communication qui s'appuie sur l'organisation métier ou géographique de l'entreprise.

Au regard des réponses ci-dessus, nous constatons que les informations se déclinent en majeur sur les activités puis par zones géographiques. Il semble que les entités à la base se regroupent naturellement dans les branches d'activités et/ou dans les zones géographiques. Cependant ce n'est pas une question que nous avons abordée de manière détaillée et une société nous a avoué que ce regroupement ne se réalisait pas forcément. En effet dans un des groupes de notre échantillon, un site de production, reconnu comme centre de responsabilité, voit sa performance artificiellement répartie sur deux secteurs opérationnels pour renseigner la communication externe.

Cette double répartition de l'information selon une logique de gestion interne et selon les préconisations de la communication financière sera abordée dans notre questionnaire.

1.3 La revue du plan :

Nous nous sommes surtout intéressés à l'utilisation du plan dans le processus prévisionnel et à son rôle spécifique. Globalement les plans sont plutôt stratégiques et opérationnels. Pourtant, dans trois groupes, le plan sert prioritairement à apprécier les grands équilibres financiers. Il donne un aperçu de la rentabilité future du groupe, sous forme de résultat consolidé, voire de *cash-flows*, et supporte les choix d'investissement. Dans un cas il s'agit même d'appuyer l'engagement financier vis-à-vis des investisseurs et des prêteurs.

Trois sociétés de notre échantillon développent des approches plus stratégiques. L'objet est de développer une vision ou orientation macro-économique. Mais le plan ne se décline pas dans les entités et ne donne pas naissance au budget ; il reste sur des hypothèses et tendances générales. Il permet de réfléchir sur les choix produit/marché futurs mais pas forcément de définir des plans d'action opérationnels et leur chiffrage.

« Le budget c'est la déclinaison sur un horizon court terme des objectifs stratégiques, mais il peut y avoir un réaménagement de ces objectifs. Le plan c'est une réflexion

stratégique au niveau de la direction groupe donnant les grandes évolutions stratégiques. Ensuite c'est redescendu aux pôles, qui se l'approprie, qui le réaménage et le redescend au niveau de la division. Le plan n'est pas détaillé en année » (G18, non coté)

G1	Pas de plan, mais une tendance donnée par le marketing.
G2	Plan moyen terme sur les quatre zones géographiques, mais pas par pays. Pas de lien apparent avec les budgets
G3	Plan moyen terme très marketing (centré sur les volumes de ventes) et très interactif. Approche *bottom up*
G4	Plan stratégique à 5 ans : phase de réflexion, et déclinaison dans les entités, puis remontée pour consolidation et validation du résultat et des investissements; sert de base au budget.
G5	Plan moyen terme sur 3 ans, très marketing : fait pour anticiper les relais de la croissance et inscrire les actions prévisionnelles dans cette trajectoire
G6	Pas de plan
G7	Hypothèses macro-économiques et plan technique et industriel à 3 ans
G8	Plan moyen terme à 5 ans, réflexion stratégique centrée sur le couple marché/produit. La première année du plan devient le budget l'année suivante
G9	Pas de plan
G10	Plan à 5 ans dans les grandes entreprises du groupe, pour voir l'évolution du business model interne, planifier les investissements et les désinvestissements. Approche *bottom up*
G11	Plan moyen terme à 3 ans pour décider de la tendance. La première année du plan sert de base au budget
G12	Plan moyen terme à 2 ans : recentrage sur les grandes orientations et hypothèses
G13	Plan moyen terme à 3 ans comme engagement vis-à-vis de l'actionnaire et base du niveau d'endettement
G15	Deux niveaux de plan moyen terme : Un qui est centré sur les stratégies commerciales et marketing et un autre qui est plus financier et qui permet de lier le degré de croissance avec les investissements
G16	Plan comme vision moyen terme pour positionner l'investissement et développer le résultat
G17	Le plan ou budget à 3 ans correspond à la déclinaison des objectifs à moyen terme : permet de définir les plans d'action
G18	Plan stratégique est une réflexion distincte du budget

Sept groupes réalisent des plans plus orientés sur le suivi de l'activité. La démarche est surtout opérationnelle, centrée sur les données marketing et notamment le volume des ventes, comme base du chiffrage pour trois groupes de l'échantillon. Le lien entre le plan et le budget est ici plus évident, et passe par les plans d'action. Quatre autres groupes déploient une réflexion plus globale, une démarche à la fois stratégique et opérationnelle,

qui intègre une anticipation des événements perturbateurs et de leurs conséquences sur l'activité.

« C'est un travail interactif entre les usines, les directeurs commerciaux, on travaille même avec des sociétés de marketing et tout ce monde-là travaille ensemble pour essayer de prendre la meilleure estimation possible des volumes pour les 3 ans futurs. » (G3, non coté)

« Quand on lance un nouveau produit, ça prend du temps (d'attaquer les marchés, de se faire connaître, d'être référencé, etc..) Un plan sur 3 ans, ça permet de regarder où sont les relais de croissance pour le futur et ainsi de mieux inscrire nos actions budgétaires dans cette perspective. » (G5)

« on fait un plan sur 5 ans, qui dépend de la taille des entreprises, car c'est une démarche déjà assez élaborée, qui demande aux gens du temps et d'avoir un peu de recul donc de la maturité dans leurs métiers. Et là on est plus sur : qu'est-ce qu'il peut se passer, comment peut évoluer notre business model sur les 5 ans qui viennent, quels sont les investissements qu'on va faire par magasin, quels sont les ouvertures de magasin qui sont prévues, éventuellement les fermetures, et puis dans les entreprises qui sont matures une vrai démarche qualitative de l'ensemble des services. » (G10)

Enfin dans une société, deux niveaux de plan sont établis, un centré sur les stratégies commerciales et l'autre plus financier visant à modéliser les relations entre la croissance de l'activité et l'investissement dans une société où les investissements sont très lourds et à long terme.

Deux remarques peuvent ainsi être faites sur les plans. La première est que plan et budget suivent des finalités légèrement différentes qui font qu'ils ne sont pas forcément inter reliés. La deuxième est que, d'une société à l'autre, les plans poursuivent des buts hétérogènes : ils peuvent être plutôt financiers, stratégiques ou opérationnels/tactiques, et aussi cumuler des finalités parallèles et donner plusieurs plans pour une même société. Ces remarques suivent les préoccupations de Mintzberg, 1994, p.76 qui estime que le modèle de planification reste assez confus. « *Le système présente toute une série de composantes, dont les interrelations n'ont jamais été établies clairement dans la pratique* ». L'auteur suspecte une « *grande faille* » entre « *le contrôle de la performance et la planification de l'action* » (p.88). Il y aurait d'un côté les objectifs et les budgets « *relevant d'une approche quantitative […] et calquées sur la structure existante* » (p.88) et de l'autre les stratégies et les programmes dictant un plan d'action. Notre enquête montre que même au niveau du plan cette dichotomie existe, soit le plan se décline et porte les prémisses du budget et du contrôle, soit il reste à un niveau plus stratégique, crée des prises de décision globales et peut donner lieu à des plans d'action.

1.4 La nature des indicateurs :

A la question : sur quels éléments principalement portent les budgets ?, les interviewés nomment essentiellement les éléments du compte de résultat, qui apparaissent d'ailleurs comme les indicateurs traditionnels. Mais notre enquête fait ressortir une évolution des données budgétaires vers une information plus volumineuse et plus riche.

Les données prévisionnelles définies par les enquêtés montrent que :

- les informations ne sont plus seulement centrées sur les éléments du compte de résultat ou sur des volumes mais aussi sur des données bilancielles (pour 7 groupes de l'échantillon) des cash-flows (pour 5 groupes) ou de développement durable (pour 3 groupes).
- le volume et la diversité des données sont en nette progression.

G1	Compte de résultat : résultat opérationnel ; flux futurs de trésorerie
G2	Compte de résultat et maintenant bilan et indicateurs de développement durable ;
G3	Volume, compte de résultat : résultat usine + frais généraux groupe + pour la consolidation : éléments du bilan
G4	Avant : compte de résultat. Maintenant : bilan et *cash-flows*
G5	Commandes, compte de résultat : résultat opérationnel, *cash-flows* et investissements
G7	Budgets d'exploitation et d'investissement : courant operating income ; pour le siège : bilan
G8	Volumes, compte de résultat + sous la pression des marchés, production de plus en plus d'informations, notamment de développement durable
G9	Compte de résultat : marge sur coût direct ; résultat opérationnel courant
G10	Compte de résultat ; stocks
G11	Compte de résultat ; investissements
G12	Compte de résultat ; stocks ; investissements
G13	Compte de résultat : marge opérationnelle, EBIT et bilan ; importance du BFR prévisionnel
G14	Compte de résultat : marge opérationnelle ROI et ROA ; bilan + une liasse d'états financiers (BFR, endettement, ratios financiers)
G15	en IFRS : Compte de résultat : *operating income* ; bilan ; investissements et *cash-flows*
G16	Indicateurs de flux et de développement durable
G17	Compte de résultat
G18	Au niveau groupe : résultat, flux de trésorerie, BFR, productivité de la main d'œuvre ; dans les sites : indicateurs de qualité et de productivité

« *De plus en plus, on a des graphiques sur les capitaux employés, sur la rentabilité des capitaux employés, la rotation, tout ça on ne le faisait pas il y a quelques années, donc la demande de budget porte aussi sur les éléments de bilan.* » (G2)

« C'est d'abord le chiffre d'affaires et après ce sera nous ce que nous appelons l'operating income, qui est en fait le résultat opérationnel courant en IFRS ; alors après il y a bien sûr les équilibres du bilan, et en particulier tout ce qui est lié au besoin en fonds de roulement et après au niveau des ressources et emplois, ça va être essentiellement les paiements sur investissements, bon le cash-flow. » (G15)

« Il y a quelques années encore, un budget, c'était essentiellement lié au compte de résultat et de plus en plus il y a des tas de choses qui sont greffées la dessus : une fois de plus des cash-flows, des bilans. » (G4)

« *Au tout début on a présenté sagement un ROC un résultat opérationnel courant, il s'est avéré assez rapidement qu'il y a eu un consensus de place qui s'est dégagé au niveau des grandes SSII pour présenter également une marge opérationnelle.* » (G9)

Les interviewés perçoivent de nouvelles demandes en termes d'indicateurs à produire mais celles-ci sont essentiellement destinées à la communication vis-à-vis du groupe ou des partenaires externes et non pas pour le pilotage des entités. De ce fait certains « budgetiseurs » se plaignent d'une surabondance et d'un manque d'utilité de l'information. Les IFRS par ailleurs ont introduit des niveaux de résultats différents et, selon un répondant, des consensus de marché ont dû se réaliser pour permettre l'homogénéisation de la communication des entreprises. Cette variété des niveaux de résultat reste un problème car va à l'encontre de l'image d'harmonisation des informations publiées. L'enquête fait ressortir que les résultats ou marges suivies dans les budgets sont assez hétérogènes d'une société à l'autre.

1.5 Les caractéristiques des objectifs :

Selon le modèle de Simons, les objectifs sont déclinés par la direction et essentiellement financiers, si le budget est diagnostique, ou objet de nombreuses interactions et négociations avec les opérationnels, si le budget est interactif.

Dans notre enquête, les objectifs sont généralement jugés ambitieux et néanmoins atteignables, c'est ce qui les rend motivants.

« Il faut que les opérations, que les directions vraiment s'approprient leur budget parce que si elles pensent en être trop éloignées, elles ne le feront pas et elles ne le considèreront pas vraiment comme une référence. Tout l'art consiste à savoir tirer les objectifs suffisamment vers le haut sans casser, c'est-à-dire sans arriver à un résultat où les directeurs disent bon je m'en moque, je n'y arriverai pas. » (G9)

« Comme on est leader sur tous les marchés où on est, continuer à gagner des parts de marché c'est un challenge ! Mais pour revenir sur les objectifs, je pense qu'ils sont ambitieux mais en même temps ils sont réalistes, dans la mesure où, moi ça fait sept ans que je suis ici, on a toujours fait le budget. On arrive à les faire, pas de beaucoup mais on arrive à les faire. » (G11)

G1	Construction *bottom up* des objectifs et présentation à la direction générale d'un budget consolidé plus prudent que la somme des budgets des *business units*
G2	Objectifs ambitieux au niveau business unit et boite d'ajustement entre *business units* et siège
G3	Démarche *bottom up*, interactive ; objectifs jugés ambitieux, mais pas d'engagement ferme dessus
G4	Pression très forte sur un objectif de résultat attendu par le marché ; constitution de *slack* budgétaire
G5	Objectif de progression de résultat demandé par le groupe (*top down*) ; objectifs très stricts
G6	Objectifs très stricts : budget incontournable
G7	Objectifs du siège centrés sur la progression de résultat ; pas de slack budgétaire : négociation par les *business units* d'objectifs atteignables, prudents
G8	Objectifs très ambitieux (+ de 10% de progression par an) sous pression des marchés financiers
G9	Objectifs négociés avec la direction, dans une certaine limite ; objectifs assignés aux opérations plus ambitieux que les objectifs du budget consolidé
G10	Démarche *bottom up* ; engagement ferme vis-à-vis de l'actionnariat ; ligne d'ajustement entre objectifs des *business units* et de la direction
G11	Négociation des objectifs (approches *bottom up* et *top down*) ; la communication au marché rend les objectifs incontournables
G13	Démarche *bottom up* et négociation des objectifs avec la direction générale ; constitution de *slack* budgétaire
G15	Démarche *top down* ; objectifs liés à la demande des marchés et à la croissance du cours de bourse
G16	Objectifs plus liés à un développement responsable et à long terme qu'à un profit court terme ; importance de l'investissement et de la vision long terme
G17	Objectifs très stricts car annoncés au marché financier
G18	Objectifs plus ambitieux dans les *business units* que ceux présentés au conseil d'administration

Une autre caractéristique des objectifs est d'être stricts, intangibles ou au contraire révisables. Il apparaît que les objectifs peu ou prou annoncés au marché deviennent par là-même beaucoup plus stricts, car les sociétés cherchent à éviter les *profit- warning*. Nous

parlerons de la rigueur des objectifs ci-dessous quand nous aborderons les ré-estimations en cours d'année.

Par ailleurs, sans que cela réponde à une de nos questions, les interviewés ont annoncé la constitution de « matelas » ou « *slack* budgétaire ». Et celui-ci peut prendre deux formes :

- soit le *slack* est inclus dans le budget opérationnel, selon une approche classique. Les managers de *business unit* conservent ainsi à leur niveau une certaine marge de manœuvre dans l'atteinte de leurs objectifs ;
- soit un écart se manifeste entre les objectifs acceptés par les opérationnels et ceux consolidés dans le budget que valide la direction générale. C'est ce que Gignon, 2000, nomme un « *slack inversé* » car les marges de manœuvre sont ici prises au niveau de la direction et les objectifs les plus ambitieux se situent au niveau des *business units*, alors que le jeu budgétaire habituel serait plutôt pour les managers opérationnels de négocier des objectifs prudents et pour la hiérarchie d'imposer des engagements plus forts. Cet écart permet à la direction du groupe de motiver les responsables intermédiaires à plus de performance, tout en annonçant au conseil d'administration ou à la communauté financière des résultats prudents et plus sûrement atteignables. C'est une pratique liée à la communication de la performance future.

Enfin les objectifs sont caractérisés par les personnes qui les définissent : sont-ils plutôt opérationnels et décidés par les responsables de l'activité ou plutôt financiers et déclinés par la direction, ou encore issus d'une négociation ? Quatre groupes de notre échantillon annoncent des objectifs négociés dans une démarche *bottom up*, mais la plupart ressentent plutôt des engagements déclinés par la direction avec des possibilités d'en débattre plus ou moins limitées.

1.6 Les ré-estimations :

Les sociétés réalisent en cours d'année des ré-estimations de leur résultat à fin décembre, qui peuvent prendre deux formes, soit il s'agit d'une re-prévision qui ne vient pas modifier les objectifs préétablis, soit il s'agit d'une révision qui remplace alors le budget.

G1	2 re-prévisions ; pour informer le conseil d'administration et le marché financier et pour revoir les plans d'action
G2	4 re-prévisions ; pour revoir le plan d'action et du fait des marchés financiers ; la quatrième re-prévision sert de base au budget de l'année à venir
G3	2 re-prévisions ; pour présenter à la direction et pour préparer le budget de l'année à venir
G4	3 révisés, en général en hausse par rapport au budget, car budget prudent ; pour annoncer un résultat au marché financier ;
G5	3 re-prévisions ; pour réajuster les plans d'action et pour soutenir le cours de bourse; ces re-prévisions peuvent remplacer le budget si elles sont plus avantageuses ou en cas d'évènement majeur
G6	3 re-prévisions ; pour informer la direction générale ; budget totalement intangible
G7	3 révisés ; pour prévoir les acomptes sur dividendes, pour la gestion de trésorerie et pour revoir les plans d'action
G8	2 révisés ; pour revoir les plans d'action, pour les taux de change et pour informer le marché financier
G9	3 re-prévisions du chiffre d'affaires du trimestre suivant ; pour revoir les plans d'action et pour la communication externe
G10	3 re-prévisions ; pour communiquer aux actionnaires et comme base pour le budget de l'année suivante ; le budget consolidé, annoncé aux actionnaires, est intangible, mais les budgets opérationnels peuvent être remplacés par des re-prévisions
G11	4 révisés ; présentation des écarts par rapport au budget et au révisé ; le budget sert toujours au calcul des bonus ; budget et révisés sont annoncés au marché financier
G12	3 re-prévisions ; la deuxième sert à anticiper les risques du deuxième semestre ; la troisième sert de base au budget de l'année suivante
G13	1 re-prévision faite en novembre ; sert de base au budget de l'année suivante
G14	4 re-prévisions ; pour prévoir le résultat à fin d'année (anticiper les dérives) et pour la communication externe
G15	2 re-prévisions ; pour anticiper la communication financière et revoir les plans d'action
G16	3 re-prévisions ; rôle d'alerte au résultat ; et sert de base au budget suivant
G17	12 re-prévisions ; pour actualiser le plan d'action et pour la communication externe
G18	1 re-prévision faite en novembre ; sert de base au budget de l'année suivante

Les re-estimations du résultat à fin d'année ont essentiellement pour objet d'informer : la communauté financière ou les actionnaires, pour dix répondants, la hiérarchie, pour deux répondants ; trois interviewés parlent aussi d'un rôle d'alerte ou d'anticipation des risques. Mais les ré-estimés servent aussi à réactualiser le plan d'action (huit réponses) pour

notamment revenir aux objectifs du budget, qui dans l'ensemble reste la référence. En effet seuls quatre groupes déclarent que le budget peut être supplanté par la nouvelle prévision.

La relation entre le budget de départ et le ré-estimé reste ambigu. Le budget peut être revu et remplacé par sa révision et néanmoins les primes sur objectifs restent souvent sur le budget d'origine. A contrario deux groupes de notre échantillon annoncent établir des re-prévisions et donc garder le budget comme référence, mais :

- pour un groupe, seul le budget consolidé est intangible, car précédemment présenté à l'actionnaire, tandis que les budgets opérationnels peuvent être abandonnés au profit de la nouvelle prévision ;
- pour un autre groupe les re-prévisions apparaissent au même titre que le budget sur les présentations de résultats, permettant aux managers de jongler avec les référentiels pour expliquer leurs écarts de performance.

« Qu'est ce qui est communiqué en interne, sur le reporting il y a quoi ?
Alors, nous ce qu'on sort en interne c'est A-1, budget…et dès qu'on a les re-prévisions, on voit par rapport au dernier estimé les écarts pour voir un peu la tendance. Ça c'est le cumul, à fin juin, ça c'est le deuxième estimé, ça c'est A-1, le budget, et après on sort des écarts. » (G14)

Enfin pour 6 groupes, la dernière re-prévision permet d'anticiper de manière assez fiable les données de l'année en cours comme base pour établir le budget de la période suivante.

1.7 L'évaluation des résultats et les incitations :

Nous n'avons pas posé de question sur l'évaluation des performances par le budget, d'une part, parce que cela ne faisait pas partie de notre thématique et, d'autre part, parce que la revue de la littérature nous a montré que les incitations à l'atteinte des objectifs n'étaient pas un critère discriminant des modes de gestion que nous analysons. Pourtant, neuf interviewés de notre échantillon ont spontanément évoqué les incitations au résultat.

Dans une démarche diagnostique, les objectifs à atteindre et l'évaluation des performances, de même qu'une part de la rémunération, sont liés à la réalisation du budget. Celui-ci ne peut donc pas être révisé en cours d'année, il reste la référence de la performance attendue (Simons, 1990). Cependant l'analyse des primes sur objectifs

montre un cas où, malgré la révision du budget et la mise en œuvre d'une nouvelle référence, les bonus restent néanmoins liés à l'atteinte des exigences budgétaires.

Dans 6 groupes de l'enquête, l'évaluation des performances se fait par rapport au budget et des bonus financiers sont attribués aux managers qui atteignent les objectifs prévus, dans une démarche diagnostique classique. Pour deux groupes, la performance est évaluée par rapport à la progression réelle des résultats et sur des aspects plus personnels et plus qualitatifs.

1.8 Le découplage :

Bouquin, 2010 donne au contrôle de gestion un rôle d'harmonisation : il assure la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies à long terme (p.85), il est un des moyens pour « *porter les managers à adopter des comportements cohérents* » avec les intérêts des propriétaires (p.93) et enfin il s'inscrit dans une démarche de convergence des buts organisationnels (p.262). Or le budget est au cœur du dispositif de contrôle de gestion et a un rôle de coordination et de communication (p.432). Pourtant plusieurs indices dans notre enquête racontent autre chose.

En effet au regard des critères étudiés, des utilisations différentes interviennent parfois entre les budgets locaux et la consolidation au niveau de la direction générale. Les pratiques étonnantes que nous avons relevées sont les suivantes :

- le découpage en centre de responsabilité n'est pas homogène avec la production d'information selon IFRS8 ;
- deux niveaux de plan, l'un plutôt marketing et l'autre financier, qui ne sont pas directement corrélés. Nous constatons aussi plusieurs sociétés pour lesquelles le plan n'est pas inter-relié avec le budget. Leurs démarches de construction sont parallèles mais pas en phase ;
- les indicateurs utilisés pour suivre les activités ne sont pas les mêmes que ceux utilisés au niveau de la consolidation pour rendre compte au conseil d'administration ou aux actionnaires. Les volumes d'information semblent s'additionner pour répondre à toutes les demandes mais génèrent des budgets lourds et difficiles d'utilisation.

« *Il y avait un processus de revue très détaillé au niveau de la holding, C'était fait sur un fichier Excel, si tu voulais imprimer ce fichier Excel, c'était à peu près 250 pages. D'où*

cette lourdeur des tableaux et ce qui était quelque fois un petit peu difficile c'était que dans certains pays nos opérations étaient quand même petites et il fallait qu'ils nous donnent suffisamment d'informations pour qu'on puisse avoir ces 250 pages remplies pour le groupe. Alors le budget groupe, personne ne l'utilisait, c'était clair parce qu'il était trop lourd et donc j'avais mon modèle à moi, qui tenait en fait sur 4 pages, sachant que par rapport à notre activité, nous ce qui était très important.. un des premiers points c'était chiffre d'affaires et marge.» (G4)

« Au niveau du groupe on a un service consolidation qui devient complètement omnivore, qui veut, qui demande n'importe quoi : on fait des bilans… des bilans prévisionnels consolidés alors que tu n'as aucune idée de ce que va être ton stock initial ou des machins comme ça, … Je ne vois pas ce que ça peut apporter comme aide à la décision » (G7)

« Cette mise en œuvre des IFRS, qu'est-ce que vous vous avez vu comme changements ? des changements perturbateurs, vous savez les sociétés ont des demandes de groupe qui sont assez importantes. » (G14)

- le degré de difficulté des objectifs fait parfois apparaître des ambitions plus fortes au niveau des entités qu'au niveau de la direction générale car les utilisations ne sont pas les mêmes. La direction exige des performances élevées de ses managers quand elle reporte des résultats atteignables vis-à-vis de la gouvernance ou des marchés.

- De la même façon les ré-estimations montrent des pratiques dans les *business units* qui ne sont pas harmonisées avec celles de la holding. Nous avons ainsi constaté un budget opérationnel révisable en cours d'année, alors que sa consolidation ne subit aucun changement, créant un écart de plus en plus important au fur et à mesure de l'avancement dans le temps.

Ces différents éléments nous renseignent, au mieux, sur un manque de cohérence du budget de l'organisation et, au pire, sur des visions différentes de la performance ou au moins de son suivi entre la direction du groupe et les entités qui le composent.

CONCLUSION SECTION 1

L'enquête exploratoire que nous avons menée permet de revisiter le modèle de Simons. Selon l'auteur, un des composants remarquables pour distinguer les modes de contrôle est l'implication de la direction dans la stratégie des *business units*. Or nous constatons que quel que soit le mode de contrôle utilisé, les membres de l'organisation sont tous très engagés dans le processus budgétaire. L'implication de la direction dans la stratégie n'apparaît pas comme un critère discriminant des modes de contrôle, contrairement à ce que nous dit Simons.

La direction, très présente, exerce une influence qui varie d'une société à l'autre. Elle intervient en définissant de manière stricte et autoritaire les objectifs à réaliser et en assurant un suivi régulier ou bien elle multiplie les échanges avec les opérationnels pour co-construire les stratégies *business*. Dans les deux cas, elle participe à la définition des stratégies locales et influe sur la prise de décision des opérationnels. Il paraît difficile de ne pas ressentir sa participation active et très encadrante.

L'analyse des caractéristiques du budget suivant le modèle de Simons nous permet d'établir quelques pistes à approfondir dans l'enquête confirmatoire. Les budgets que nous avons étudiés peuvent être caractérisés par une double logique de découpage, interne et/ou en conformité avec les IFRS, qui nécessitent des regroupements et, pour un groupe, cela implique même une répartition des charges. Par contre, le plan à moyen terme n'est pas forcément intégré dans le processus budgétaire et n'est pas non plus toujours décliné dans les entités. Il permet de questionner les orientations stratégiques ou de simplement établir les volumes de croissance et/ou les équilibres financiers. Les indicateurs de gestion, sans pour autant abandonner les critères traditionnels, volume d'activité et postes du compte de résultat, évoluent vers plus de données bilancielles et financières, mais aussi vers des informations hétérogènes, de développement durable ou autres. L'information est donc de plus en plus volumineuse et variée. Les objectifs sont ressentis comme ambitieux mais accessibles, stricts et plutôt descendants. Ils favorisent la création de *slack* et apparaissent plus prudents au niveau de la consolidation. Les ré-estimations de résultat sont prioritairement établies pour réactualiser le résultat en vue d'une information des marchés financiers. Elles ne viennent pas forcément modifier l'objectif du budget, ce qui est confirmé par l'attachement des bonus au budget d'origine.

Enfin, notre enquête exploratoire révèle des utilisations parfois différentes entre le budget du siège et celui des *business units*.

Quelques déterminants des pratiques, comme l'implication de la direction, l'utilisation des IFRS ou l'usage qui est fait des ré-estimations nous indiquent des pratiques autres quand la société est cotée. Pour mieux étudier l'influence de la communication, plus encadrée et plus importante pour les entreprises cotées, nous avons choisi dans notre enquête confirmatoire de limiter notre cible aux groupes du SBF 250.

SECTION 2 : L'ENQUETE QUANTITATIVE :

Pour analyser et mettre en perspective les réponses de notre enquête, nous allons comparer les résultats obtenus à ceux d'autres enquêtes proches. Les enquêtes utilisées sont celle de Sponem en 2004 qui décrit les pratiques budgétaires de tous types de sociétés sur un échantillon de 286 sociétés françaises, celle de la DFCG-PWC, 2001 sur le rôle en évolution des directions financières ou de gestion sur 320 répondants en France, celle de la DFCG-BearingPoint-Oracle de 2003 sur l'enjeu des directions financières à l'horizon 2005 sur un échantillon de 250 sociétés françaises, celle de Fortin et al., 1999, menée au Québec auprès de 349 entreprises et celle de Gignon, 2003, sur le rôle des budgets pour 18 répondants dans 11 sociétés. L'enquête réalisée par Beau et Pigé sur 15 entreprises pour une analyse de la normalisation de l'information et du lien avec la gouvernance nous servira aussi de référence, de même que celle de Nichols et Street, 2007, au sujet des IFRS dans 160 sociétés.

2.1 L'analyse descriptive des réponses :

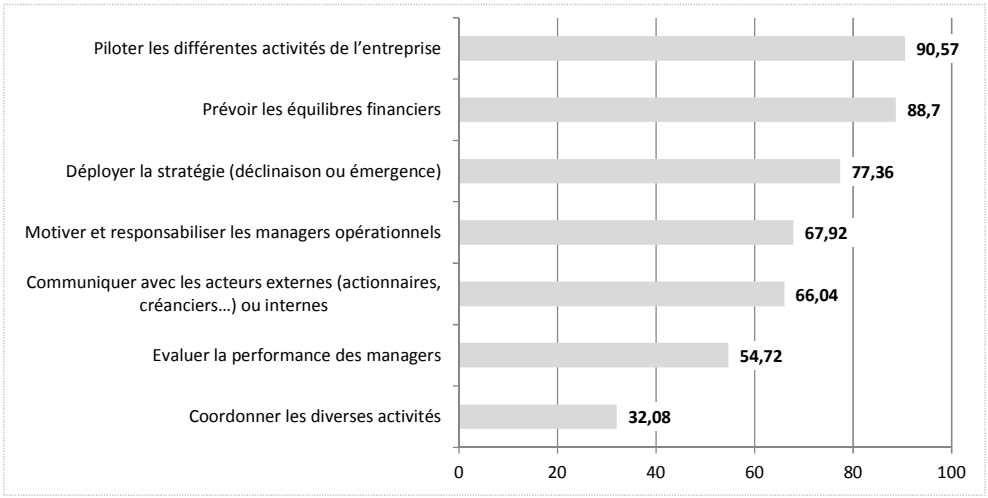
Pour analyser les réponses obtenues nous allons reprendre le schéma des déterminants des styles de contrôle selon Simons, après avoir abordé le rôle du budget. L'analyse descriptive va ainsi balayer le rôle du budget, l'implication des managers, le découpage budgétaire, la revue du plan et le processus budgétaire, la nature des indicateurs, les caractéristiques des objectifs, les ré-estimations, l'évaluation et le système de récompenses.

2.1.1 Le rôle des budgets :

Les résultats des enquêtes récentes sur les rôles des budgets suggèrent que l'utilisation du budget dans la communication externe existe mais reste une fonction peu fréquente. Elle n'est d'ailleurs que rarement détaillée, plusieurs auteurs (Bouquin, 2010, Berland, 1999b, Bunce et al., 1995) parlent de rôle de communication du budget sans souligner si elle est interne, sauf Lyne, 1988, ou externe.

Les réponses données aux rôles alloués au budget dans l'étude de Sponem, montrent que sur 12 rôles possibles, la communication avec les acteurs externes arrive en neuvième

position avec un score de 3,27, sur une échelle de réponses allant de 1 (pas du tout) à 5 (beaucoup). Ce rôle existe mais reste secondaire en comparaison avec les autres. Cette échelle nous donne une mesure de l'importance de cette fonction dans l'esprit des répondants mais ne nous informe pas du nombre de personnes qui considèrent que ce rôle est remarquable. Pour Gignon, 2003, l'échantillon se compose de 11 sociétés, cependant pour trois d'entre elles la communication aux « financeurs » (banquiers ou actionnaires) est le premier objectif du budget ; cela nous donne l'importance de ce rôle, quand il est reconnu, mais pas son étendue dans une population d'entreprises. L'enquête DFCG/PWC de 2001 ne questionne pas sur le rôle du budget, mais nous donne cependant des indications à ce sujet. Les 320 personnes ayant répondues à cette enquête exercent dans les domaines financiers et du contrôle, et 44% interviennent dans une société cotée. 87% affirment que la communication financière est un enjeu majeur pour leur société. Et à la question « *pourquoi accorder de l'importance à la communication financière* » 88% des répondants disent que c'est en raison des actionnaires et 46% que c'est pour répondre à des exigences de *reporting* de la société mère. Par ailleurs, 47% des personnes interrogées communiquent sur leurs prévisions et leurs plans et 28% envisagent de le faire à très court terme.



Graphique 6.1- Rôles du budget : résultats

Dans notre questionnaire, nous n'avons pas cherché à classer les rôles par ordre d'importance mais avons demandé aux professionnels parmi les différentes utilisations du budget quels sont les cinq rôles les plus remarquables.

L'ordre d'importance des rôles les uns par rapport aux autres sont assez classiques et sont semblables à ceux obtenus par Sponem, sauf pour ce qui concerne l'évaluation de la performance des managers. Ce rôle apparaît chez Sponem avant la communication. Cependant nous avons opté pour un seul item sur la communication quand Sponem la détaille selon qu'elle est interne ou externe. Mais l'auteur a obtenu le même score pour ces deux types de communication. Craignant une assimilation entre les deux nous avons préféré aborder ce thème à travers plusieurs questions.

Les réponses à cette première question nous confirment que la communication n'est pas la fonction primordiale du budget, mais que pour 66% des répondants le budget joue néanmoins ce rôle. Mais nous n'avons pas ici le détail de la communication externe nous avons donc posé une deuxième question : « *diriez-vous que le destinataire privilégié de cette communication est l'actionnaire* », les réponses ont été oui à 41,51% pour l'utilisation du budget depuis 2005 (date de la mise en œuvre des IFRS), contre 31,91% avant 2005. D'avoir comme destinataire *privilégié* l'actionnaire est étonnant et remarquable pour un outil de gestion destiné à l'origine aux seuls décisionnaires de l'organisation. Ces résultats confirment l'importance des données prévisionnelles dans la communication financière et aussi la place essentielle des actionnaires.

Diriez-vous que les chiffres reprennent les priorités :					
	1← pas d'accord				d'accord →**5**
des opérationnels	1,89%	9,43%	20,75%	49,06%	18,87%
des actionnaires et de la communauté financière	5,66%	13,21%	30,19%	35,85%	15,09%
des fonctionnels (contrôleurs de gestion, financiers,…)	11,32%	15,09%	24,53%	37,74%	11,32%

Tableau 6-1 : les données budgétaires et les acteurs

La pression des marchés, et notamment du marché financier, conduit à aligner un dispositif interne, le budget, aux demandes informationnelles de parties prenantes externes. De notre enquête il ressort que les chiffres budgétés reprennent les priorités des opérationnels à 68% et des fonctionnels à 49% mais aussi des actionnaires et de la communauté financière à 51%. Et 30% des répondants restent hésitants, mais pas en désaccord, sur l'influence des actionnaires dans le chiffrage budgétaire. Le budget est établi pour répondre aux attentes de plusieurs partenaires de l'organisation et notamment à celles de l'investisseur. Toute la difficulté consiste à concilier les prévisions utiles à la

gestion opérationnelle avec celles visant à informer les actionnaires. Cette ambigüité apparaît dans les commentaires ajoutés par les répondants :

« *le budget définit les objectifs en matière d'indicateurs d'activité, il permet de valider les grands équilibres financiers et définit la guidance qui est présenté aux marchés financiers. (ind. 50)*

Le budget est un outil de pilotage de la performance et donc plus complet que ce qui est communiqué en externe. (ind. 40)

Les contraintes de la communication financière nous conduisent à produire des estimations additionnelles et ponctuelles, plus restreintes que l'estimé de fin d'année ou de fin de semestre, « l'atterrissage ». (ind.36)

Les indicateurs clés ne sont pas forcément ceux qui intéressent la communauté financière. Mais la consolidation des indicateurs faite par le DG intéresse évidemment la communauté fnancière. (ind. 30)

Le budget est un outil de management opérationnel et d'aide à la décision, l'objet consolidé sert à l'actionnaire. (Ind.10)

Le budget est établi pour prévoir les opérations et les équilibres financiers du groupe sur l'année à venir. C'est à la fois une logique opérationnelle et financière. Une partie de la communication vers les actionnaires est réalisée sur cette base. » (ind.7)

et confère au budget une orientation de plus en plus financière.

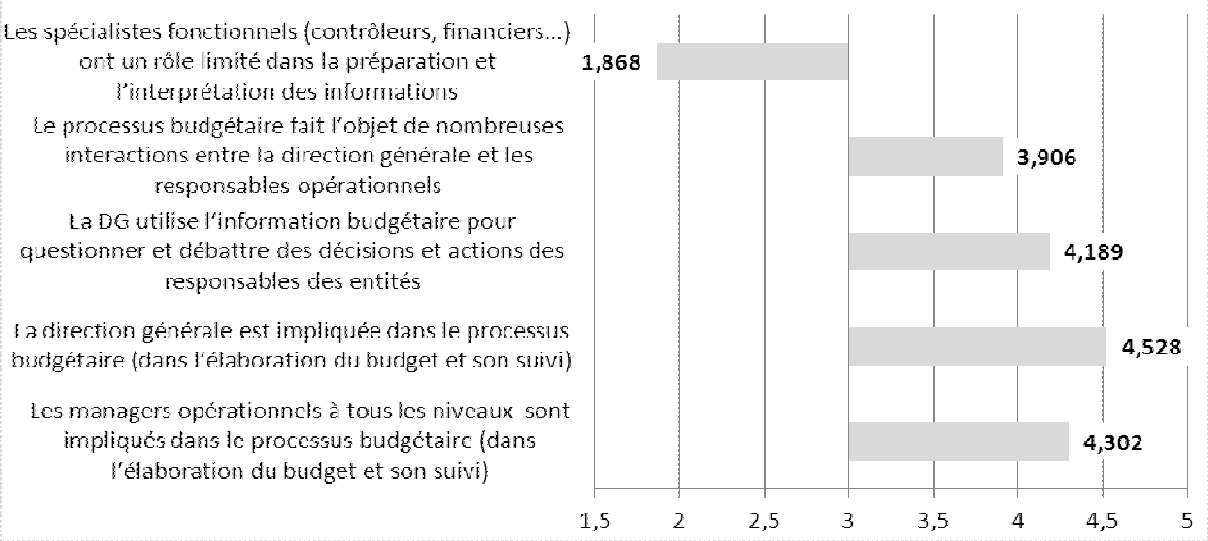
« le budget a évolué dans le sens d'une logique plus financière et la communication financière aux marchés s'est renforcée. (Ind.32)

Le budget ne concerne plus que l'année N+1 aujourd'hui, ce qui est court-termiste et correspond plus à une vision financière de l'entreprise qu'à une vision opérationnelle. » (ind.8)

Ces commentaires nous montrent aussi que le budget consolidé au niveau de la direction générale peut répondre aux actionnaires quand celui des entités opérationnelles est plutôt orienté vers des problématiques de gestion interne. Donc les exigences qui sont imposées au budget sont différentes selon le niveau hiérarchique auquel on se situe et génèrent des processus budgétaires dissemblables.

2.1.2 L'implication des managers :

Les travaux de Simons, 1991, p.61 détaillent le contrôle interactif du contrôle diagnostique à partir de l'implication des managers et de la direction générale dans les processus de contrôle. « *La différence entre les systèmes diagnostiques et les systèmes interactifs de contrôle ne réside pas dans leurs caractéristiques techniques de conception […] La distinction entre les deux est seulement dans la façon dont les managers utilisent ces systèmes.* ». Mais nos résultats ne montrent pas cela.



Graphique 6-2 : l'implication des managers

Au regard des questions que nous avons posées, nous aurions dû obtenir soit des scores élevés partout ce qui révélerait des formes plutôt interactives, soit des scores faibles partout ce qui révélerait des formes plutôt diagnostiques. Mais le mélange des scores obtenus ici signale autre chose. Tout d'abord nous constatons qu'aux questions portant sur l'implication des acteurs, il ressort que tous sont perçus comme très impliqués dans le processus budgétaire.

Questions de Sponem →	Score	score	← Nos questions
Pendant l'élaboration des budgets, il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels	**3,51**	**3,91**	Le processus budgétaire fait l'objet de nombreuses interactions entre la direction générale et les responsables opérationnels
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie	**3,79**	**4,53**	La direction générale est impliquée dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux	**3,48**	**4,30**	Les managers opérationnels à tous les niveaux sont impliqués dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)
La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels	**3,45**	**4,19**	La direction générale utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre des décisions et actions des responsables des entités

Tableau 6-2 : Réponses comparées Enquête de Sponem, 2004/notre enquête

Deuxièmement en reprenant les résultats de Sponem sur des questions identiques ou proches, nous constatons que nos résultats sont nettement plus élevés. Et si l'on ne reprend chez Sponem que les entreprises de plus de 500 personnes, nous constatons des résultats plus forts mais encore en-dessous des nôtres :

Questions de Sponem	Effectif : <500	>500
Pendant l'élaboration des budgets, il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels	**3,40**	**3,68**
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie	**3,69**	**3,95**
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux	**3,37**	**3,66**
La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels	**3,31**	**3,66**

Tableau 6-3 : Réponses Enquête de Sponem, 2004, selon la taille de l'entreprise

Surpris par des niveaux de participation élevés de la direction et des opérationnels, Sponem suggèrent qu'ils sont impliqués dans le budget mais sur des tâches différentes, la direction s'occupant de définir les objectifs et les opérationnels s'intéressant à la construction du budget. Quoiqu'il en soit nos chiffres montrent une forte progression par rapport aux enquêtes précédentes. De plus il apparaît que cette implication des différents acteurs se manifeste au travers de relations soutenues entre la hiérarchie et les opérationnels et d'un suivi assidu du budget par la direction, les fonctionnels et les responsables d'entités.

Cependant l'étude de Fortin et al. menée au Québec en 1999 fait elle-aussi ressortir des moyennes très importantes quant à l'implication des fonctionnels, qui se rapprochent de nos résultats puisque selon notre questionnaire, seuls 9% des répondants sont d'accord avec le fait que les fonctionnels ont un rôle limité.

Jusqu'à quel point ces intervenants sont impliqués dans l'ensemble du processus budgétaire :	
Direction des finances/comptabilité	moyenne 4,77
Direction des services ou des unités administratives	moyenne 3,86

Tableau 6-4 : Implication des différentes fonctions : Fortin et al., 1999

En réalisant une enquête qualitative sur l'influence des IFRS à partir de 15 interviews de directeurs généraux, administrateurs, directeurs financiers ou comptables, Beau et Pigé

2007, ont souligné la convergence des informations stratégiques/opérationnelles, d'une part, et comptables, d'autre part, qui devait passer par un « *renforcement des équipes comptables et financières (..) et l'implication plus grande des responsables opérationnels* » (p.69). L'introduction des IFRS et le rapprochement des acteurs autour de la production des données ont pu renforcer la participation des individus dans les processus de gestion et notamment le budget. Notre enquête exploratoire fait elle-aussi référence à cette augmentation de la publication de données financières et non financières qui suscite un engagement plus fort ou plus fréquent des managers au côté des fonctionnels.

« L*es normes IFRS ça a été un choc pour les sociétés [entités opérationnelles], c'est une adaptation, c'est une façon de raisonner qui est bien différente, donc c'est passé par des formations, (…) toutes les sociétés ont été formées. Les immobilisations étaient revues, mais la décomposition n'était pas forcément facile, parce que dans un four il y a différents éléments qui n'ont pas du tout la même durée de vie, donc c'est se reposer la question pour chacun des éléments. Il y avait des entités qui avaient des lignes soit pas assez décomposées soit d'autres qui étaient très décomposées donc ça a été dur de répondre […] Mais maintenant les sociétés font plus attention car elles savent qu'il y a un découpage à faire. Il y a eu une analyse poussée qui à la base a été faite par des techniciens. C'est vraiment propre aux métiers, donc c'est par pôle, et dans chaque pôle il y a des directeurs, des gens compétents pour pouvoir expliquer et justifier.* » (G14)

« Toute cette partie, activation des frais de R&D, amortissements des frais de R&D, dépréciation des frais de R&D, toute cette partie-là c'est la partie qui change le plus et qui nécessite le plus de nouvelles informations, de nouvelles façons de travailler avec les usines, avec les commerciaux, avec les gens de la technique pour mettre correctement en place la norme. » (G3)

Les retours produits par notre enquête peuvent s'expliquer par une mobilisation plus forte des participants due au nouveau référentiel comptable. La nécessité de renseigner différemment l'outil comptable, le besoin de comprendre les résultats fournis ont créé des contacts et des échanges plus fréquents entre plusieurs métiers de l'entreprise. La mise en œuvre des IFRS a poussé les organisations à adapter, voire refondre, leur circuit de comptabilisation de certains éléments, notamment sur les immobilisations, les engagements de retraite, etc.., et a rapproché les fonctions opérationnelles des fonctions de gestion et de comptabilité.

Contrairement au modèle de Simons, notre approche du terrain ne semble pas nous montrer une dichotomie entre deux formes de contrôle, l'une distanciée du terrain sous forme de management par exception et l'autre beaucoup plus interactive.

L'environnement réglementaire ou financier impose une attention soutenue de tous les responsables de l'organisation.

2.1.3 Le découpage budgétaire :

Traditionnellement le budget est découpé selon la délégation d'autorité dans l'entreprise. Chaque manager d'entité est responsable de l'atteinte de son budget et se voit allouer les ressources nécessaires au fonctionnement de son entité (Bouquin, 2010). L'information budgétaire est ainsi produite par service, pour permettre la mesure des résultats locaux en lien avec les objectifs qui avaient été définis. Mais les normes IAS 14 puis IFRS 8 ont prévu une nouvelle segmentation de l'information. IAS14 prône un découpage de l'information par secteur d'activité ou géographique en fonction de leur niveau de risque et de rentabilité, mais en lien aussi avec la structure d'organisation interne et de gestion. IFRS 8 dont la date d'application est le 1er janvier 2009, définit les secteurs et l'information à produire à partir des données préparées pour les décideurs internes.

Les avis divergent quant à savoir si cette information sectorielle implique une réorganisation interne ou pas. Une étude qualitative sur 15 interviews de professionnels et d'universitaires dans la filière de la comptabilité et du contrôle, estime que les grands groupes structurés sont capables de produire à travers leur système de gestion l'information nécessaire à l'IAS 14 (Beau & Pigé, 2007). Pourtant la politique de communication « *est parfois caractérisée par un regroupement approximatif de l'information, profitant des ambiguïtés de la norme construite autour de principes comptables* » (Alioui et Banoun, 2006, p.12). Nichols et Street, 2007 réalisent une étude portant sur 160 compagnies utilisant les IFRS entre 1999 et 2002. Ils observent que dans le cadre de l'information sectorielle selon IAS 14 les entreprises cachent les activités les plus profitables en les agrégeant à d'autres secteurs : les auteurs ont constaté une relation négative significative entre la communication et le niveau de compétitivité de l'industrie prouvant ainsi que les préceptes de l'IAS 14 n'ont pas été suivis et que les managers ont continué à dissimuler l'information :

	1999	2000	2001	2002
Coefficient de régression	-0.3503 (0.0065)***	-1.2964 (<0.001)*	-0.3648 (0.022)**	-0.3808 (0.018)**

Tableau 6-5 : utilisation IAS 14 selon Nichols et Street, 2007, p.64

Cette enquête suggère que les secteurs d'information publiés nécessitent une adaptation des données internes voire une réorganisation du découpage de gestion de la société. La mise en application de l'IFRS 8, qui établit un lien direct entre le reporting interne et la communication sectorielle devrait permettre un alignement parfait entre le découpage interne à l'organisation et les segments de publication.

	1← pas d'accord				d'accord **→5**
l'information sectorielle prévisionnelle est directement alignée sur le découpage de gestion qui sert à l'établissement du budget	1,92%	7,69%	25%	26,92%	38,46%
vous êtes amenés à faire des réconciliations entre les informations diffusées selon la norme IFRS et les informations budgétaires des entités opérationnelles	28,85%	17,31%	21,15%	23,08%	9,62%
l'information sectorielle donne lieu en interne à un suivi budgétaire – ou suivi des écarts – spécifique, en complément du suivi budgétaire des entités	26,92%	5,77%	25%	23,08%	19,23%
les managers opérationnels utilisent l'information sectorielle comme base d'information pour leurs décisions	17,31%	11,54%	17,31%	28,85%	25%

Tableau 6-6 : le découpage interne et l'information sectorielle

Nos résultats montrent en premier lieu qu'une partie non négligeable des répondants ne se prononcent pas : ils ne semblent pas assurés du lien qui existe entre la segmentation de l'information communiquée et le découpage interne. L'information sectorielle prévisionnelle est alignée sur le découpage interne dans 65% des cas, dans 10% il n'y pas d'alignement et 25% des répondants restent indécis. Ce résultat mitigé est confirmé voire aggravé par les réponses aux questions qui suivent. En effet 33% des enquêtés considèrent que la publication de l'information sectorielle nécessite des réconciliations avec la comptabilité de gestion, donc que le besoin d'information pour la communication n'est pas si clairement aligné avec le découpage interne. Enfin, 42% des répondants estiment qu'il existe un double suivi budgétaire, l'un pour la gestion interne et l'autre spécifique à la segmentation demandé par les IFRS. Pour autant ce résultat n'est pas forcément contradictoire avec ceux des deux questions précédentes. Il peut y avoir alignement de l'information sur la structure de la comptabilité de gestion et cependant des regroupements de différentes divisions pour constituer un secteur, qui nécessite alors un suivi budgétaire propre. Enfin même si le chiffre est minoritaire, dans 29% des cas, les managers opérationnels n'utilisent pas l'information sectorielle pour leurs décisions, peut-être parce qu'ils n'en disposent pas, car elle reste au niveau de la consolidation.

Ces résultats nous montrent que globalement la norme IFRS 8 est adossée au découpage interne de l'organisation, mais qu'une part non négligeable de l'échantillon ne voit pas ou peu de concordance entre la norme et la structure de gestion. Sans que nous puissions dire si IFRS 8 a amélioré la production de l'information sectorielle par rapport à l'IAS 14, nous constatons cependant qu'elle ne produit pas totalement les effets attendus.

2.1.4 La revue du plan :

Le plan moyen terme n'est pas forcément repris dans les études faites sur le budget. Pourtant, selon Mintzberg, 1994, le modèle de la planification nous pousse à nous pencher sur les liens qui peuvent exister entre les objectifs, les budgets, les stratégies et les programmes, sachant que les stratégies doivent donner naissance à des programmes et que les budgets sont supposés refléter les changements de stratégies. De même Bouquin, 2010 nous dit que le budget devrait établir un lien entre les plans d'action, les objectifs à atteindre et les plans opérationnels. Certaines enquêtes constatent néanmoins que le lien budget-plan n'est pas systématique.

Le budget reprend les chiffres de la première année du plan				
1← Pas d'accord				d'accord **→5**
21%	19%	15%	20%	25%

Tableau 6-7 : articulation plan-budget, Sponem, 2004, p.138

Ces résultats montrent que pour 45% des entreprises le lien est fort entre budget et plan. Mais il n'y a pas d'indication sur la nature du plan. Notre enquête porte plutôt sur le cadre que la planification donne au budget.

	1← pas d'accord				d'accord **→5**
le plan répond à la fois à des orientations stratégiques/opérationnelles et à des orientations financières	14,89%	4,26%	2,13%	21,28%	57,45%
la relation entre les aspects financiers et les aspects stratégiques ou opérationnels des plans est parfois assez faible	38,3%	34,04%	14,89%	10,64%	2,13%
le plan au niveau de la direction générale est centré sur le calcul des cash-flows futurs et des équilibres financiers à moyen terme	10,64%	14,89%	34,04%	25,53%	14,89%
les plans moyen terme sont formulés par les niveaux hiérarchiques les plus faibles	40,43%	34,04%	12,77%	10,64%	2,13%
Le plan moyen terme est d'abord le reflet des stratégies marketing	29,79%	27,66%	12,77%	21,28%	8,51%

Tableau 6-8 : le plan moyen terme

Nos résultats font apparaître que 89% des sociétés réalisent un plan à moyen terme. Ce chiffre est nettement supérieur aux 62% annoncés dans l'enquête DFCG-IFOP, 1994[49]. Cet écart peut peut-être s'expliquer par notre échantillon composé principalement de grandes entreprises et/ou par l'introduction des IFRS qui génère un besoin accru de calcul de *cash-flows* futurs. Mais notre enquête exploratoire fait aussi ressortir une évolution due à des questions de gestion.

« *Notre évolution c'est la formalisation du plan à 3 ans et même bientôt à 5 ans pour qu'on ait une meilleure projection des grands équilibres bilanciels et du compte de résultat de l'entreprise […] ça donne des idées, ça donne des tendances qui sont intéressantes et plus on connaît les tendances longtemps à l'avance dans le monde industriel, plus on peut réagir suffisamment tôt.* » (G3)

La formulation des plans reste l'apanage des échelons hiérarchiques élevés. Seules 13% des sociétés réalisent des plans dans une démarche *bottom-up*. Fortin et al., 1999, p.17, mesurent que les objectifs sont imposés dans plus de 50% des cas par la hiérarchie et assurent qu'il revient à la haute direction « *d'établir les grandes orientations qui guideraient les actions de l'organisation au cours des périodes à venir* ». Notre questionnaire montre que 47% des entreprises ont des objectifs décidés majoritairement par la direction générale. Mais ce résultat est différent de l'orientation *top-down* des plans à moyen terme. La planification est, bien plus que le budget, un outil pour établir et/ou décliner les directives du management. Il permet pour 79% des répondants de spécifier en même temps les orientations stratégiques et opérationnelles et les orientations financières. Il sert de cadre de référence aux plans d'action à développer.

« *Il est globalement le reflet des plans d'actions sur les points stratégiques (marketing, mais aussi approvisionnement, capacité de production, investissement)* » (ind.36)

Il marque aussi les priorités de l'organisation, puisque au niveau de la direction générale il est à 40% plutôt financier, montrant le poids des actionnaires et des IFRS et dans 30% des cas il est d'abord le reflet des stratégies marketing, ce qui donne aussi l'influence du marché des produits et des services.

2.1.5 La nature des indicateurs :

Nous reprenons deux enquêtes qui ont mesuré les indicateurs utilisés dans le budget. L'enquête de Fortin et al., 1999, étudie les indicateurs utilisés pour évaluer la performance

[49] Repris chez Sponem, 2004, p.138

des gestionnaires et Sponem, 2004, aborde les types d'objectifs sur lesquels les acteurs vont s'engager. Les résultats sont les suivants :

Veuillez préciser les indicateurs de performance utilisés pour l'évaluation des gestionnaires :
Revenus : 86%
Coûts : 92%
Bénéfices : 80%
Rendement sur actif : 46%
Rendement sur l'avoir des actionnaires : 44%
Croissance de la valeur de l'action : 26%
Rendement net résiduel : 29%
Objectifs quantitatifs non monétaires (ex : taux d'absentéisme) : 46%
Valeur économique ajoutée : 20%
Objectifs qualitatifs : 52%
Autres objectifs financiers : 25%

Tableau 6-9 : les indicateurs budgétaires : enquête Fortin et al., 1999

Sponem, 2004, s'est posé la question de la nature des engagements pris dans le cadre du budget et détaille ainsi les indicateurs sur lesquels se fondent les objectifs.

	Engagements pris :	%
Objectifs financiers	Objectifs de chiffre d'affaires :	78,67
	Objectifs de marge	77,62
	Objectifs de coût	70,98
	Objectifs de création de valeur (EVA ou autre)	14,69
	Objectifs de rentabilité	67,83
Objectifs opérationnels	Indices de satisfaction clientèle	20,98
	Objectifs de gain de productivité	40,21
	Objectifs de parts de marché	27,62
	Objectifs de résultat d'avancement de plan d'action	22,38
	Objectifs de qualité	33,22

Tableau 6-10 : nature des engagements dans le cadre du budget – Sponem, 2004

De l'enquête ci-dessus il ressort que le budget a une dimension essentiellement financière. Les indicateurs correspondent à environ 70% à des engagements financiers – sauf pour l'objectif de création de valeur. Les objectifs opérationnels ne représentent que 20 à 40% des engagements. Par ailleurs apparaissent dans les deux études des données orientées vers l'actionnaire. Les chiffres qui intéressent l'investisseur sont cependant plus importants chez Fortin et al., dans un contexte anglo-saxon, où l'évaluation des gestionnaires se fait à 44% sur le rendement pour l'actionnaire et à 29% sur le rendement net résiduel (EVA), tandis que chez Sponem, les engagements pris portent dans 15% des cas sur des objectifs de création de valeur.

Ces résultats corroborent les nôtres, à savoir l'importance des données financières et l'augmentation des informations pour l'actionnaire.

	Depuis 2005	Avant 2005
	%	%
Le budget est établi dans une logique financière	90,57	79,17
Les indicateurs clés du budget sont principalement ceux qui intéressent la communauté financière	71,70	63,83

Tableau 6-11 : lien entre le budget et la communauté financière

L'outil budgétaire est imprégné des exigences des investisseurs. En effet, d'une part, la logique financière du budget est prépondérante avec presque 91% de réponses et, d'autre part, la nature de l'information prévisionnelle correspond dans 72% des cas à des indicateurs attendus par les actionnaires. Ces chiffres sont de plus en croissance marquée depuis l'introduction des IFRS dans la comptabilité des firmes cotées. Mais la correspondance entre budget et finance ne s'arrête pas là puisque l'utilisation de l'information budgétaire nous donne les résultats suivants :

	1← pas d'accord				d'accord **→5**
Au niveau des entités, certaines informations ne sont produites que pour la direction générale	16,98%	33,96%	18,87%	24,53%	5,66%
La comptabilité financière est largement alimentée et valorisée par les informations issues du budget	3,85%	11,54%	21,15%	50%	13,46%
Quel pourcentage de l'information budgétaire est utilisé pour le pilotage de l'entité →	0 à 20%	20-40%	40-60%	60-80%	>80%
	0%	1,96%	25,49%	47,06%	25,49%

Tableau 6-12 : utilisation de l'information budgétaire

La comptabilité financière, qui sert à la communication externe, et le budget sont fortement inter-reliés. En effet non seulement le budget reprend des indicateurs de la communauté financière mais en plus il alimente la comptabilité générale pour 73% des répondants.

Cette financiarisation du budget peut affecter son utilisation en termes de gestion interne. 30% des répondants estiment que certaines informations budgétaires ne sont produites que pour la direction générale et n'ont donc pas d'utilité pour la gestion de l'entité. A cela s'ajoutent 19% de personnes qui sont légèrement d'accord avec cette assertion. De plus 73% des répondants estiment que 40 à 80% de l'information budgétaire est utilisée pour le pilotage de l'entité, ce qui semble dire que 20 à 60% n'est donc pas utilisée pour ce même

pilotage. Pourtant une enquête de la DFCG- Bearingpoint-Oracle, 2003, auprès de 250 directions financières de sociétés cotées ou non, constate que le volume des indicateurs non financiers est en augmentation (pour presque 80% des répondants) dans la communication faite à l'extérieur et que cela passe par une harmonisation des *reportings* interne et externe (pour 63% des répondants). « *les analystes financiers ont aujourd'hui changé de logique : ils ont évolué d'une approche très financière (analyse de ratios financiers,…) vers une meilleure compréhension de l'activité* » selon un directeur financier d'un groupe coté cité par DFCG- Bearingpoint-Oracle, 2003.

Notre troisième question sur la nature des indicateurs renforce cette double utilisation des données du budget :

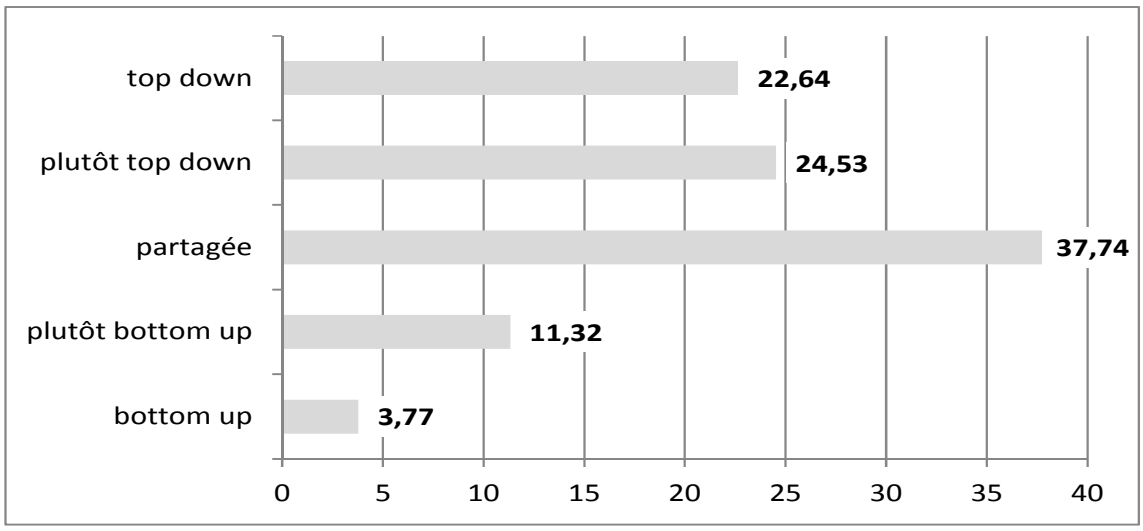
Les indicateurs renseignés dans le budget de votre entité					
	1← pas d'accord				d'accord **→5**
sont essentiellement des données comptables, complétées de quelques informations simples (volume, effectif…)	16,98%	26,42%	22,64%	28,3%	5,66%
sont principalement des facteurs de performance spécifiques à l'entité	5,77%	44,23%	28,85%	17,31%	3,85%
regroupent de manière assez équilibrée les deux natures d'information (données comptables et facteurs de performance spécifiques)	3,85%	21,15%	21,15%	25%	28,85%

Tableau 6-13 : la nature des indicateurs budgétaires

Les résultats ci-dessus nous disent que dans 54% des cas le budget reprend des données de natures différentes, comptable et spécifique à l'entité, pour rendre compte des orientations opérationnelles et financières de l'entreprise. Mais pour 34% des répondants les indicateurs sont essentiellement comptables marquant à nouveau la logique financière du budget. Enfin pour 21% les données sont spécifiques à l'entité, dans une logique sans doute d'approche plus bottom-up de la démarche ou comme le constate Sponem, 2004, p.157 « *les opérationnels participent largement à la construction du budget, mais semblent assez peu écoutés dans la définition d'objectifs budgétaires,* » ce que nous allons maintenant aborder.

2.1.6 Les caractéristiques des objectifs :

La définition des objectifs est un critère de participation des managers dans la construction du budget et est un élément assez régulièrement mesuré.



Graphique 6-3 : définition des objectifs

Nos résultats montrent essentiellement deux types de pratiques en termes de décision sur la définition des objectifs. Les répondants estiment que le budget est soit imposé par la direction, à 47%, soit décidés en commun, à 38%.

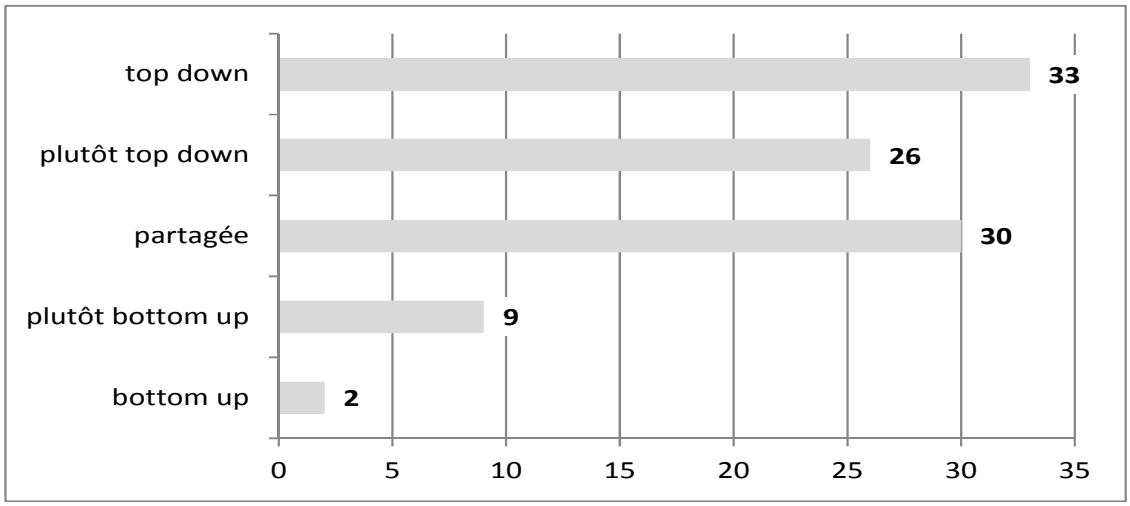
Les autres enquêtes sur cette question nous donnent les résultats ci-dessous.

L'enquête de Fortin et al., 1999, présente des résultats similaires. Les répondants évaluent les objectifs comme étant à mi-chemin entre moyennent imposés et vraiment imposés par la direction.

Jusqu'à quel point les affirmations suivantes décrivent-elles l'atmosphère entourant le processus budgétaire ? (sur une échelle de 1 à 5 : 1 : pas du tout ; 5 : beaucoup)	
La direction impose ses objectifs aux responsables du budget et ceux-ci préparent leur budget en conséquence	3,53
Les responsables des unités administratives participent à la définition des objectifs à atteindre et des contraintes à respecter	3,44

Tableau 6-14 : définition des objectifs – Fortin et al., 1999

L'enquête de Sponem, 2004, en France révèle des objectifs ressentis comme beaucoup plus fortement décidés par la direction générale.



Graphique 6-4 : mode de décision des objectifs budgétaires – Sponem, 2004

Notre échantillon est sans doute composé d'entreprises globalement de plus grande taille que celui de Sponem et, de ce fait, avec une décentralisation plus importante. Ceci peut expliquer une autonomie et une participation à la définition des objectifs légèrement plus grandes. Mais toutes ces enquêtes se rejoignent sur un point, les objectifs sont plutôt décidés par la direction que par les opérationnels, ces derniers étant plus sollicités sur l'atteinte du résultat prévu que sur sa définition.

Nous avons voulu savoir si cette décision de la direction était liée avec la pression des parties prenantes externes d'où notre question :

	1← pas d'accord				d'accord **→5**
Les objectifs du budget sont fixés en référence à des standards externes (consensus du marché, IFRS…)	9,43%	28,3%	20,75%	30,19%	11,32%

Tableau 6-15 : lien objectifs et standards externes

A 42% le budget est orienté vers des objectifs liés à des standards externes. Pour Ponssard et Saulpic, 2008, p.12, « *le renouveau du contrôle de gestion passe par la construction d'indicateurs "économiques" plus représentatifs de la "création de valeur"* », comme l'EVA (« *economic value added* ») ou même le CFROI (« *cash-flow return on investment* ») et introduit une approche radicalement nouvelle puisqu'elle préconise de fixer les standards en fonction des attentes du marché financier.

Cette relation du budget avec l'environnement externe, même si elle n'est pas prioritaire, reste néanmoins très importante et nous a conduits à questionner les notions de difficulté des objectifs et de *slack* budgétaire.

	1← pas d'accord				d'accord **→5**
Les objectifs alloués aux entités fonctionnelles ou opérationnelles sont plus ambitieux que ceux négociés avec la direction générale	15,09%	22,64%	16,98%	33,96%	11,32%
	1← jamais				très souvent **→5**
Les objectifs budgétaires sont atteints	3,85%	3,85%	25%	50%	17,31%
	1← pas d'accord				d'accord **→5**
Les engagements communiqués au marché financier sont plus stricts, plus fermes, que ceux pris en interne	28%	26%	16%	24%	6%
Les objectifs négociés avec la direction générale sont plus ambitieux que les tendances communiquées en externe	10%	12%	16%	42%	20%
	1← jamais				très souvent **→5**
Les approximations de résultats futurs annoncés au marché sont atteintes	0%	0%	18%	60%	22%

Tableau 6-16 : difficulté des objectifs

Pour 45% de nos répondants les objectifs alloués aux entités sont plus élevés que ceux consolidés au niveau de la direction générale. Gignon, 2000, p.76, parle de « *slack* inversé » en décrivant une pratique où « *l'objectif transmis au siège ne correspond pas à la simple consolidation des budgets des centres de responsabilité* ». Face à des buts jugés ambitieux les managers transmettent au siège des objectifs plus réalistes.

Pourtant Sponem trouve que « la somme des objectifs alloués aux entités correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire » dans 61% des cas, donc il n'y aurait pas différents niveaux de difficulté entre les objectifs déclinés et ceux consolidés. Soit notre recherche montre des objectifs plus ambitieux dans les groupes cotés soit la différence de libellé introduit un biais qui fait que notre question n'est pas l'opposé de la question de Sponem. Cependant en étudiant le degré d'atteinte du budget, Sponem a des scores plus forts que les nôtres :

	1← jamais				très souvent **→5**
Les objectifs budgétaires sont atteints	0%	7%	15%	67%	11%

Tableau 6-17 : atteinte des objectifs budgétaires : évaluation ex-post – Sponem, 2004

Les objectifs sont globalement atteints dans 78% des cas pour Sponem contre 67% pour notre enquête. Ce résultat viendrait confirmer que les objectifs dans les sociétés cotées sont plus ambitieux qu'ailleurs et donc les atteindre est un peu plus difficile.

Contrairement à ce que nous pensions, le fait d'aligner les objectifs sur des standards externes et notamment du marché n'implique pas forcément que les engagements soient

plus stricts. Apparemment c'est prioritairement la direction générale qui impulse le caractère contraignant de l'objectif, ou qui retransmet en interne la pression du marché, puisque seuls 30% de répondants trouvent que les résultats communiqués sont plus stricts que les objectifs internes.

Par ailleurs les questions suivantes font ressortir qu'il y a possibilité d'un double niveau de « *slack* inversé »[50] car les sociétés nous informent que les communiqués au marché présentent des objectifs de résultats moins élevés que ceux qui ont été consolidés au niveau de la direction générale pour 62% des réponses. Et sans surprise, les objectifs publiés étant prudents, ils sont globalement atteints (à 82%). Ceci est corroboré par la faible importance des *profit-warning* (ou « *alerte aux résultats* »), puisque nos répondants affirment que la baisse de performance entraîne une alerte systématique, seulement dans 16% des sociétés :

	oui	non
Une baisse de la performance :		
-entraîne systématiquement la communication d'un profit-warning	15,69%	
-ne déclenche la communication d'un profit warning que lorsque les marges de manœuvre internes ne suffisent plus à absorber l'écart de performance	70,59%	

Tableau 6-18 : communication de profit warning

Trois types de remarques apparaissent au sujet des profit-warning suite à une baisse de performance :

- L'actionnaire doit être informé :

« *Les évolutions de performance sont liées à des évolutions environnementales significatives et font alors l'objet d'un profit warning* » ind.50

« *Au niveau des entités, nous tenons la direction informée des risques et opportunités afin qu'elle puisse actionner les priorités adéquates pour atteindre les objectifs annoncés. A défaut, l'histoire récente nous a montré que les actionnaires sont informés.* » ind.11

- Une baisse de performance est un problème classique de gestion auquel on répond par une révision des plans d'action

« *Une baisse de la performance doit avant tout être corrigée par un plan d'action dédié* » ind.47

- Il existe des marges de manœuvre (*slack*) dédiées à la communication externe :

[50] Gignon, 2000, p.76

« *Les marges de manœuvre prévues par la Direction Financière en interne ont été suffisantes pour faire face à la crise 2008/2009 sans modifier les engagements pris.* » ind.14

« *La communication des profit warning est très prudente et la DG intègre systématiquement des marges significatives de façon justement à éviter les profit warning.* » ind.30

« *Il n'y a profit warning que si la re-prévision est en décalage par rapport aux attentes du marché* » ind.46

2.1.7 Les re-prévisions :

Le budget est-il intangible, glissant ou simplement révisable suite à des évènements hors norme ? Notre enquête exploratoire nous indique que les re-prévisions sont surtout centrées sur l'information pour l'actionnaire ou pour anticiper d'éventuelles dégradations du résultat de fin d'année dans un environnement qui a sans doute changé depuis l'établissement du budget.

	1← pas d'accord				d'accord **→5**
Les objectifs budgétaires ne sont jamais modifiés en cours d'année	24,53%	28,3%	11,32%	13,21%	22,64%
Les budgets font l'objet de re-prévisions en cours d'année pour informer les actionnaires de l'évolution des résultats	3,77%	11,32%	16,98%	20,75%	47,17%
Les budgets font l'objet de re-prévisions en cours d'année pour tenir compte de l'évolution de l'environnement	3,77%	1,89%	5,66%	37,74%	50,94%
L'analyse des écarts se réalise principalement par rapport au budget d'origine	7,55%	18,87%	20,75%	26,42%	26,42%
Ces re-prévisions ont lieu	1 fois / an		2 fois / an		3 fois / an ou +
	8%		30%		57%

Tableau 6-19 : les re-prévisions

Nos résultats sont un peu différents de ceux des enquêtes précédentes :

Les objectifs ne peuvent être changés pendant l'année	26%	18%	10%	22%	24%
Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement	11,31%	10,60%	12,01%	31,80%	34,28%
Quel est le nombre de re-prévisions chaque année	0	1	2ou3	4 à 6	>6
	13%	17%	40%	20%	10%

Tableau 6-20 : les révisions du budget – Sponem, 2004

Nos résultats sont assez différents de ceux trouvés par Sponem en 2004. Là où nous trouvons que dans 53% des cas les objectifs peuvent subir des modifications en cours

d'année, Sponem affichait un chiffre de 44%. De la même façon il apparaît que les re-prévisions sont essentiellement réalisées du fait de l'évolution de l'environnement : notre résultat est de 89% quand celui de Sponem était de seulement 66%. Ces écarts de chiffrage peuvent s'expliquer par la période à laquelle ont été réalisés ces deux sondages : nous avons enquêté après une crise sévère où la turbulence sur les marchés financiers a contraint nombre d'entreprises à revoir leurs anticipations et sans doute leurs objectifs budgétaires, alors qu'en 2004, le marché était un peu plus stable. L'intangibilité du budget n'est donc pas forcément une évolution naturelle du système de gestion mais peut-être une pratique liée au contexte.

Par ailleurs les réponses aux différentes questions apparaissent comme assez nuancées. Les sociétés établissent des re-prévisions pour anticiper l'évolution de l'environnement (89% des réponses) mais ne considèrent pas toujours que ces ré-estimations vont aussi permettre de renseigner l'actionnaire. Dans 68% des cas seulement re-prévisions et information de l'investisseur vont de pair, ce qui signifie que certaines sociétés ne s'engagent pas sur des performances futures précises et chiffrées et n'ont donc pas besoin des re-prévisions pour ajuster leur engagement.

Nous constatons enfin que la fréquence des re-prévisions a augmenté. L'introduction de la Directive Transparence, 2004, qui impose des publications d'information trimestrielles aux sociétés cotées, est peut-être à l'origine de cette augmentation car elle crée des opportunités pour renseigner le marché, notamment sur les anticipations de l'entreprise.

2.1.8 L'évaluation des performances :

Dans les rôles prêtés au budget, on observe celui d'évaluation des performances. Les managers sont incités, notamment au moyen de primes, à atteindre les objectifs fixés au budget (Berland, 1999b, Jensen, 2001).

Nos résultats confirment très nettement le rôle d'évaluation des performances au travers du budget : pour 64% des enquêtés, l'atteinte des objectifs budgétaires est un critère prépondérant de la performance. A cela s'ajoutent 28% de répondants qui considèrent que l'atteinte des objectifs est un des éléments de la performance. Pourtant la réponse aux rôles des budgets montrent que seulement 55% des enquêtés lui attribuent une fonction d'évaluation des performances. Donc même si le rôle n'est pas affiché, il semble rester

sous-jacent ou alors l'engagement vis-à-vis du marché oblige à une pression sur l'atteinte des objectifs *ex-post*, même si ce n'est pas un rôle *ex ante*.

	1← pas d'accord				d'accord **→5**
La performance d'un responsable d'entité est jugée en priorité sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires (moy = 3,74)	1,89%	5,66%	28,3%	45,28%	18,87%
Les primes des responsables d'entité sont directement liées à l'atteinte des objectifs budgétaires (moy= 4)	3,77%	3,77%	16,98%	39,62%	35,85%
La promotion d'un responsable d'entité dépend fortement de sa capacité à atteindre ses objectifs budgétaires (moy = 3,31)	3,85%	11,54%	46,15%	26,92%	11,54%

Pourcentage de la prime lié aux objectifs budgétaires	0 à 20%	20 à 40%	40 à 60%	60 à 80%	>80%
	12%	34%	18%	16%	20%

Tableau 6-21 : évaluation par rapport au budget et primes

Les résultats des autres enquêtes sont beaucoup moins marquants puisque pour Sponem l'atteinte des objectifs n'est importante que pour 46% des répondants :

	1← pas d'accord				d'accord **→5**
La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre les objectifs budgétaires	10,36%	21,07%	22,14%	31,43%	15%
Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires	15,22%	14,86%	17,75%	27,9%	24,28%

Pourcentage de la prime lié aux objectifs budgétaires	0 à 20%	20 à 40%	40 à 60%	60 à 80%	>80%
	47%	14%	18%	11%	10%

Tableau 6-22 : objectifs budgétaires et évaluation de la performance – Sponem, 2004

Jusqu'à quel point les modes de rémunération conditionnelle sont-ils liés à l'atteinte des objectifs budgétaires ? (sur une échelle de 1 à 5)
Les cadres supérieurs : moyenne = 3,5
Les cadres intermédiaires : moyenne = 2,73
Les employés : moyenne = 2,02

Tableau 6-23 : objectifs budgétaires et évaluation de la performance–Fortin et al., 1999

Nos autres résultats sur l'évaluation des performances sont, de la même façon, supérieurs à ceux de Sponem et de Fortin. Les primes des responsables sont directement liés à l'atteinte des objectifs budgétaires dans 75% des cas contre 50% chez Sponem, ce qui nous donne une moyenne de 4, quand pour Fortin elle ne dépasse pas 3,5.

Notre enquête montre clairement que le budget dessine un cadre de performance dans lequel les entités du groupe doivent s'inscrire et au travers duquel elles seront contrôlées

et évaluées. La promotion des responsables peut même être facilitée quand il atteint ses objectifs (38% des réponses).

Sponem constate que la part de la prime liée à l'atteinte des objectifs est d'autant plus importante que la société est grande : ce pourcentage est en effet plus élevé pour les entreprises de plus de 500 salariés. Les groupes qui composent notre échantillon sont des grandes sociétés, composées de nombreuses entités, dont le mode de contrôle apparaît comme plutôt financier et réalisé dans une démarche diagnostique.

CONCLUSION SECTION 2

Le budget présente plusieurs rôles en même temps. Il peut ainsi répondre à des finalités de communication externe, mais c'est un rôle qui vient s'ajouter aux précédents et qui n'est pas reconnu comme étant prioritaire. Les commentaires des répondants montrent que cette fonction de communication financière intervient essentiellement pour le budget consolidé. Notre enquête confirmatoire reprend les différents attributs du budget et nous donne les résultats décrits ci-dessous.

En phase avec ce qui ressort de notre approche exploratoire, l'implication de la direction et des managers opérationnels ou des contrôleurs apparaît comme vraiment importante. Nos résultats sont plus élevés que ce qui a été constaté par d'autres auteurs. Sur notre échantillon, le découpage interne de l'organisation permet de produire l'information sectorielle selon la norme IFRS8. Cependant les répondants estiment qu'une réconciliation peut être nécessaire, la concordance entre la norme comptable et la structure de gestion n'étant pas toujours bien établie. Les sociétés interrogées réalisent un plan à moyen terme dans 89% des cas ; celui-ci sert principalement à établir ou décliner les directives du siège.

Comme dans notre enquête exploratoire les indicateurs du budget présentent des données de différentes natures, avec cependant une orientation essentiellement comptable dans 34% des cas. Ils sont établis pour la communauté financière dans 72% des cas et ne sont produits que pour la hiérarchie dans 30% des réponses. L'analyse des objectifs vient conforter ces tendances. Les objectifs sont établis en lien avec des standards externes, sont plus ambitieux au niveau des *business units* qu'au siège. Par contre, ils sont moins qu'ailleurs décidés de manière *top-down*. Quant-aux re-prévisions, leur fréquence est plus importante dans notre enquête que dans des travaux précédents, mais la turbulence sur les marchés et la directive Transparence ont peut-être influencé ces résultats. Enfin, l'atteinte des objectifs semble être un enjeu fort pour les entreprises de notre échantillon marquant sans doute la pression des marchés sur l'évolution des performances financières des organisations.

CONCLUSION DU CHAPITRE 6 :

Les attributs du budget les plus remarquables au regard des deux approches du terrain qui ont été effectuées, sont l'implication importante des décideurs de l'organisation, une présentation de la comptabilité de gestion en IFRS, des indicateurs nombreux et variés et un rôle marqué des ré-estimés en cours d'exercice.

Le modèle de Simons décrit des formes de contrôle dont un des principaux critères de différenciation est la place prise par la direction générale dans le processus. Ponssard et Saulpic, 2008 arguent que les fonctionnels sont surtout présents quand la direction et les opérationnels sont plus en retrait. Nos résultats montrent une implication forte de plusieurs acteurs en même temps et ne sont donc pas en accord avec les travaux précités.

Les interviewés nous ont fait part d'une volonté d'intégrer les IFRS dans la comptabilité de gestion et cette demande s'est vérifiée par la suite. Or cette introduction des normes comptables influencent en partie le processus budgétaire. Se pose ainsi la question de l'alignement du *reporting* interne avec le *reporting* sectoriel. La nature des indicateurs s'en trouve aussi affectée : l'orientation de l'information vers les investisseurs et la mise en œuvre des IFRS passent par une grande variété de mesures financières, bilancielles et diverses et surtout par un volume plus important de données. Certains responsables se plaignent même d'un surcroit d'informations, pas toujours utile au pilotage.

Les ré-estimations de résultats apparaissent fortement centrées sur la demande de l'actionnaire. Elles sont ainsi fréquentes, prudentes et ne vont pas forcément remplacer le budget.

Chapitre 7 : L'Analyse des résultats :

Le chapitre précédent nous a permis de faire ressortir certaines caractéristiques marquantes des pratiques budgétaires. Cependant l'analyse descriptive ne nous renseigne pas sur la combinaison qui peut se réaliser entre les critères mis en œuvre, ni sur ce que cela peut produire comme modèle de budget. Nous allons aborder les relations qui existent entre les caractéristiques que nous avons observées.

Pour présenter des réponses utilisables dans le monde scientifique nous devons nous poser des questions sur les critères de fiabilité et de validité de notre recherche. Pour Drucker-Godard et al., 2007[51], il est nécessaire de questionner les principales composantes de la validité et de la fiabilité de la recherche, à savoir :

- la validité du construit
- la fiabilité et la validité de l'instrument de mesure
- la validité interne de la recherche
- la fiabilité de la recherche
- la validité externe de la recherche.

Pour répondre à ces critères de scientificité nous allons détailler les indicateurs que nous avons retenus pour qualifier les dimensions théoriques, bases de notre enquête. Ensuite nous allons aborder notre modèle de mesure et les tests que nous avons effectués.

SECTION 1 : LE BUDGET DANS LA COMMUNICATION FINANCIERE ?

1-1 Les critères de validité et de fiabilité

1.1.1 La validité du construit :

Selon Drucker-Godard et al., 2007, quand on se pose la question de la validité du construit, on se penche sur le processus d'opérationnalisation des variables, afin de

[51] Thiétart, 2007, chapitre 10, p.264-293

s'assurer que les mesures ainsi obtenues reflètent bien le concept théorique analysé. Notre revue de la littérature et notre enquête exploratoire nous ont permis de spécifier les dimensions que nous allions étudier dans notre enquête confirmatoire. Le choix de nos questions a été établi en partant de questionnaires déjà utilisés dans des études précédentes et en prenant la précaution de demander à des experts du domaine de réaliser une relecture. Plusieurs questions apparaissent dans le questionnaire pour cerner le même phénomène, suivant en cela une préconisation de fiabilité (Evrard et al., 2009, p.302). Les questions reprises sont des questions fermées. Les échelles retenues pour la mesure des différents items sont des échelles de Likert à 5 points. Les variables obtenues sont de nature ordinale. Nous faisons le choix, préconisé par Evrard et al., 2009, p.302, de considérer cette échelle ordinale comme une échelle d'intervalle, pour bénéficier d'une plus grande souplesse dans le traitement statistique, même si l'on perd en « véracité psychologique ».

Notre questionnaire reprend plusieurs items pour chaque dimension du modèle de Simons. Nous avons réalisé notre étude en utilisant l'analyse factorielle. Il s'agit d'une méthode d'analyse des données déjà ancienne, mais facile d'utilisation et qui permet de synthétiser un grand nombre de mesures. Elle a fait ainsi l'objet de très nombreuses applications en sciences sociales. L'analyse en composantes principales (ACP) est la forme d'analyse factorielle la plus fréquente quand l'approche est empirique. Elle structure l'information en regroupant de multiples variables au sein de facteurs composites. La réduction des dimensions à analyser facilite grandement l'interprétation. Par ailleurs cette méthode peut aussi être utilisée pour dessiner un cadre d'analyse dans une étude exploratoire ou, dans une démarche confirmatoire, pour tester que les données recueillies valident le cadre préétabli (Evrard et al., 2009, p.398). Nous avons surtout voulu restreindre le nombre de variables à analyser pour obtenir un schéma plus synthétique des résultats de notre recherche.

Les variables retenues dans une analyse factorielle présentent une échelle comparable pour que les « *différences de variances d'une variable à l'autre puissent être considérées comme « naturelles »* » (Evrard et al., 2009, p.400). En repartant de nos questions nous avons éliminé celles qui n'étaient pas sur des échelles de Likert. Trois questions n'ont pas non plus été reprises car des réponses faisaient défaut et qu'elles étaient très proches dans leur rédaction d'une autre question. Les échelles associées à la mesure de chaque item

étant homogènes, nous pouvons retenir 39 questions au départ de notre analyse statistique.

Nous avons ensuite classé les items selon les dimensions étudiées.

Implication des acteurs

V17 Les managers opérationnels à tous les niveaux sont impliqués dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)
V18 La direction générale est impliquée dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)
V19 La direction générale utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre des décisions et actions des responsables des entités
V20 Le processus budgétaire fait l'objet de nombreuses interactions entre la direction générale et les responsables opérationnels
V21 Les spécialistes fonctionnels (contrôleurs, financiers…) ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation des informations

Découpage et IFRS8

V25 L'information sectorielle prévisionnelle est directement alignée sur le découpage de gestion
V26 Des réconciliations entre les informations diffusées selon la norme IFRS et les informations budgétaires des BU
V27 L'information sectorielle donne lieu à un suivi budgétaire en plus du suivi budgétaire des entités
V28 Les managers opérationnels utilisent l'information sectorielle comme base d'information pour leurs décisions

V22 L'élaboration de la comptabilité de gestion (et notamment du budget) de mon entité n'est pas influencée par des critères liés aux normes IFRS
V23 Les normes IFRS sont uniquement utilisées au niveau de la comptabilité de gestion de la direction du groupe (par opposition à « utilisées aussi dans les filiales du groupe »)
V24 Le passage aux IFRS apparaît comme une opportunité de renouvellement des outils et des pratiques de gestion

Le plan moyen terme

V30 Le plan répond à la fois à des orientations stratégiques/opérationnelles et à des orientations financières
V31 La relation entre les aspects financiers et les aspects stratégiques ou opérationnels des plans est parfois assez faible
V32 Le plan au niveau de la direction générale est centré sur le calcul des cash-flows futurs et des équilibres financiers à moyen terme
V34 Le plan moyen terme est d'abord le reflet des stratégies marketing

La nature des indicateurs

V35 La consolidation des budgets au niveau de la direction générale est plutôt orientée vers les aspects financiers quand les budgets des divisions sont plutôt centrés sur le suivi des activités
V36 Diriez-vous que plus le niveau hiérarchique est élevé plus le budget est centré sur l'atteinte des objectifs financiers
V48 Au niveau des entités, certaines informations ne sont produites que pour la DG
V49 La comptabilité financière est largement alimentée et valorisée par les informations issues du budget
V 50 Pourcentage de l'information budgétaire produite est utilisée pour le pilotage de l'entité
V51 Les indicateurs du budget sont essentiellement des données comptables, plus quelques informations simples
V52 Les indicateurs sont principalement des facteurs de performance spécifiques à l'entité
V53 Les indicateurs regroupent de manière assez équilibrée les deux natures d'information

Les chiffres budgétés reprennent les priorités :
V54 - des opérationnels
V55 - des actionnaires et de la communauté financière
V56 - des fonctionnels (contrôleurs de gestion, financiers…)

Les caractéristiques des objectifs

V37 Les objectifs alloués aux entités fonctionnelles ou opérationnelles sont plus ambitieux que ceux négociés avec la direction générale
V38 Les objectifs budgétaires sont atteints
V39 Les engagements ainsi communiqués au marché financier sont plus stricts que ceux pris en interne
V40 Les objectifs négociés avec la direction générale sont plus ambitieux que les tendances communiquées en externe
V42 Les objectifs du budget sont fixés en référence à des standards externes
V43 Les objectifs budgétaires sont décidés de manière top down ou bottom up

Les ré-estimations

V57 Les objectifs budgétaires ne sont jamais modifiés en cours d'année
V58 Les budgets font l'objet de re-prévisions en cours d'année pour informer les actionnaires de l'évolution des résultats
V60 L'analyse des écarts se réalise essentiellement par rapport au budget d'origine

Evaluation

V44 La performance d'un responsable d'entité est jugée en priorité sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires
V45 Les primes des responsables d'entité sont directement liées à l'atteinte des objectifs budgétaires
V47 Pourcentage de la prime accordée aux responsables d'entité est lié aux objectifs

1.1.2 La fiabilité et la validité de l'instrument de mesure :

L'analyse factorielle nécessite de prendre quelques précautions méthodologiques. Une des premières questions porte sur la possibilité de représenter plusieurs variables par un même facteur. Pour réaliser cet examen, nous pouvons réaliser le test de sphéricité de Bartlett (Evrard et a., 2009). Notre test de sphéricité montre un seuil de signification 0,000 ce qui montre que les 39 variables sont suffisamment corrélées entre elles pour permettre le regroupement en un nombre moins important de facteurs et ainsi réduire les dimensions à analyser. Dans un deuxième temps nous avons cherché à identifier les facteurs les plus représentatifs des variables qu'ils sont censés traduire. Nous nous sommes ainsi intéressés aux corrélations entre la ou les variable(s) et le facteur concerné. La recherche d'une relation fiable peut conduire à réduire le nombre de variables, et aussi de facteurs, qui seront conservés dans l'analyse. Seront ainsi éliminées toutes les variables qui ne peuvent se rattacher à un ensemble suffisamment cohérent pour constituer un facteur distinct. Nous avons donc testé empiriquement la cohérence de nos items. Cela nous a conduit à éliminer certaines variables. En effet nous n'avons retenu que les variables dont la contribution aux axes factoriels est supérieure à 0,5.

Les résultats de l'ACP à 39 variables ont fait ressortir une structure factorielle autour de 14 dimensions et une variance expliquée de 81,6%. Cependant plusieurs variables étaient faiblement corrélées aux facteurs. Après plusieurs tests, nous avons obtenus une analyse en composantes principales portant sur 23 items regroupés autour de 10 facteurs distincts. Nous avons procédé à une rotation Varimax des axes afin de faciliter l'interprétation des différents facteurs. Celle-ci montre les caractéristiques suivantes : la variance expliquée est supérieure à 80%, les valeurs propres des facteurs sont toutes supérieures à 1 et les coefficients de corrélations des variables avec le facteur concerné sont supérieurs à 0,5.

Nous obtenons ainsi les facteurs et les données suivantes :

Tableau 7-1 : Matrice des composantes après rotation[a]

	Composante									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
V55	,834	-,121	,239	,063	-,082	,194	-,097	-,048	-,006	,138
V56	,783	,075	-,167	,053	,225	-,113	,019	,170	,073	-,044
V43	-,650	-,142	,413	,123	,122	-,070	-,143	-,107	,059	,103
V31	,119	,803	-,099	-,114	,007	,052	-,090	,317	-,083	,024
V53	,108	-,781	,230	-,092	-,054	,306	-,027	,047	,036	,178
V51	,036	,754	,064	-,002	,106	,127	,147	-,050	-,104	,209
V19	,033	,052	,917	,015	,011	-,179	-,040	,018	,073	,063
V17	-,216	-,123	,679	-,157	,188	,109	,244	-,024	-,014	,079
V20	,008	-,269	,639	-,011	-,384	,139	,007	,084	,090	-,237
V23	,076	-,129	,018	,889	,018	,091	,025	-,032	,163	,003
V22	-,027	,092	-,107	,880	-,012	-,081	,191	,005	-,096	,111
V60	,134	,069	,019	-,060	,859	,028	-,043	,095	-,070	,144
V58	,209	-,192	-,028	-,350	-,642	,028	,079	,088	-,011	,452
V37	-,035	,147	-,011	,050	,057	,816	,023	,040	-,154	-,127
V42	,154	-,203	-,028	-,043	-,100	,811	-,073	,049	,150	,058
V47	,135	,046	-,022	,167	-,002	-,079	,862	-,257	,025	,010
V45	-,083	,139	,226	,226	-,392	,185	,692	,129	,256	-,140
V54	-,374	-,074	,091	-,135	,446	-,237	,543	,204	,004	,152
V35	-,075	,211	,014	-,022	,102	-,016	-,177	,839	,089	,123
V32	,335	-,076	,028	-,001	-,034	,136	,068	,801	-,248	-,062
V24	-,122	-,069	-,013	,132	,017	,166	,062	,017	,841	-,229
V28	,171	-,156	,154	-,064	-,127	-,224	,078	-,140	,784	,107
V57	-,032	,098	,028	,133	,095	-,068	-,020	,055	-,101	,915

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser.

a. La rotation a convergé en 7 itérations.

Le pourcentage expliqué par facteur, après rotation est donné en annexe 2, p.275. L'examen de la matrice des composantes après rotation nous montre que l'on retrouve globalement les dimensions que nous avions fait ressortir d'après le modèle de Simons. Pourtant, certaines variables se retrouvent positionnées différemment de notre cadre de départ, en effet certains facteurs rendent compte de combinaisons que nous n'avions pas anticipées.

Le facteur 1 relie deux items décrivant la nature des indicateurs en fonction des attentes des acteurs avec un item qui désigne les individus à l'origine des objectifs. Ce facteur décrit l'influence externe sur les données budgétaires et notamment sur les objectifs.

Le facteur 2 décrit la nature des indicateurs des entités opérationnels. Il indique que les données utilisées dans le budget sont clairement déclinées des orientations du plan moyen terme.

Le facteur 3 reprend les items correspondant à l'implication des acteurs. Il apparaît que les questions portant sur l'implication de la direction générale ou sur celle des spécialistes fonctionnels ne sont pas représentés ici car leur corrélation entre elles ou avec les autres items n'est pas assez forte.

Le facteur 4 est centré sur les IFRS et leur influence sur le découpage budgétaire. Des sept items de départ nous en avons conservé deux ici et deux dans le facteur 9 comme étant les plus représentatifs de l'axe factoriel.

Le facteur 5 traite des re-prévisions en lien avec l'information des actionnaires.

Le facteur 6 reprend deux items sur la qualité des objectifs budgétaires. Des six questions sur les caractéristiques des objectifs trois sont maintenues, dont une qui est reprise avec le facteur 1.

Le facteur 7 porte sur l'évaluation à travers le budget et l'atteinte des objectifs. Il reprend aussi un item qui marque l'implication des opérationnels dans ce type de budget.

Le facteur 8 traite de l'orientation du plan au niveau de la direction générale et se regroupe avec un item que nous avions positionné dans la nature des indicateurs. Il est à noter que comme pour le facteur 2 les questions sur la nature des indicateurs sont liées avec celles portant l'orientation donnée par les plans à moyen terme.

Le facteur 9 traite de l'appropriation des IFRS dans les pratiques de gestion et notamment pour ce qui concerne le découpage budgétaire.

Le facteur 10 reprend un seul item, sur l'intangibilité du budget.

1.1.3 La présentation du modèle d'analyse :

Implications des acteurs : facteur F3

V17 Les managers opérationnels à tous les niveaux sont impliqués dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)
V19 La direction générale utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre des décisions et actions des responsables des entités
V20 Le processus budgétaire fait l'objet de nombreuses interactions entre la direction générale et les responsables opérationnels

Découpage et IFRS : facteurs 4 et 9

Facteur 4 : IFRS et comptabilité de gestion

V22 L'élaboration de la comptabilité de gestion (et notamment du budget) de mon entité n'est pas influencée par des critères liés aux normes IFRS
V23 Les normes IFRS sont uniquement utilisées au niveau de la comptabilité de gestion de la direction du groupe (par opposition à « utilisées aussi dans les filiales du groupe »)

Facteur 9 : appropriation des IFRS

V24 Le passage aux IFRS apparaît comme une opportunité de renouvellement des outils et des pratiques de gestion
V28 Les managers opérationnels utilisent l'information sectorielle comme base d'information pour leurs décisions

Le plan moyen terme : orientation donnée au budget : facteur 8

V35 La consolidation des budgets au niveau de la direction générale est plutôt orientée vers les aspects financiers quand les budgets des divisions sont plutôt centrés sur le suivi des activités
V32 Le plan au niveau de la direction générale est centré sur le calcul des cash-flows futurs et des équilibres financiers à moyen terme

La nature des indicateurs : facteurs 1 et 2

Facteur 1 : influence des acteurs et données budgétaires

Les chiffres budgétés reprennent les priorités : V55 - des actionnaires et de la communauté financière
V56 - des fonctionnels (contrôleurs de gestion, financiers…)
V43 (-)[52] les objectifs budgétaires sont décidés de manière top down à bottom up

[52] Le signe : (-) après le code de la variable signifie qu'elle est liée négativement aux autres variables du facteur

Facteur 2 : couplage des indicateurs

V51 (-) Les indicateurs du budget sont essentiellement des données comptables, plus quelques informations simples
V31 (-) La relation entre les aspects financiers et les aspects stratégiques ou opérationnels des plans est parfois assez faible
V53 Les indicateurs regroupent de manière assez équilibrée les deux natures d'information

Les caractéristiques des objectifs : facteur 6

V37 Les objectifs alloués aux entités fonctionnelles ou opérationnelles sont plus ambitieux que ceux négociés avec la direction générale
V42 les objectifs du budget sont fixés en référence à des standards externes

Les ré-estimations : facteurs 5 et 10

Facteur 5 : l'utilisation des re-prévisions

V58 (-) Les budgets font l'objet de re-prévisions en cours d'année pour informer les actionnaires
V60 L'analyse des écarts se réalise essentiellement par rapport au budget d'origine

Facteur 10 : l'intangibilité du budget

V57 Les objectifs budgétaires ne sont jamais modifiés en cours d'année

L'évaluation par le budget : facteur 7

V45 Les primes des responsables d'entité sont directement liées à l'atteinte des objectifs budgétaires
V47 La prime, en pourcentage, accordée aux responsables d'entité est lié aux objectifs
V54 Les chiffres budgétés reprennent les priorités des opérationnels

1.1.4 La validité interne de la recherche:

Elle consiste à apprécier la pertinence et la cohérence interne des résultats générés par l'étude (Drucker-Godard et al., 2007). Elle nécessite notamment d'éviter les biais identifiés par Campbell et Stanley, 1966[53]. Nous avons retenu une période d'étude courte, puisque le questionnaire a été administré entre juillet et septembre, 2011, et notre étude n'est pas longitudinale, ce qui limite les biais liés au contexte de la recherche. Notre recueil de données sous forme d'un questionnaire envoyé par mail a été décrit au chapitre 5 et s'appuie sur une revue de la littérature. Le mode de constitution a lui aussi été

[53] Campbell et Stanley, 1966, cité par Drucker-Godard et al., 2007, p.279-280

présenté dans notre chapitre méthodologique et correspond à la population ciblée. Cependant le nombre de réponses reçues analysables s'élèvent à 53, ce qui correspond à un échantillon assez petit.

1.1.5 La fiabilité de la recherche :

L'évaluation de la fiabilité de la recherche transite par la qualité du design de la recherche et impose au chercheur de décrire méthodiquement et scrupuleusement toutes les phases opératoires de son enquête. Nous avons détaillé dans les chapitres 5 et 7, notre méthodologie d'accès au terrain et d'analyse des données pour répondre à cette exigence de fiabilité.

1.1.6 La validité externe de la recherche :

« *La validité externe d'une recherche examine les possibilités et les conditions de généralisation et de réappropriation des résultats d'une recherche* » (Drucker-Godard et al., 2007, p.286). Elle implique de regarder la façon dont le chercheur a choisi et délimité l'échantillon étudié. Pour sonder l'utilisation du budget dans la communication financière nous avons choisi d'enquêter sur les grandes sociétés cotées françaises et avons défini comme population cible les sociétés du SBF250, car elles sont censées utiliser un budget et communiquer en externe en normes IFRS. L'échantillon étudié est constitué de 53 répondants, contrôleurs de gestion, financiers ou managers opérationnels, exerçant dans une société du SBF250. Notre échantillon semble représentatif de notre population cible et adapté à notre question de recherche.

Après avoir décrit notre méthode d'analyse et avant de détailler les résultats, nous allons répondre à notre première hypothèse, c'est-à-dire *les entreprises cotées utilisent le budget pour alimenter la communication financière.*

1-2 LE BUDGET DANS LA COMMUNICATION FINANCIERE

1.2.1 Le budget a-t-il un rôle dans la communication externe ?

Nous avons vu dans le chapitre précédent que les répondants estimaient dans 66% des cas que le budget de leur société avait un rôle de communication. Il nous faut maintenant lier

ce rôle à des acteurs externes et/ou à une orientation financière pour s'assurer qu'il s'agit bien d'un lien entre le budget et la communication financière.

Comme il s'agit ici de croiser deux variables nominales, nous avons choisi de tester leur convergence au moyen du test du *Khi-deux*. Le principe du *Khi-deux* est de tester, hypothèse nulle, l'indépendance des deux variables. Pour que la mesure soit fiable il convient d'avoir un effectif théorique supérieur à 5. Le test du Khi-deux permet de tester l'indépendance de deux variables et l'intensité de l'association est mesurée par le coefficient de Cramer. Les résultats de ces tests sont donnés en annexe 3 (p.276).

L'analyse du Khi-deux entre la variable V4, qui porte sur le rôle de communication du budget et la variable V9/V10, qui traite de la logique financière de l'outil avant ou après 2005, ne donne pas de résultat probant, deux cellules présentant des effectifs théoriques inférieurs à 5. Il n'est pas possible d'établir une relation entre le rôle de communication et le fait que le budget soit établi dans une logique financière.

La relation entre V4 et V11, qui désigne l'actionnaire comme destinataire de la communication, est fiable, aucun effectif théorique n'étant inférieur à 5. La valeur du Khi-deux est égale à 10,374 pour un degré de signification de 0,001 et un V de Cramer de 0,441. La relation avec la variable V12, selon laquelle l'actionnaire était avant 2005 le principal réceptionnaire de cette communication, est elle aussi valide selon le test du Khi-deux mais avec une intensité plus faible puisque le V de Cramer est égal à 0,299. Ces résultats nous disent que le rôle de communication du budget est lié à l'actionnaire et que cette relation est plus forte depuis la mise en œuvre des IFRS.

Les items V13 ou V14 questionnent le lien entre la fréquence des re-prévisions et les contraintes de la communauté financière, avant et après 2005. Ces deux variables ont, selon le test du Khi-deux, une relation avec V4, le rôle de communication. Cependant l'intensité du lien est limitée puisque que le V de Cramer est de 0,243 pour V13 c'est-à-dire pour le rôle du budget depuis la mise en œuvre des IFRS et négligeable pour V14, c'est-à-dire pour le rôle du budget avant l'utilisation des IFRS. Là-aussi nous constatons que les nouvelles normes comptables ont renforcé la relation entre le budget et la communication financière. Les résultats montrent aussi que les re-prévisions sont adaptées aux contraintes de la communauté financière pour 66% des répondants et que le lien avec le rôle du budget dans la communication existe mais reste assez peu important. Ceci nous

indique que, pour certains répondants, les re-prévisions peuvent être liées à la demande des actionnaires sans pour autant qu'il y ait un lien avec le budget. Autrement dit budget et re-prévisions peuvent parfois être utilisés différemment.

Ces résultats confirment ce que nous avions suspecté dans le chapitre précédent, à savoir que le budget peut être utilisé à des fins de communication financière. Ce rôle n'est pas le premier rôle du budget, il est néanmoins reconnu par les acteurs et a été renforcé par la mise en œuvre des IFRS.

Notre hypothèse H1, *les entreprises cotées utilisent le budget pour alimenter la communication financière*, est partiellement validée.

1.2.2 Deux formes de budget dans les entreprises cotées ?

L'analyse en composantes principales établie à partir des axes factoriels ci-dessus définis révèle une classification en deux groupes des données de notre échantillon. La différenciation s'est faite sur le fait que le rôle de communication est une des cinq premières fonctions du budget. Cette répartition reste cependant faiblement discriminante car le logiciel SPSS juge la qualité de la cohésion et de la séparation des deux groupes simplement « acceptable ». Il est à noter que cette typologie ne s'est faite que sur 43 individus, les réponses manquantes, notamment pour les entreprises ne réalisant pas de plan moyen terme, sont venues diminuer notre échantillon. Nous avons ici donc deux populations distinctes composées de 67,4% soit 29 entreprises qui considèrent que la communication et notamment la communication externe est un des rôles importants du budget et 32,6% soit 14 entreprises qui ne mettent pas ce rôle parmi les cinq premiers.

Les facteurs ont tous une moyenne égale à 0.000 et un écart-type égal à 1.000.

Les résultats comparatifs des deux groupes ainsi formés nous donnent les mesures ci-après dans chacune des deux classes.

Nous constatons au regard de ce tableau que les facteurs les plus différenciateurs sont : F4, F8 et F10. A contrario, F1, F2, F9 et F7 montrent peu de séparation entre les deux groupes. Le caractère faiblement discriminant de nos facteurs n'est pas surprenant à deux titres. D'une part c'est ce qui ressort de notre ACP, la classification reste assez modérée. D'autre part l'échantillon que nous avons choisi ne reprend que les grandes sociétés cotées, donc celles qui ont des obligations et des incitations fortes à la communication

externe. Ainsi notre échantillon est relativement homogène et comme sa taille est relativement faible, y trouver des caractéristiques discriminantes est assez difficile. Pour autant, cette cohérence nous permet de révéler des caractéristiques types.

Nous allons étudier plus en détail ces différents facteurs et analyser différences et similitudes entre ces deux populations.

Classes / Facteurs	Rôle de communication		Peu de rôle de comm.		Distance entre les 2 moyennes	Importance
	Moyenne	Ecart-type	Moyenne	Ecart-type		
F4	-0,242	0,809	0,501	1,192	0,743	0,16
F8	-0,117	1,012	0,242	0,966	0,359	0,07
F10	-0,111	0,854	0,229	1,256	0.,340	0,05
F6	0,091	1,027	-0,188	0,950	0,279	0,05
F5	-0,076	1,043	0,157	0,920	0,233	0,04
F3	-0,067	1,019	0,139	0,980	0,206	0,03
F7	0,061	1,045	-0,126	0,924	0,187	0,02
F9	-0,049	0,985	0,101	1,061	0,150	0,02
F2	0,019	0,938	-0,039	1,154	0,058	0,01
F1	0,008	0,847	-0,016	1,297	0,024	0,00

Tableau 7-2 : classification sur le rôle du budget

Le facteur 1 est celui pour lequel il y a le moins de différence de moyenne entre les deux groupes. L'importance de la communication externe pour le budget n'a donc pas d'influence marquée sur ce facteur.

	Moyenne	Ecart type	n	Corrélations		
				V55	V56	V43
V55	3,42	1,082	53	1		
V56	3,23	1,187	53	0,494**	1	
V43	2,49	1,085	53	-0,341*	-0,282*	1

Tableau 7-3 : influence des acteurs et données budgétaires

Selon les variables regroupées sur cet axe et les mesures que nous avons collectées, il apparaît que pour la moitié des répondants les chiffres du budget reflètent plutôt les demandes des actionnaires et des fonctionnels et que les objectifs budgétaires sont

généralement décidés de manière top-down. Un tiers des entreprises donne un score moyen à ces trois items. Selon ce facteur, l'orientation du budget est plutôt financière et diagnostique dans les entreprises cotées.

Le facteur 2 ne présente lui non plus pratiquement pas de différence entre les deux groupes d'entreprises étudiées. Les réponses obtenues pour cet axe factoriel sont assez mitigées. Pour la moitié des répondants les indicateurs du budget présentent deux natures d'information qui sont traitées de manière conjointe dans le budget. Pour 30% des interviewés les indicateurs budgétaires sont principalement des données comptables et le couplage avec d'autres natures d'information n'est pas toujours parfait. Les autres réponses se situent dans la moyenne.

	Moyenne	Ecart type	n	Corrélations		
				V31	V51	V53
V31	2,04	1,083	47	1		
V51	2,79	1,199	53	0,428**	1	
V53	3,54	1,228	52	-0,590**	-0,419**	1

Tableau 7-4 : couplage des indicateurs

Les mesures obtenues ici, même si elles indiquent deux visions différentes quant à la nature des indicateurs, ne sont cependant pas liées à l'importance prise par la communication financière dans le budget.

Le facteur 9 signale que l'appropriation des normes comptables internationales n'apparaît pas comme un renouveau des pratiques de gestion, sauf peut-être pour ce qui concerne l'IFRS 8 qui semble rejoindre les préoccupations des opérationnels.

	Moyenne	Ecart type	N	Corrélations	
				V24	V28
V24	2,87	1,127	53	1	
V28	3,32	1,411	53	0,354**	1

Tableau 7-5 : appropriation des IFRS

Ce facteur est à étudier en lien avec le facteur 4 que nous verrons plus loin.

Le facteur 7 est lui aussi faiblement différencié entre les deux groupes étudiés puisque l'écart des moyennes est inférieur à 0,2. Ce facteur porte sur l'évaluation des performances à travers le budget et l'orientation opérationnelle des données.

	Moyenne	Ecart type	N	corrélations		
				V45	V47	V54
V45	4	1,019	53	1		
V47	2,98	1,348	50	0,597**	1	
V54	3,74	0,944	53	0,200	0,297*	1

Tableau 7-6 : l'évaluation par le budget

Les primes sur objectifs sont globalement fréquentes (V45) et représentent en moyenne 40 à 60% de la rémunération variable des responsables d'entité (V47). Elles sont d'autant plus présentes que le budget a un rôle affiché de communication. Cependant l'orientation opérationnelle des données budgétaires, quoique liée à l'évaluation par le budget, est un peu moins importante quand il y a un rôle de communication.

Classes / Items	Rôle de communication	Peu de rôle de communication
	Moyenne	Moyenne
V45 : Les primes des opérationnels sont liées aux objectifs	4	4,138
V47 : pourcentage de la prime lié aux objectifs	2,786	3,172
V54 : les chiffres reprennent les priorités des opérationnels	3,929	3,690

Tableau 7-7 : approche comparative et évaluation par le budget

Cette importance de l'atteinte des objectifs budgétaires est a priori un caractère de l'approche diagnostique. Cependant, les résultats de Sponem, 2004, montrent que les évaluations par le budget existent dans les sociétés cotées, même avec un management plutôt interactif. Ce caractère n'est donc pas discriminant. C'est aussi ce qui ressort dans notre enquête.

Le facteur 3 est peu discriminant. Cette constatation rejoint celle que nous avions faite au chapitre précédent, à savoir que les acteurs sont globalement très impliqués dans le processus budgétaire dans toutes les entreprises de l'échantillon. On note cependant une

implication d'autant plus forte des opérationnels que la communication financière n'est pas considérée comme un des premiers rôles du budget.

	Moyenne	Ecart type	n	Corrélations		
				V17	V19	V20
V17	4,30	0,868	53	1		
V19	4,19	0,962	53	0,483**	1	
V20	3,91	0,902	53	0,257	0,463**	1

Tableau 7-8 : implication des acteurs

Les trois variables du construit ont des moyennes très élevées et des écarts-types faibles et elles sont globalement corrélées entre elles. Les opérationnels apparaissent comme très impliqués dans le processus budgétaire, quelle que soit l'organisation. La direction générale est elle aussi très présente dans ses discussions et interactions avec les managers des *business units*. Pour Simons, 1987, ces réponses sont symptomatiques d'un budget interactif. Pourtant, ce qui reste surprenant c'est que l'implication conjointe de la direction générale et des opérationnels ne signale aucune corrélation avec le rôle limité des fonctionnels comme le suggèrent Simons, 1987 et Ponssard et Saulpic, 2008. D'ailleurs, le score obtenu à l'assertion *les spécialistes fonctionnels (contrôleurs, financiers…) ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation des informations* est très faible, avec une moyenne de seulement 1,87 et un écart-type de 1,001, indiquant, contrairement à ce que dit la littérature, une réelle participation de ces acteurs dans le budget. De même l'item questionnant l'implication de la direction générale n'est corrélé qu'avec la question V20 portant sur les interactions entre direction et opérationnels. Ainsi les dirigeants sont très présents dans les discussions et relations avec les opérationnels, selon les items V19 et V20 et sont globalement très impliqués, selon l'item V18, cependant leur attention peut être mobilisée fortement ailleurs qu'auprès des responsables de *business units*, puisque seule une corrélation apparaît ici entre ces groupes de variables. Ces résultats confirment notre première analyse, à savoir que les acteurs sont très présents dans l'élaboration et/ou le suivi du budget mais pas forcément ensemble. Ceci explique que les différents items ne se retrouvent pas au cœur du même axe factoriel.

	Moyenne	Ecart type	n	Corrélations V20
V18	4,53	0,668	53	0,275*

Tableau 7-9 : implication de la Direction générale

Au regard d'autres corrélations, nous pouvons approfondir ce point. L'item portant sur l'implication de la direction générale dans le processus budgétaire est corrélé avec le fait que le plan présente une orientation stratégique et financière, ceci peut signifier que les dirigeants s'intéressent plus à la vision à long terme de l'organisation qu'au détail du budget. Quant-aux responsables fonctionnels, leur implication paraît liée à l'élaboration de la comptabilité de gestion en IFRS et à l'élaboration des re-prévisions.

	Moyenne	Ecart type	n	Corrélations V22	V23	V58	V59
V21	1,87	1,001	53	0,327*	0,314*	-0,275*	-0,381*

Tableau 7-10 : implication des contrôleurs

En conclusion, tous les acteurs de l'organisation s'impliquent dans le budget mais pas toujours ensemble. Globalement l'interaction de la direction avec les responsables opérationnels est forte. Ces résultats sont faiblement reliés avec l'importance du rôle de communication externe du budget.

Les facteurs 5 et 6 montrent des différences moyennes entre les deux groupes étudiés.

Le facteur 5 porte sur les re-prévisions et le fait qu'elles peuvent se substituer au budget pour l'analyse des écarts. L'analyse des variables montre que sous un rôle de communication externe, les re-prévisions pour l'actionnaire sont nettement plus fréquentes, la moyenne passant de 3,7 à 4,3, et que les écarts sont un peu plus souvent établis par rapport au budget d'origine. Ce résultat montre le rôle des re-prévisions dans la relation avec les actionnaires et surtout le fait qu'elles peuvent exister en parallèle du budget, qui reste la référence à suivre. Cette constatation rejoint nos hypothèses. Les re prévisions sont très fréquentes dans l'ensemble des sociétés cotées. Elles servent à communiquer sur l'évolution des résultats et parfois à reconsidérer les enjeux du budget et son plan d'action.

	Moyenne	Ecart type	n	Corrélations	
				V58	V60
V58	3,96	1,208	53	1	
V60	3,45	1,280	53	-0,337*	1

Tableau 7-11 : l'utilisation des re-prévisions

Le facteur 6 présente des scores moyens, comme le montre le tableau ci-dessous. Il décrit les objectifs comme liés à des standards externes et plus ambitieux dans les *business units* qu'au niveau de la direction. Cette réponse est plutôt vraie pour les entreprises qui valorisent le lien budget/communication financière mais moins pour les autres.

	Moyenne	Ecart type	n	Corrélations	
				V37	V42
V37	3,04	1,285	53	1	
V42	3,06	1,200	53	0,348*	1

Tableau 7-12 : les caractéristiques des objectifs

L'analyse plus détaillée laisse apparaître des écarts de mesures différents selon les variables. L'item V42 voit sa moyenne passer de 2,8 à 3,3 quand il y a un rôle de communication alors que l'item V37 présente un score identique pour les deux groupes. Cela signifie que la fixation des objectifs à partir de standards externes est nettement plus marquée quand le budget présente un rôle de communication.

Le facteur 10 porte sur l'intangibilité du budget. Quand le rôle de communication dans le budget est reconnu comme important, les objectifs sont d'autant plus révisables. Les données de ce facteur rejoignent celles du facteur 5. La communication externe introduit une vision à très court terme.

Le facteur 8 nous donne une orientation que nous n'avions pas envisagée. Selon nos résultats, la consolidation des budgets au niveau de la direction et le plan moyen terme sont d'autant plus financiers et découplés de la base que la communication est moins centrale dans le budget. Donc la communication externe liée au budget ne renforce pas l'orientation financière et le découplage, au contraire.

	Moyenne	Ecart type	n	Corrélations	
				V35	V32
V35	3,19	1,191	53	1	
V32	3,19	1,210	53	0,437**	1

Tableau 7-13 : orientation donnée au budget

Si on étudie la question V36, *diriez-vous que plus le niveau hiérarchique est élevé plus le budget est centré sur l'atteinte des objectifs financiers (plutôt que sur les plans d'actions)* qui est fortement corrélée aux deux items ci-dessus, on constate des résultats contraires. La moyenne est de seulement 2,9 quand la communication n'est pas centrale et de 3,3 quand elle est plus importante.

Classes / Items	Rôle de communication	Peu de rôle de communication
	Moyenne	Moyenne
V35 : aspects financiers dans la consolidation et opérationnels dans les BU	3,069	3,357
V32 : le plan au niveau DG est centré sur les CF et les équilibres financiers	2,966	3,429

Tableau 7-14 : approche comparative sur l'orientation des données du budget

Une explication serait que la communication externe renforce l'orientation double des prévisions : à la fois stratégique et financière. Pour autant les objectifs financiers à atteindre sont d'autant plus importants dans un budget orienté vers la communication externe.

Le facteur 4 est le plus discriminant. Selon nos résultats, quand le rôle de communication est important dans le budget, la comptabilité de gestion, et notamment prévisionnelle, est plus influencée par les normes IFRS et celles-ci sont plus largement utilisées dans l'organisation. Cette constatation semble très logique, mais vient un peu en contradiction avec les résultats constaté au niveau du facteur 9.

Si nous regardons les moyennes des réponses sur les quatre variables composant ces deux facteurs, nous constatons que finalement les résultats se rejoignent :

Classes / Items	Rôle de communication	Peu de rôle de communication
	Moyenne	Moyenne
V22 : gestion non influencée par les IFRS	2,207	3,214
V23 : IFRS qu'au niveau groupe	2	2,857
V24 : IFRS opportunité de renouveau de la gestion	2,793	2,929
V28 : information sectorielle dans la prise de décision	4,138	3,429

Tableau 7-15 : approche comparative sur les IFRS et la comptabilité de gestion

Seul l'item sur le renouvellement des pratiques et outils de gestion suite à la mise en place des IFRS est moindre quand la communication financière est ancrée dans le budget. Pour les trois autres items nous constatons une influence de la communication financière sur l'utilisation des IFRS dans les outils de gestion et sur la prise de décision.

CONCLUSION SECTION 1

Notre enquête révèle que les sociétés cotées présentent des pratiques budgétaires spécifiques et que le rôle de communication vient différencier certaines utilisations du budget. Notre première analyse donne des caractéristiques diagnostiques au budget des sociétés cotées, mais elles ne sont pas aussi marquées que nous l'avions envisagé.

classes / facteurs	Rôle de communication	Peu de rôle de communication
F1 : influence des acteurs et données budgétaires	Les chiffres du budget reflètent plutôt les demandes des actionnaires et des fonctionnels. Les objectifs sont décidés de manière top-down	
F2 : couplage des indicateurs	Les indicateurs sont généralement de deux natures. L'orientation des prévisions est double et couplée	
F7 : l'évaluation par le budget	L'évaluation par le budget est plus importante	Les chiffres reflètent plus les priorités des opérationnels
F3 : implication des acteurs		Plus forte implication des opérationnels
F5 : l'utilisation des re-prévisions	Plus de re-prévisions. Elles ne remplacent pas le budget	
F6 : les caractéristiques des objectifs	Objectifs plus souvent liés à des standards externes. Et légèrement plus ambitieux dans les *business units*.	
F10 : l'intangibilité du budget	Objectifs plus facilement révisables	
F8 : l'orientation du budget	Plus le niveau hiérarchique est élevé plus le budget est centré sur l'atteinte des objectifs financiers.	A la direction générale, les budgets et plans sont plus financiers et moins couplés aux budgets opérationnels
F4, F9 : IFRS et budget	Plus d'influence des IFRS	

Tableau 7-16 : récapitulation des résultats sur le budget et le rôle de communication

Il existe bien quelques pratiques spécifiques aux grandes sociétés cotées et au rôle de communication du budget mais nous ne pouvons pas totalement délimiter un budget diagnostique ou interactif. Les caractéristiques que notre étude révèle sont les suivantes :

- L'implication des acteurs est très forte dans toutes les sociétés de l'échantillon et il existe une forte interaction entre la direction et les opérationnels. Cependant les résultats montrent aussi une forte implication des fonctionnels.

- Le découpage de l'organisation semble d'autant plus influencé par les IFRS que la communication est importante. Pourtant les normes apparaissent moins comme une opportunité de renouvellement des pratiques et outils de gestion. Il semblerait que les sociétés intègrent les IFRS dans les outils de gestion et s'en servent même comme base à la prise de décision mais en évitant de modifier les systèmes de gestion et notamment le découpage de l'organisation.

- Le plan, dans notre questionnaire, a été compris comme symbolisant les grandes orientations insufflées à l'organisation. Il apparaît que les informations du plan au niveau de la direction générale sont moins spécifiquement centrées sur les notions financières quand la communication est importante. Nos résultats indiquent aussi que les plans sont alors plus souvent décidés par la hiérarchie plutôt qu'issus de la base. La direction utilise le plan pour aborder des questions autres que financières.

- La nature des indicateurs prévisionnels n'a pas de lien direct avec l'importance de la communication dans le budget. Globalement les indicateurs reprennent les priorités des actionnaires et des fonctionnels et cela est lié avec une approche top-down des objectifs. Les indicateurs semblent donc naturellement être reliés à des attentes externes et traduisent plutôt un contrôle diagnostique. Cependant au niveau des entités les informations sont de deux natures, à la fois comptables et spécifiques à l'entité, ce qui rejoint ce que nous disent les plans, plusieurs orientations cohabitent et sont liées dans l'outil prévisionnel.

- Les caractéristiques des objectifs : ces derniers sont plutôt liés à des standards externes, et ce d'autant plus que le budget a un rôle de communication. Les objectifs sont considérés comme légèrement plus ambitieux au niveau des *business units* qu'à la direction notamment si le budget joue un rôle dans la communication. L'établissement des objectifs rend l'outil budgétaire plutôt diagnostique.

- Le rôle de communication accentue les ré-estimations en cours d'année et renforce l'analyse des écarts par rapport au budget d'origine. Autrement dit les re-prévisions ne remplacent pas forcément le budget mais viennent en complément. Dans le même temps le budget va d'autant plus souvent réviser ses objectifs qu'il y a communication externe. Ces résultats semblent nous indiquer que généralement les re-prévisions ne modifient pas le budget, qui reste la référence, mais que, a contrario, le budget est

plus fluctuant sous un rôle de communication. Ces résultats placent le budget entre diagnostique et interactif.

- Les évaluations : le budget sert à évaluer les performances des managers et dans ce cas reprend plutôt les chiffrages des opérationnels. Cette caractéristique est plutôt celle d'un rôle diagnostique mais est faiblement liée au rôle de communication.

En résumé, l'ensemble de nos résultats montre un processus prévisionnel non homogène. Les acteurs ne sont pas impliqués conjointement ou sur les mêmes éléments. Le budget, quoique plutôt diagnostique sous influence de la communication – *confer* les objectifs, les indicateurs et les évaluations – intervient dans un processus qui ne l'est pas forcément – *confer* le plan et éventuellement les re-prévisions. Cette analyse révèlerait ainsi des pratiques différenciées au sein d'une même entreprise et un processus budgétaire tiraillé entre les attentes de plusieurs partenaires. Se pose alors la question du découplage des pratiques.

Cette analyse ne nous permet pas de valider l'hypothèse H2, *le développement de la communication financière et des IFRS renforce l'usage diagnostique des budgets*, pour le moment.

SECTION 2 : LES CARACTERISTIQUES DES BUDGETS :

2-1 Les résultats

2.1.1 Un budget mère/fille ?

Si nous reprenons les facteurs étudiés plus haut et que nous les analysons selon que le répondant travaille dans la société mère ou dans une filiale, il ressort des résultats contrastés.

Classes / Facteurs	Société mère		Filiale		Distance entre les 2 moyennes	importance
	Moyenne	Ecart-type	Moyenne	Ecart-type		
F2	0,317	1,093	-0,400	0,710	0,717	0,17
F6	-0,235	0,853	0,296	1,112	0,531	0,11
F8	0,218	0,919	-0,275	1,053	0,493	0,09
F10	-0,170	1,071	0,215	0,883	0,385	0,07
F5	0,085	1,070	-0,108	0,920	0,193	0,03
F1	-0,055	1,127	0,070	0,836	0,125	0,02

Tableau 7-17 : classification sur la nature de l'entité

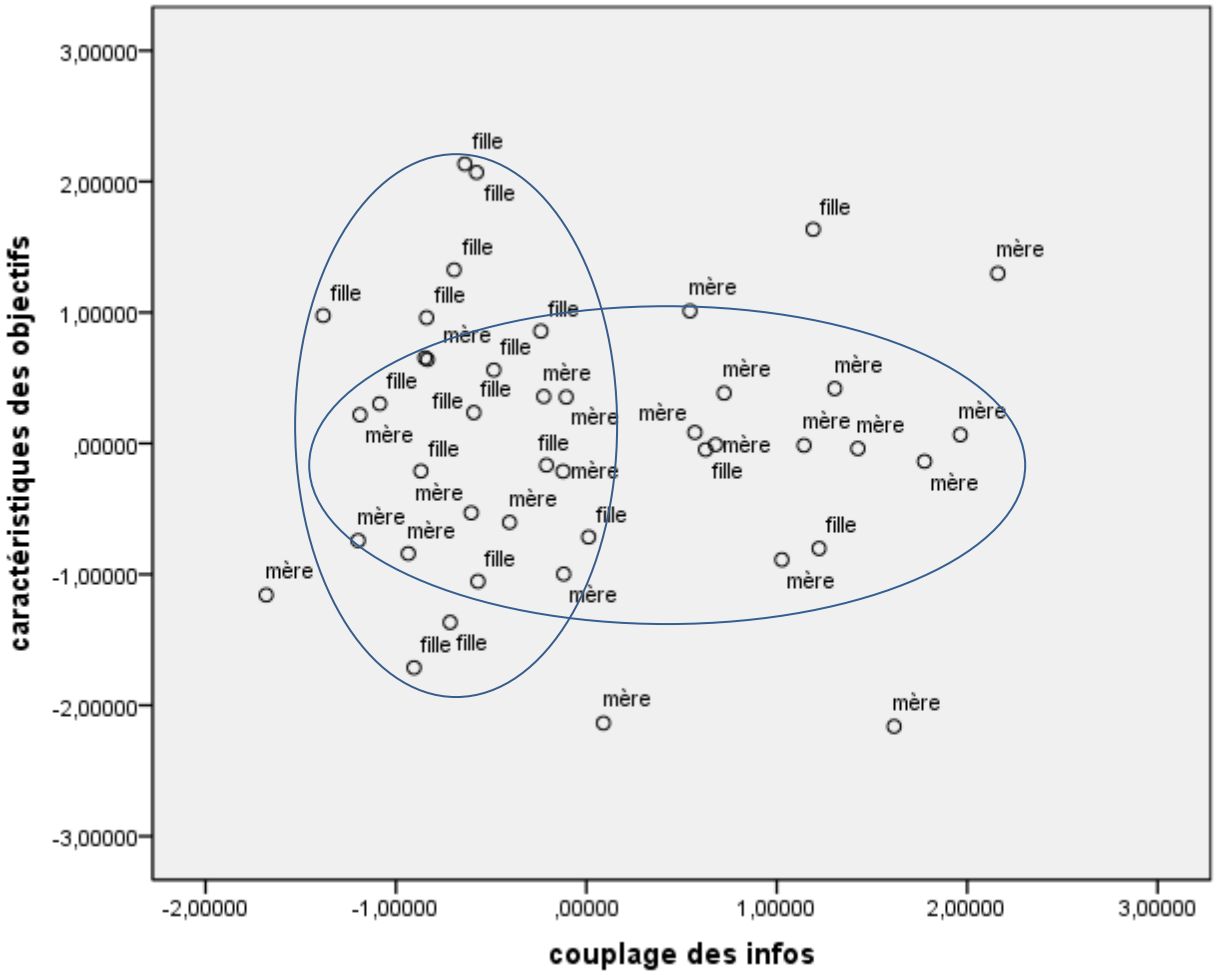
Les facteurs F4, F7, F9 et F3 présentent des différences minimes entre mère et fille.

Cette typologie montre clairement que les pratiques ne sont pas les mêmes pour les répondants de la société mère ou de la fille.

En comparant les résultats sur les facteurs de ces deux groupes, les éléments les plus différenciés sont les suivants. Chez la société mère, par rapport aux réponses faites auprès des filiales, les indicateurs sont plutôt des données comptables, complétées de quelques informations simples et la relation entre les aspects financiers et stratégiques ou opérationnels n'est pas toujours étroite. L'orientation des budgets est plutôt financière à la direction et opérationnelle dans les *business units*. Le plan est centré sur le calcul des cash-flows et les équilibres financiers. Les objectifs sont *top-down* et peuvent être révisés et les fonctionnels influencent les chiffres du budget. Très caractéristiquement les budgets

de la société mère sont des outils très financiers, sujet à découplage et déployé dans une logique *top down*.

Alors que pour les filiales, les indicateurs du budget sont de plusieurs natures et leur utilisation est couplée. Les filiales considèrent que les objectifs sont fixés en référence à des standards externes et qu'ils sont plus ambitieux au niveau des *business units* qu'à la direction. Les objectifs sont plutôt intangibles et légèrement top down. Les re-prévisions sont nombreuses et servent à informer l'actionnaire. Ces derniers sont perçus comme influençant les chiffres du budget. Autrement dit dans les entités du groupe, les enquêtés voient le budget comme nettement lié à la demande actionnariale, centré à la fois sur des données financières et opérationnelles, relativement ambitieux et peu révisable.



Graphe 7-1 : positionnement des sociétés mère et fille

L'utilisation de l'outil budgétaire dans les grandes sociétés cotées se décrit différemment au siège et dans les *business units*. Les pratiques sont apparemment variées mais la vision

qu'en ont les personnes diffère sans doute aussi. Traditionnellement le budget est un outil de gestion interne servant la coordination des activités et la déclinaison de la stratégie. Il participe ainsi à la cohérence de l'organisation. Ce n'est pas ce qui ressort de notre enquête, le graphe ci-dessus schématise clairement un positionnement différent des sociétés mère et fille.

Pour analyser s'il existe un découplage des pratiques entre le siège et les entités du groupe, nous avons repris de notre questionnaire les items les plus caractéristiques d'une utilisation différenciée, dont certains n'apparaissent pas dans notre première analyse. Nous obtenons une catégorisation en deux groupes sur 46 répondants, 30 qui voient dans le budget un rôle important de communication et 16 qui ne notent pas ce rôle. La variance expliquée est de 75,7%. Le test de sphéricité de Bartlett est de 0,000. Les éléments repris sont les suivants :

Sur les IFRS :

V22 L'élaboration de la comptabilité de gestion (et notamment du budget) de mon entité n'est pas influencée par des critères liés aux normes IFRS
V23 Les normes IFRS sont uniquement utilisées au niveau de la comptabilité de gestion de la direction du groupe (par opposition à « utilisées aussi dans les filiales du groupe »)

Sur le découpage et IFRS8

V25 L'information sectorielle prévisionnelle est directement alignée sur le découpage de gestion qui sert à l'établissement du budget
V26 Vous êtes amenés à faire des réconciliations entre les informations diffusées selon la norme IFRS et les informations budgétaires des entités opérationnelles
V27 L'information sectorielle donne lieu en interne à un suivi budgétaire – ou suivi des écarts – spécifique, en complément du suivi budgétaire des entités
V28 Les managers opérationnels utilisent l'information sectorielle comme base d'information pour leurs décisions

Sur le plan :

V31 La relation entre les aspects financiers et les aspects stratégiques ou opérationnels des plans est parfois assez faible
V32 Le plan au niveau de la direction générale est centré sur le calcul des cash-flows futurs et des équilibres financiers à moyen terme

L'item 31 a dû être éliminé dans l'ACP car il ne se produisait pas de résultats utilisables.

Sur la consolidation du budget :

V35 La consolidation des budgets au niveau de la direction générale est plutôt orientée vers les aspects financiers quand les budgets des divisions sont plutôt centrés sur le suivi des activités
V36 Diriez-vous que plus le niveau hiérarchique est élevé plus le budget est centré sur l'atteinte des objectifs financiers (plutôt que sur les plans d'actions)

Sur les objectifs :

V37 Les objectifs alloués aux entités fonctionnelles ou opérationnelles sont plus ambitieux que ceux négociés avec la direction générale
V40 Les objectifs négociés avec la direction générale sont plus ambitieux que les tendances communiquées en externe
V42 Les objectifs du budget sont fixés en référence à des standards externes (consensus du marché, IFRS…)

L'item 40 a dû être retiré car il ne produisait pas de résultat utilisable.

Sur l'utilisation de l'information budgétaire :

V48 Au niveau des entités, certaines informations ne sont produites que pour la direction générale
V49 La comptabilité financière est largement alimentée et valorisée par les informations issues du budget

L'analyse en composantes principales nous a donné les résultats suivants :

Classes / Facteurs	Rôle de communication		Peu de rôle de communication		Distance entre les 2 moyennes	importance
	Moyenne	Ecart-type	Moyenne	Ecart-type		
F6	0,286	0,875	-0,536	1,025	0,822	0,20
F1	-0,229	0,762	0,429	1,255	0,658	0,14
F2	-0,100	1,100	0,187	0,777	0,287	0,04
F4	0,035	0,925	-0,065	1,157	0,100	0,01
F3	-0,020	0,962	-0,037	1,100	0,057	0,01
F5	0,000	1,116	0,001	0,768		0,00

Tableau 7-18 : nouvelle classification sur le rôle de communication

Le facteur 1 porte sur le rapprochement entre les comptabilités de gestion et en IFRS.

Le facteur 2 traduit le caractère très financier de la direction générale par rapport aux autres entités qui seraient opérationnelles.

Le facteur 3 porte sur deux notions de découplage.

Le facteur 4 rend compte le lien avec des standards externes et l'influence sur la production d'information budgétaire.

Le facteur 5 concerne l'information sectorielle qui génère un suivi spécifique et permet la décision de gestion.

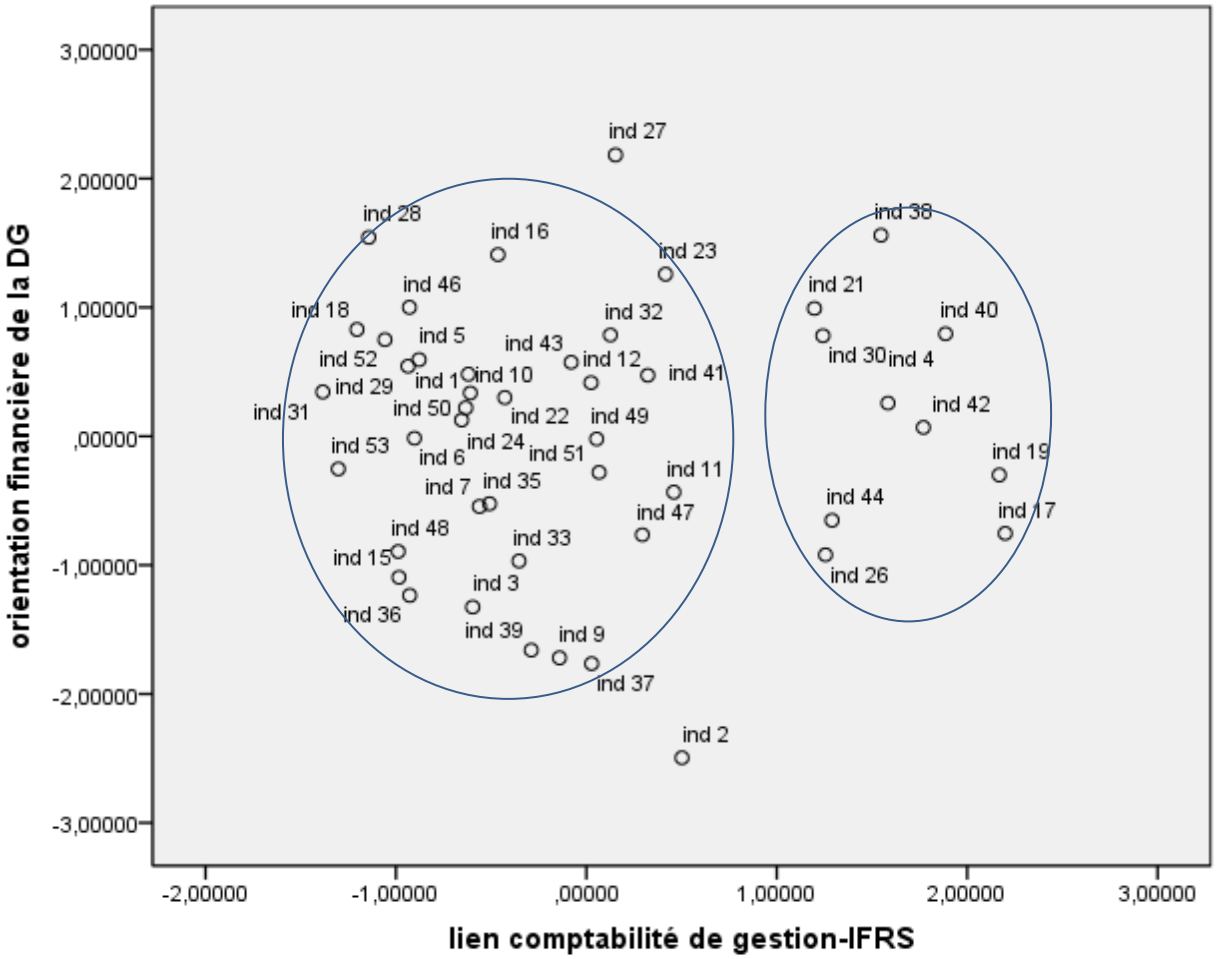
Le facteur 6 traite de l'utilisation du budget dans la comptabilité financière.

Nous avons établi une classification à partir de la variable portant sur le rôle de communication du budget. En commençant par les caractères les plus différenciés, nous constatons que quand le budget déploie un rôle de communication, il existe une plus grande proximité entre comptabilité de gestion et financière : le budget alimente la comptabilité financière, et en retour les IFRS influencent le budget même au niveau des entités opérationnelles, ce qui diminue légèrement les réconciliations à faire entre les informations diffusées selon IFRS8 et les informations budgétaires des *business units*. D'ailleurs l'information sectorielle est plus nettement alignée sur le découpage interne. Les budgets et plans au niveau de la direction ne sont pas plus financiers suite à un rôle de communication, cependant le budget à un niveau élevé de la hiérarchie est plus orienté vers l'atteinte des objectifs financiers que sur le suivi des plans d'action. Enfin l'alignement nettement plus fort des objectifs sur des standards externes est couplé avec une production d'information exclusivement pour la direction générale.

Au regard de ces différents résultats il apparaît que l'utilisation du budget dans le processus de communication favorise le rapprochement entre la comptabilité de gestion, et notamment le budget, et les IFRS. Quelques formes de découplage apparaissent néanmoins : certaines informations dans les *business units* sont produites non pas pour la gestion de l'entité mais uniquement pour le *reporting* à la direction générale, et le budget à un niveau hiérarchique élevé est plus centré sur les objectifs financiers que sur les plans d'action.

2.1.2 Un budget avec ou sans les IFRS ?

Cependant si on établit un graphe sur les deux premiers facteurs de cette ACP nous constatons qu'il existe deux groupes distincts d'entreprises. Nous allons utiliser cette typologie pour vérifier si les groupes ainsi constitués ont des caractéristiques propres sur d'autres facteurs et s'ils décrivent donc des pratiques réellement différenciées.



Graphe 2 : Positionnement des entreprises en deux groupes séparés

Les deux analyses en composantes principales que nous venons de réaliser indiquent que le caractère le plus discriminant, si l'on considère le rôle de communication financière, concerne l'utilisation des IFRS en comptabilité de gestion. Le graphe ci-dessus montre que sur ce critère une dizaine d'entreprises se distinguent nettement. L'analyse de cette classification au regard des facteurs sortis de notre première ACP (avec 10 facteurs et 23 items) fait ressortir des attributs particuliers à ces deux groupes de sociétés.

Le calcul des moyennes sur quelques items concernant les entreprises qui n'utilisent pas les IFRS dans la comptabilité de gestion et le budget, montre que ces sociétés développent principalement un rôle de prévision des équilibres financiers mais très rarement le rôle de communication externe. Leurs budgets sont moins centrés sur l'actionnaire. Par contre la direction y est plus impliquée. L'atteinte des objectifs est

importante. En effet, les budgets sont plus financiers au niveau de la direction générale et plus opérationnels dans les *business units*, or le lien entre les deux se réalise au travers de l'atteinte des objectifs qui, de ce fait, est importante et donne lieu à évaluation et distribution de primes. Nous constatons une distance entre la direction générale et les *business units*, qui peut s'expliquer par une délégation d'autorité importante et une liberté de mise en œuvre des entités opérationnelles tant que les objectifs sont atteints. Les budgets sont donc assez financiers, exigeants et plutôt diagnostiques, quand il n'y a pas d'utilisation des IFRS dans l'outil de gestion.

Classes / Facteurs	Utilisation des IFRS dans le budget		Pas d'utilisation des IFRS dans le budget		Distance entre les 2 moyennes	Importance
	Moyenne	Ecart-type	Moyenne	Ecart-type		
F4	-0,422	0,676	1,393	0,481	1,815	0,88
F6	0,102	0,879	-0,337	1,326	0,439	0,06
F8	-0,095	0,970	0,313	1,086	0,408	0,06
F10	-0,062	0,937	0,205	1,219	0,267	0,03
F9	-0,056	0,977	0,186	1,105	0,242	0,03
F5	-0,051	0,998	0,168	1,042	0,219	0,03
F2	0,024	0,941	-0,140	1,219	0,164	0,02
F1	0,030	0,881	-0,098	1,376	0,128	0,01

Tableau 7-19 : classification sur l'utilisation des IFRS

Selon l'analyse des facteurs ci-dessus (ACP à 10 facteurs et 23 items), la comparaison entre les deux groupes d'entreprises nous montre que les sociétés qui utilisent les IFRS dans la comptabilité de gestion et notamment le budget ont les caractéristiques suivantes plus marquées :

- les objectifs sont plus liés à des standards externes et il y a plus d'écarts entre les objectifs des *business units* et ceux de la direction (facteur 6) ;
- l'écart entre la consolidation financière des budgets, et les budgets opérationnels des divisions est moins marqué mais reste au-dessus de la moyenne ; le plan à moyen terme est lui toujours centré sur les équilibres financiers (facteur 8) ;
- les objectifs sont plus facilement modifiés (facteur 10). De plus les re-prévisions sont plus fréquentes ;

- contre toute attente, les managers opérationnels utilisent moins l'information sectorielle dans leur prise de décision, et les IFRS n'apparaissent pas forcément comme une opportunité de renouvellement des pratiques et outils de gestion (facteur 9)
- un seul item varie vraiment sur le facteur 2 : les indicateurs sont nettement plus souvent les seules données comptables ;
- enfin il y a plus d'influence des actionnaires et des fonctionnels et les objectifs sont plus souvent décidés de manière *top-down*.

2.1.3 Conclusion :

Dans les grandes sociétés cotées, les acteurs sont très impliqués dans le processus prévisionnel, les indicateurs suivis dans le budget sont de deux natures plutôt qu'exclusivement financiers, les plans ont deux orientations qui sont bien inter-reliées. A contrario, les budgets de la maison mère et ceux des filiales ont des structures et des pratiques qui semblent assez différentes.

Le rôle de communication externe que peut prendre le budget vient modifier les usages de l'outil. L'atteinte des objectifs devient plus importante et les primes données aux responsables sont en priorité liées à ces objectifs. La communication financière favorise l'utilisation des IFRS dans la comptabilité de gestion, la fréquence et l'intérêt des re-prévisions et rend les budgets plus facilement révisables. Elle introduit ainsi une vision à très court terme dans l'appareil prévisionnel. La tension sur les objectifs est forte ; ils sont plus ambitieux au niveau des *business units* et ils sont plus suivis que les plans d'action quand on remonte le long de la ligne hiérarchique. Enfin la communication externe pousse les entités opérationnelles à produire une information exclusivement centrée sur le *reporting* à la direction. A contrario, la consolidation du budget ne donne pas une information plus financière à la direction et plus opérationnelle dans les *business units*, mais a plutôt tendance à limiter cet écart de vision.

Le caractère le plus discriminant dans le budget des grandes sociétés semble être l'utilisation des IFRS. Les nouvelles normes en comptabilité de gestion impliquent une influence plus forte des actionnaires et des fonctionnels mais aussi de la direction et une orientation plus top-down des objectifs. Les indicateurs sont plus facilement comptables

que spécifiques à l'entité. Elles renforcent quelques caractères du budget communication, à savoir les re-prévisions et les objectifs centrés sur des standards externes.

Le budget dans le cadre de la communication externe n'est pas vraiment diagnostique et l'influence des IFRS renforce plus le découplage des objectifs, le caractère court terme et révisable du budget et le rend encore moins diagnostique. Il ressemble plus à un budget interactif avec quelques éléments de distorsion entre la direction et les entités quand il y a utilisation des IFRS. Les principaux éléments de différenciation sont soit l'intégration ou non des IFRS dans la comptabilité de gestion, soit la nature de l'entité (siège ou filiale).

Notre hypothèse H2 n'est pas validée.

2-2 Les facteurs d'influence :

Nous allons reprendre les différents facteurs que nous avons fait ressortir dans le chapitre 3 et analyser leur influence sur les utilisations du budget et de la communication.

La stratégie de récolte : est marquée par une forte implication de tous les acteurs, des objectifs décidés de manière *top-down* et liés à des standards externes. Ils sont par ailleurs plus ambitieux dans les *business units* qu'à la direction ou que par rapport à la communication externe et ils sont ainsi moins souvent atteints que dans les autres sociétés. Les IFRS sont moins présents dans la comptabilité de gestion. Le plan présente à la fois une orientation stratégique/opérationnelle et financière, mais il est plus financier au niveau de la direction générale. L'évaluation par le budget est importante. Les indicateurs sont plutôt comptables et leur pourcentage d'utilisation pour le pilotage de l'entité est moindre. Les objectifs sont peu modifiables et les re-prévisions sont nombreuses.

La stratégie de récolte influence les pratiques budgétaires vers une orientation plus diagnostique mais aussi plus de découplage sur les objectifs et les indicateurs.

Notre hypothèse H4, u*ne stratégie de récolte est corrélée positivement avec un budget diagnostique,* est validée.

Ces résultats semblent nous indiquer qu'une stratégie plus orientée vers de nouveaux marchés donnerait un budget moins diagnostique et mieux couplé. Nous allons tester le modèle stratégique selon Miles et Snow, 1978, pour voir s'il confirme ces résultats.

Une stratégie prospecteur pousse à plus d'implication de la direction générale et plus d'interaction avec les opérationnels. Les IFRS sont moins intégrés dans les comptes de gestion et le plan est beaucoup plus centré sur une double orientation, avec à la direction générale un plan plus financier et par ailleurs une forte influence du plan marketing. Les engagements vis-à-vis du marché financier sont considérés comme très stricts et les objectifs de la direction générale sont plus ambitieux que ceux communiqués au dehors. Les objectifs sont top-down et liés à des standards externes. Les informations sont centrées sur le pilotage de l'entité mais répondent aussi aux priorités des actionnaires et des fonctionnels. Les objectifs sont peu modifiables et ce budget déploie beaucoup plus de re-prévisions.

Ce budget est plus interactif avec une double vision qui pousse les acteurs à focaliser leur attention sur les priorités de leur entité, tout en cherchant à répondre à la pression financière. Ce budget est source de découplage entre la direction et les unités opérationnelles car les orientations sont assez différentes.

Notre hypothèse H3, *la pression de l'actionnariat associée à une pression interne sur les opérations favorise un découplage des pratiques budgétaires*, est mitigée.

Le style de gestion du groupe : Notre hypothèse porte sur le lien entre un style contrôle financier du groupe, selon la terminologie de Goold et Campbell, 1987, et un budget diagnostique. Nous avons posé quatre questions pour définir ces deux types de contrôle, l'un plus axé sur les critères stratégiques et l'autre sur les critères financiers. Mais nos résultats ne rendent pas compte d'une nette séparation entre les deux types de contrôle.

	Corrélations			
	V64	V65	V66	V67
V64 Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions	1			
V65 Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et la direction générale sur des critères stratégiques	0,255	1		
V66 Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers	NS	0,304*	1	
V67 La direction exerce peu d'influence dans la formulation des stratégies des divisions	-0,351**	NS	NS	1

Tableau 7-20 : les styles de gestion

L'analyse du tableau ci-dessus nous montre que V64 et V65 sont faiblement corrélées et V64 et V67 sont corrélées négativement. Ces résultats sont conformes à la présence de deux modes de gestion. Mais ce qui est surprenant c'est de voir une corrélation entre les items V65 et V66, qui sont sensés définir des approches de gestion différentes. En effet, nous constatons ici que les critères stratégiques sont à la fois liés avec la coopération et la coordination entre les divisions, définissant un mode de gestion plan stratégique de Goold et Campbell, 1987, mais aussi liés avec des critères financiers, ce qui est plus étonnant. Cependant tout au long de notre enquête nous avons remarqué que les choix stratégiques et financiers n'étaient pas opposés comme cela est si souvent repris dans la littérature. Ces résultats ne font donc que confirmer ce que les autres réponses du questionnaire avaient déjà fait ressortir. Nous ne pouvons pas pour autant voir dans ce mode de gestion un contrôle stratégique type, selon la terminologie de Goold et Campbell, 1987, car les stratégies dans les groupes interrogés ne semblent pas être élaborées par les filiales et validées ensuite, mais bien issues de l'interaction avec la direction générale.

Au regard des variables V64, V65, V66 et V67, nous pouvons cependant tester les relations avec les autres facteurs de notre enquête. Des corrélations apparaissent sur deux facteurs et nous disent que sous une approche planification stratégique, les relations stratégiques et financières du plan sont fortes et les indicateurs sont de deux natures, *a contrario* un contrôle financier met de la distance entre plan stratégique et plan financier et préfère les indicateurs comptables. Dans une gestion style planification stratégique l'évaluation par le budget est moins importante.

Le style de gestion contrôle financier oriente certains facteurs vers un budget plus diagnostique. Les autres facteurs ne sont pas corrélés avec l'un ou l'autre mode de gestion. Notre hypothèse H5, *une gestion du groupe de style contrôle financier est corrélé positivement avec un budget diagnostique,* est partiellement validée.

L'origine du dirigeant et sa présence au poste : un dirigeant ayant principalement des compétences financières renforce le découplage des pratiques mais pas le caractère diagnostique du budget : le plan est orienté sur les aspects stratégiques mais aussi financiers et la relation entre les deux est perçue comme faible dans la moitié des cas. De même la consolidation du budget est financière au niveau de la direction et centré sur le suivi des activités au niveau des divisions. Les indicateurs sont plus comptables que de

différentes natures, et plus qu'ailleurs, il apparaît que certaines informations ne sont produites que pour la direction générale. Enfin le budget est plus facilement révisable. Notre hypothèse H6a, *la présence d'un dirigeant financier est corrélée positivement avec un budget diagnostique,* est donc invalidée.

La durée au poste du dirigeant ne nous donne aucun résultat. Nous ne pouvons pas valider notre hypothèse H6b, selon laquelle *la présence à long terme au poste de dirigeant est corrélée négativement avec un budget diagnostique.*

La structure du capital : la première constatation de la structure du capital est que les sociétés cotées en France sont pour beaucoup des groupes ayant une part importante de capital familial. Les sociétés qui ont un fort pourcentage de capital sur le marché financier, hors investisseurs institutionnels, communiquent plus que les autres sociétés et intègrent plus facilement les IFRS dans leur comptabilité. Les orientations du plan à moyen terme sont doubles, stratégiques et financières, avec des relations étroites entre les deux. Le plan est cependant plus qu'ailleurs le reflet des stratégies marketing. La consolidation du budget est plus financière quand les divisions sont plus centrées sur le suivi de leur activité. Les objectifs ne deviennent pas plus ambitieux quand on descend le long de la ligne hiérarchique, par contre l'engagement est perçu comme plus strict du fait des annonces au marché financier. L'évaluation par le budget est un peu plus forte. La comptabilité est plus largement alimentée par le budget. Il y a moins d'informations spécifiques pour le suivi des entités et les chiffres traduisent moins les attentes des opérationnels. Les objectifs sont un peu plus *top-down* et il y a plus de re-prévisions.

Ce budget marque assez bien une mise sous tension de l'organisation au travers d'objectifs fermes et descendants. L'utilisation importante des IFRS rapproche la comptabilité de gestion et financière et réduit les phénomènes de découplage.

Il est à noter qu'*a contrario,* un actionnariat familial dans ces sociétés cotées favorise le découplage avec des objectifs bien plus ambitieux à la base et une faible orientation vers les IFRS, donc des comptabilités de gestion et financière plus dissociées l'une de l'autre. On constate alors une gestion plus prudente ou peut-être aussi plus secrète.

Notre hypothèse H7, u*n actionnariat dilué est corrélé positivement avec un budget diagnostique,* est globalement validée

2.5.1 Conclusion :

Le budget a depuis longtemps été étudié dans une approche contingente. Nous avons évoqué au chapitre 4 quelques facteurs d'influence sur le budget, quand il sert des finalités de communication externe, et nous les avons retranscrits sous forme d'hypothèses.

Dans notre échantillon, le style de gestion du groupe n'est pas conforme à l'archétype de Goold et Campbell, 1987c. Il apparaît en effet que pour beaucoup de répondants les caractéristiques de la planification stratégique (coordination et centrage sur la stratégie) vont de pair avec une importance des décisions sur des critères financiers. Mais quand les éléments de différenciation sont réunis et nous donne un contrôle financier (par opposition à une planification stratégique), il va de pair avec une orientation plus comptable qu'opérationnelle et une distance assez nette entre les critères financiers et les autres.

La présence d'un dirigeant financier à la tête du groupe met plus de pression sur les choix financiers et éloigne ces derniers des décisions stratégiques et opérationnelles. Il favorise la révision du budget et lui donne ainsi une vision à plus court terme.

La structure du capital et notamment l'importance du pourcentage détenu par les investisseurs externes a une influence forte sur les caractéristiques du budget orienté communication. Mais la part de l'actionnariat familial génère aussi une forte influence – contraire – sur les déterminants du budget. Plus le capital est géré par des actionnaires externes, plus le budget est strict, descendant et plus il répond à une double approche stratégique et financière. Le budget est plutôt diagnostique.

Une stratégie de récolte, selon la terminologie de Govindarajan et Gupta, 1984, rend le budget ambitieux, strict et diagnostique. Il implique des objectifs plus forts en *business units* que dans la consolidation du budget et des indicateurs qui ne sont pas identiques partout.

Une stratégie prospecteur selon Miles et Snow, 1978, n'est pas l'opposé d'une stratégie de récolte. Elle influence le budget vers des pratiques plutôt interactives avec notamment une forte implication de la direction générale dans le suivi des activités. Elle donne aussi au budget des orientations différentes et pas toujours faciles à gérer de concert.

2-3 Discussion :

2.3.1 Un processus en trois temps :

« *La « routine » du contrôle articule la planification, le suivi, la réaction en les orientant selon les horizons stratégique et opérationnel, annuel (le budget), à très court terme (la gestion courante) […] A l'horizon annuel (en général) les budgets jouent un rôle central, ils sont la référence de l'action courante, qu'ils sont supposé articuler avec les plans opérationnels* » (Bouquin, 2010, p.409 et 431).

Dans le cadre de notre thèse nous avons abordé le plan à moyen terme partant de l'idée que le processus prévisionnel représente un ensemble cohérent, organisé autour de trois horizons temporels, tel que décrit par Bouquin. Selon nos résultats, le plan, le budget et les re-prévisions correspondent plutôt à une gamme d'outils aux mains des managers en vue de répondre à des questions différentes.

Le plan donne les orientations prévisionnelles que veut suivre la direction du groupe. Il est naturellement partagé entre des choix stratégiques et opérationnels et des enjeux financiers. Dans la plupart des grandes sociétés, cette double orientation semble acquise. Elle répond d'ailleurs à une demande des actionnaires, même externes, qui sont plus facilement conquis par une stratégie claire et bien documentée. C'est ce qui explique que le plan ne soit pas focalisé sur des aspects strictement financiers quand il y a communication externe via le budget. Quelques facteurs vont cependant influer sur l'orientation du plan à moyen terme : une stratégie de récolte ou un actionnariat familial important rendent les plans plus orientés vers des aspects financiers. En étudiant les influences du contexte, nous l'avions déjà constaté, un actionnariat familial, dans un groupe coté, reste très centré sur les questions financières, sans doute, par mesure de prudence et, sans doute aussi, parce qu'il participe par ailleurs à la décision stratégique et a donc moins besoin d'information à ce sujet. Le plan en donnant une orientation au processus budgétaires va notamment influencer les indicateurs.

Si le plan donne les orientations, le budget est plus axé sur la satisfaction des parties prenantes. Il est utilisé à des fins de gestion. Ceci se traduit essentiellement par la pression mise sur les objectifs, essentiellement financiers, à atteindre. Mais il promeut aussi l'image de l'organisation. Ce rôle du budget se matérialise par la création de *slack* inversé,

des objectifs d'un niveau plus élevé dans les entités opérationnelles, et plus facilement révisables. Sous influence de la communication externe, l'outil prévisionnel n'est pas typiquement diagnostique. Pourtant plusieurs de ces caractéristiques y apparaissent, les fonctionnels sont très impliqués et les objectifs sont établis dans une logique *top-down*. Ils sont ambitieux, souvent financiers au niveau de la consolidation et les engagements vis-à-vis du marché sont très stricts. De ce fait l'atteinte des objectifs est un enjeu fort, qui se traduit par une évaluation des performances en comparaison avec le budget et par l'octroi de primes aux responsables pour les motiver. Mais le budget reste révisable, les re-prévisions peuvent servir à calculer les écarts prévus/réalisés et la direction reste très impliquée au côté des opérationnels, ce qui rend ce budget influencé par des critères interactifs.

La vision à très court terme, synthétisée dans l'utilisation des re-prévisions, est remarquable dans ce budget. Les re-prévisions sont fréquentes, adaptées aux exigences de communication des marchés financiers. Elles sont tournées principalement vers l'information pour l'actionnaire. Le budget par principe reste la référence à atteindre, cependant ces re-prévisions peuvent donner lieu à des calculs d'écarts, en complément de ceux qui sont réalisés par rapport au budget. La position des re-prévisions est donc ambigüe, elles participent plus à affirmer au marché la capacité de l'entreprise à réaliser le résultat prévu qu'à informer les membres de l'organisation d'une dérive des prévisions, celle-ci étant apparente dans les analyses d'écart. Leur approche est donc plutôt de *reporting* que de gestion. Pourtant, elles sont aussi l'occasion de revoir les prévisions de l'année dans leur ensemble et permettent de réactualiser le chemin à parcourir pour arriver au but fixé.

2.3.2 L'implication des acteurs :

Le deuxième élément très remarquable du budget étudié est l'importante implication des acteurs et surtout l'implication conjointe de tous les acteurs. L'explication en est que les individus intéressés aux prévisions de l'entreprise sont multiples, ceux qui s'impliquent dans le processus budgétaire le sont aussi.

Les opérationnels participent à l'élaboration du budget. Leur influence appuie la co-construction des objectifs et des plans, mais va à l'encontre d'une information pour la comptabilité financière ou pour le *reporting.*

La direction est impliquée de deux façons. Elle questionne et débat des décisions et des actions des responsables opérationnels, dans une approche tout-à-fait interactive. Selon Simons, 1990, le management utilise le contrôle de cette manière quand il s'agit de traiter des incertitudes qui apparaissent chaque fois que les sociétés cherchent à se doter d'un avantage concurrentiel. Cette attention de la hiérarchie a pour objet de motiver les acteurs à s'informer sur les incertitudes stratégiques pour mieux les anticiper. Ce peut être vrai pour les marchés des biens et des produits, mais nous pouvons aussi envisager que la concurrence pour l'obtention de la ressource financière oblige l'entreprise à se démarquer, à se doter d'un avantage particulier, susceptible de créer ces mêmes incertitudes. L'orientation interactive du budget liée à la communication externe résulterait d'une volonté de faire face à des incertitudes stratégiques dues à une ressource financière rare.

Quand elle n'est pas impliquée auprès des opérationnels, la direction s'intéresse surtout à établir un lien étroit entre le budget et la comptabilité financière. Cette attention de la direction est sans doute due à l'introduction des IFRS et à la volonté de les intégrer dans les systèmes de gestion.

L'interaction des managers avec la direction améliore la participation des opérationnels et la diversité des indicateurs.

Dans notre étude, les fonctionnels se préoccupent essentiellement de l'intégration des IFRS dans la comptabilité de gestion et du déploiement de l'information au-delà du strict pilotage de l'entité. Le budget dépasse son rôle de gestion et se voit lié à des exigences comptables et financières. Les IFRS ont ainsi donné un nouveau rôle aux fonctionnels. Les normes comptables internationales ont un impact sur le travail des contrôleurs de gestion en les mettant au cœur du processus de production de l'information (Berland et al., 2011).

Les acteurs sont très fortement impliqués dans le processus budgétaire, plus que ne le montrent les études précédentes. Cette forte participation s'explique par la multiplicité des intérêts auquel le budget répond et par l'introduction des IFRS dans le système prévisionnel.

2.3.3 L'intégration des IFRS :

L'utilisation des normes IFRS dans le budget est corrélée à son rôle dans la communication financière. Les nouvelles normes comptables renforcent le caractère très court terme et révisable du budget, ainsi que son orientation comptable et externe. L'introduction des IFRS ne rend pas le budget plus financier, mais les informations produites par l'entité sont moins centrées sur le pilotage local et plus sur les besoins du *reporting* à la direction générale.

Les informations budgétaires participent à la communication volontaire au marché, qui a pour but de promouvoir l'image de la société et de rassurer et convaincre les investisseurs. Les IFRS sont associées à ce processus. Introduites dans le système de gestion, elles n'engendrent pas un renouvellement des pratiques, nous affirment les enquêtés. La prise en compte des normes internationales dans le budget crée un simple glissement des pratiques vers la publication externe. D'ailleurs, la mise en place d'IAS14 puis d'IFRS 8 n'a pas modifié le découpage en centres de responsabilité, pourtant notre thèse montre que le besoin de communication sur les secteurs opérationnels oblige à des réconciliations avec les informations du budget, voire même à un suivi budgétaire spécifique. Ces résultats rejoignent ceux de Berland et al., 2011, p.17, qui constatent que seule une petite proportion d'entreprises « *affirment que les informations du reporting interne sont les mêmes que celles diffusées en externe* » essentiellement parce que l'information en interne est plus détaillée. De même, le découpage est inchangé, sans doute par ce que « *la grille d'analyse interne est beaucoup plus fine que la synthèse requise par les normes* » (ibid, p.16). Les informations produites pour renseigner IFRS 8 se déduisent du système de gestion mais ne viennent pas le renouveler. L'utilisation des normes ne rend pas plus efficients les outils de gestion et n'améliore pas le circuit informationnel interne. Elle produit une information pour les actionnaires, qui s'ajoute aux données de gestion.

Les dirigeants emploient les IFRS dans la comptabilité budgétaire essentiellement pour promouvoir leur gestion vis-à-vis de leurs partenaires externes. Le budget développe une image de l'entreprise qui n'est pas forcément représentative de la structure formelle. Les IFRS donnent l'apparence d'un langage interne identique aux discours publiés. Dans une entreprise de notre échantillon, une usine de production, base de la prise de décision, a été artificiellement découpée entre deux segments sectoriels pour la communication externe et

a donné lieu à des calculs d'écarts pour soutenir l'information publiée. L'enquête confirmatoire fait état de plusieurs entreprises qui réalisent des suivis et des analyses d'écarts complémentaires pour répondre à la norme IFRS 8 sur l'information sectorielle. Les règles de la comptabilité internationale et les usages de communication prévisionnelle sur le marché financier apparaissent comme des normes institutionnelles auxquelles les entreprises vont adhérer dans une quête de légitimité. Cela peut donner lieu à un découplage d'avec les structures formelles.

2.3.4 La notion de découplage :

Les normes des entreprises les plus puissantes fonctionnent comme des règles institutionnalisées, que les autres organisations vont adopter pour acquérir une légitimité externe (Meyer et Rowan, 1977). Le changement structurel des organisations ne s'expliquent donc pas seulement par le souci d'améliorer la performance. « *En même temps, cette quête de légitimité contribue à l'efficience de l'organisation, notamment dans la mesure où elle conditionne l'accès aux ressources sans lesquelles la pérennité de l'organisation est menacée* » (Desreumaux, 2004). Meyer et Rowan, 1977, ont introduit la notion de découplage. Selon les auteurs, les organisations en quête de soutien externe incorporent dans leurs structures des éléments incompatibles avec leur activité. Pour maintenir des structures formelles acceptées et légitimées, les organisations vont les découpler des pratiques réelles et informelles.

Dans notre enquête nous avons vu émerger des distorsions dans les utilisations du budget en différents endroits de l'organisation. Nous avons constaté que :

- les objectifs peuvent être plus ambitieux dans les entités opérationnelles qu'à la direction du groupe ;
- en général, les *business units* suivent des plans d'action quand la direction ne s'intéresse qu'à l'atteinte des objectifs financiers ;
- les plans peuvent répondre à deux orientations de façon dissociée ;
- les entités opérationnelles peuvent produire des informations qui ne sont utiles qu'à la direction générale ; elles n'utilisent qu'une petite proportion des chiffres budgétaires pour le pilotage local ;

- les re-prévisions et l'information sectorielle peuvent donner lieu à des calculs d'écarts en complément du suivi budgétaire et apparaissent alors comme des formes concurrentes au budget ;
- les répondants du siège et des filiales ne décrivent pas le même processus budgétaire.

Toutes ces distorsions ne se produisent pas en même temps et toutes ces distorsions ne sont pas forcément des phénomènes de découplage. Elles nous décrivent un budget souple et adaptable à son contexte. Mais elles suggèrent aussi que la cohérence et la coordination que promet tout système de gestion ne sont pas vérifiées.

Ces distorsions alourdissent les structures internes de pratiques qui concourent à construire une image de l'organisation plus qu'à améliorer la performance. Le budget et les IFRS donnent une apparence de transparence de l'entreprise : ce qui est communiqué est censé représenter la gestion interne de l'organisation.

De la même façon l'utilisation des IFRS dans le dispositif de gestion, aux dires des répondants, n'est pas un renouvellement des outils ou pratiques. Elle complexifie les systèmes internes et produit des informations qui ne servent pas au suivi des activités. Les IFRS constituent la structure formelle qui prévaut pour la communication au marché. Les organisations cherchent à véhiculer un message sur la transparence de leur information à travers l'utilisation des normes comptables dans leur outil de gestion.

CONCLUSION DU CHAPITRE 7:

Dans ce chapitre, au moyen de deux analyses en composantes principales, nous avons décrit les déterminants d'un budget utilisé dans la communication externe de l'organisation.

La communication via le budget ne rend pas le budget plus orienté vers les données financières, contrairement à ce que nous pensions : la pression des marchés et de la législation pousse plutôt vers l'incorporation des IFRS, et vers d'autres sources d'information, de développement durable, stratégique, d'information sectorielle qui poussent les organisations à s'intéresser à ces différents éléments. Pourtant les entités opérationnelles perçoivent qu'une partie croissante de l'information produite ne sert pas au pilotage de l'entité. Le budget semble autant lié à des phénomènes de *reporting* qu'à des objectifs de gestion. En répondant à différents acteurs et à différents rôles, l'outil prévisionnel montre sa capacité d'adaptation et sa souplesse d'utilisation Mais il traduit de la même façon sa difficulté à jouer son rôle d'outil de gestion sous forme de coordination, de cohérence de l'organisation, de déclinaison de la stratégie. En résumé ,en répondant à rôle externe, il remplit moins bien sa fonction interne.

L'ensemble de nos résultats montrent par ailleurs un budget entre approche diagnostique et interactive, centré sur des données et influences externes et produisant une vision à très court terme. L'outil prévisionnel peut être étudié dans une approche contingente, qui laisse émerger certains facteurs d'influence. Un actionnariat externe ou une stratégie de récolte favorisent un contrôle diagnostique. A l'opposé une stratégie prospecteur donne au budget une orientation interactive.

CONCLUSION

L'idée de départ de cette thèse est l'utilisation du budget à des fins de communication externe, en complément de ses rôles de gestion. Nous avons montré que les pratiques du processus prévisionnel étaient modifiées par la nécessité de rendre compte de cette nouvelle fonction du budget.

Méthodologie et apports

Notre recherche a été menée en mobilisant le cadre d'analyse de Simons, 1987, 1995. Cette typologie a servi dans plusieurs recherches en sciences de gestion. Simons, 1987 et Sponem, 2004 l'ont utilisée pour aborder le budget et ses déterminants et Ponssard et Saulpic, 2008, ont repris dans une étude qui met en opposition le pilotage par la valeur, orienté vers l'actionnaire, et le pilotage stratégique, qui s'intéresse à la capacité de l'organisation de réagir à son environnement et de coordonner ses activités. Eu égard à notre problématique de recherche, le modèle de Simons semble tout-à-fait adapté.

Nous avons eu un accès au terrain en deux temps. Lors de notre première enquête nous avons interviewé dix-huit responsables financiers ou du contrôle de gestion dans des sociétés cotées ou non. Bien que plusieurs études aient déjà été menées sur les rôles de l'outil et les pratiques liées, les recherches antérieures n'ont pas décrit le fonctionnement du budget quand il sert la communication externe. C'est sur ce thème que nous avons récolté les discours des praticiens. La cotation boursière et les règles strictes de communication qu'elle impose laissent émerger des caractéristiques propres montrant leur influence sur le dispositif de gestion. Cette première enquête nous a éclairé sur le choix des déterminants à analyser, à savoir le lien entre les IFRS et le budget, la logique de gestion et la nature des indicateurs, l'implication des acteurs, la distance entre le siège et les *business units*, la place des ré-estimations et, aussi, le niveau de difficulté des objectifs. Notre deuxième enquête nous a fourni cinquante-trois questionnaires de contrôleurs, de financiers et de quelques opérationnels dans quarante sociétés du SBF 250. Elle a permis de dessiner plus clairement les pratiques en affichant les attributs du budget les plus forts, dont nous détaillons les traits saillants ci-après.

Premièrement nos résultats montrent que le rôle de communication externe oriente le budget vers une approche légèrement diagnostique. La déclinaison des objectifs décidés par la direction et plus ou moins imposée aux responsables, l'évaluation des performances liée à l'atteinte de ces mêmes objectifs et le suivi régulier des réalisations financières par

les dirigeants sont constitutifs d'un management par exception. Dans cette configuration, l'outil de gestion doit permettre de ne pas trop mobiliser l'attention de la direction, qui n'intervient que quand les écarts par rapport au souhaité sont jugés importants, c'est le principe du contrôle diagnostique.

Mais notre recherche ne décrit pas un idéal type. Le budget, que nous avons observé, présente aussi des caractéristiques d'un contrôle interactif. La direction est régulièrement impliquée dans le processus prévisionnel au côté des opérationnels. Son rôle consiste à s'engager dans les décisions et les activités des responsables des *business units*. Selon Simons, 1990, cette attention des dirigeants vise à mieux appréhender les incertitudes stratégiques liées à des politiques très compétitives. La communication prévisionnelle serait un avantage concurrentiel pour les sociétés soucieuses d'obtenir des financements, qui conduirait à une orientation interactive du budget. Celle-ci est renforcée par le caractère révisable des objectifs : le budget n'est pas intangible, il est attaché à la vision court terme des marchés financiers. Nous sommes donc en face d'un budget qui se situe entre les deux approches, diagnostique ou interactive, même s'il emprunte plus à la première.

Deuxièmement, le processus n'est pas aussi financier que nous l'avions envisagé. Le plan, qui renseigne sur les tendances à moyen terme, rend compte d'enjeux divers. Il est souvent établi dans une logique stratégique et opérationnelle et instruit sur les choix marketing et de produit mais aussi d'approvisionnement ou de production. Il détermine aussi les grands équilibres financiers en les couplant d'une manière plus ou moins étroite avec les choix d'activité. Au niveau du budget, les entreprises reconnaissent qu'en haut de la hiérarchie ce sont souvent les engagements financiers qui priment. Néanmoins, les indicateurs suivis dans le budget sont corrélés avec l'orientation donnée par les plans et sont, eux-aussi, de nature variée. Notre thèse fait ressortir une évolution des indicateurs du budget vers une information plus riche et plus volumineuse. Les données traditionnelles sont celles du compte de résultat associées à quelques indicateurs d'activité, et les investissements. Les budgets des sociétés de notre échantillon exploratoire font état, en plus, de données bilancielles, de BFR et de cash-flows prévisionnels, auxquels s'ajoutent quelques indicateurs de développement durable. Notre enquête quantitative rapporte que les informations produites sont de plusieurs natures et qu'une partie des données établies par une entité ne sert pas au pilotage mais a pour seul objectif de renseigner la hiérarchie.

Ainsi les informations établies peuvent être classées de deux manières : financières ou non financières d'une part, de pilotage ou de *reporting* d'autre part.

Troisièmement, l'introduction des IFRS en 2005 a, depuis, fortement intégré les systèmes de gestion. Westphal et Zajac, 1998, observent que l'adoption d'une nouvelle structure attendue par les investisseurs aura un effet positif même si celle-ci n'est que symbolique. Pour les auteurs cette mise en place de structures cérémonielles et le phénomène de découplage qui l'accompagne sont renforcés par l'utilisation d'un langage légitimé socialement. Les IFRS constituent typiquement ce langage. Elles interviennent dans le budget sous l'effet combiné d'une pression mimétique et coercitive. La législation impose aux sociétés cotées l'utilisation des IFRS dans la consolidation de leurs comptes et le marché financier pousse les organisations à établir leurs prévisions selon ce même langage. Cette incorporation des IFRS dans la comptabilité de gestion reste symbolique en ce sens qu'elle ne vient pas modifier le budget et ses pratiques mais va simplement ajouter un suivi et des agrégats spécifiques pour la communication externe.

Quatrièmement, l'implication des acteurs dans le processus prévisionnel apparaît comme importante dans notre enquête, par rapport aux recherches antérieures. Cette forte mobilisation des acteurs s'expliquent par l'importance des enjeux auxquels les grandes sociétés doivent faire face. Les incertitudes stratégiques liées aux turbulences des marchés des biens et des services mais aussi des marchés financiers focalisent l'attention des dirigeants. Cet aspect est renforcé par l'évolution de la législation sur la fréquence et la transparence de l'information publiée et sur la responsabilité du dirigeant dans la qualité du contrôle interne et ainsi de la fiabilité de la communication. Dans notre enquête il apparaît que les dirigeants sont mobilisés dans la prise de décision auprès des opérationnels, dans le suivi des objectifs financiers et dans les aspects stratégiques et financiers des plans. Les responsables d'entité sont, eux, impliqués à défendre leur budget dans une logique plus opérationnelle et plus *'bottom up'*. Il s'agit là pour beaucoup d'un jeu de pouvoir. En défendant leur budget et en s'impliquant dans sa construction, les opérationnels gagnent en information et en autonomie. Enfin les fonctionnels et notamment les contrôleurs de gestion sont focalisés sur la mise en œuvre des IFRS dans le dispositif de gestion et sur un rapprochement avec la comptabilité générale. Mais ce rôle les éloigne sans doute de leurs préoccupations habituelles, car ils ont ici surtout un rôle

d'homogénéisation de l'information et de *reporting* et semblent un peu à part du processus de construction du budget.

Ces différents éléments nous donnent un processus prévisionnel pas totalement homogène, car il répond à des partenaires divers et doit alors déployer des tactiques et des informations variées et présentant des formes de découplage. Quelques attributs du budget ont été adaptés pour permettre un alignement entre des attentes externes avec des enjeux de performance interne. Ce rapprochement se traduit notamment par une structure cérémonielle visant à préserver les pouvoirs en place. Ainsi les entités opérationnelles s'engagent dans des objectifs qui ne sont pas ceux qui seront consolidés, produisent des informations qui ne sont pas celles du pilotage de l'entité, permettent des re-prévisions pour justifier vis-à-vis de l'extérieur les objectifs budgétaires et utilisent un langage IFRS qui ne refond pas l'organisation interne. Ces exemples montrent une pratique visant à donner l'illusion que le processus budgétaire est transparent et adopte les standards imposés par l'extérieur. Cette orientation vers l'extérieur n'est cependant pas sans influence sur les performances. L'obligation de rentabiliser l'investissement des actionnaires et de leur rendre compte de cette profitabilité mobilisent les acteurs de l'organisation et pousse les dirigeants et les opérationnels à questionner les incertitudes stratégiques.

Enfin, ce budget des grandes sociétés cotées déploie des pratiques légèrement différentes quand il est sujet à l'influence de l'actionnariat familial ou des investisseurs externes, et/ou d'une stratégie de récolte ou prospecteur. Un actionnariat familial important limite le rôle de communication du budget, les IFRS sont peu utilisées et la communication porte sur des tendances très prudentes et éloignées des objectifs ambitieux déployés en interne. Un actionnariat dilué favorise au contraire un budget strict et engageant, lié aux IFRS mais assez déconnecté des préoccupations des opérationnels : ce budget est plus tourné vers la production d'information que vers la gestion des activités.

Une stratégie de récolte renforce le contrôle diagnostique et crée un budget ambitieux où les enjeux financiers sont importants. *A contrario* la stratégie prospecteur s'inscrit plutôt dans un budget interactif, mais surtout dans une double logique de résultat à court terme pour les marchés financiers et d'une vision à plus long terme pour l'activité opérationnelle, rejoignant en cela le modèle du contrôle de gestion partenaire développé

par Lambert, 2005. Nous constatons alors un clivage entre une orientation financière et stricte au niveau de la direction générale, liée à des standards externes, et un enjeu marketing qui mobilise les entités opérationnelles sur leur gestion propre. Le budget est tiraillé entre les demandes des actionnaires et celles des clients ; l'importance de la gestion locale cumulée aux jeux politiques des acteurs donnent à ce budget une forme plus composite.

Apport managérial

Le principal apport de cette thèse est qu'elle amène à questionner le rôle du budget et, à travers lui, celui du contrôle de gestion. Est-ce qu'un budget peut à lui seul répondre aux attentes des différentes parties prenantes de l'organisation et, ce faisant, peut-il être encore un outil de gestion ?

Bouquin et Fiol en 2007, p.11, nous mettaient en garde ; au sujet de la discipline de contrôle de gestion, ils écrivaient « *appréhendée comme la courroie de transmission de la stratégie, elle s'est dévalorisée en accentuant son rôle de reporting. Face à une focalisation excessive de l'attention des Directions Générales sur le positionnement de leur entreprise dans leur environnement, sur leur marché, elle a souffert du moindre intérêt porté au management interne.* » Un vide se créerait au centre des organisations à cause d'un contrôle de gestion qui peine à trouver sa place, ou plutôt à remplir son rôle.

Certaines mesures de notre thèse alertent sur la faible qualité du pilotage effectué au moyen du budget quand il sert la communication financière. Par exemple, les objectifs sont plus facilement atteints, mêmes s'ils sont plus ambitieux au niveau des entités opérationnelles. La finalité du budget est moins tournée vers la motivation et le dépassement des individus que vers la réalisation de l'annonce faite au marché. La profitabilité ou la croissance semblent moins liées aux opportunités du marché des biens et des services ou aux compétences internes qu'aux attentes des investisseurs. De plus les objectifs sont jugés nettement plus révisables. Là aussi c'est l'approche par le marché qui prime, le budget est actualisé, jugé sur sa capacité à donner une information en temps réel. Dans un rôle de gestion interne il resterait un engagement ferme, même quand quelques conditions du contexte changent, et permettrait alors de mobiliser les individus sur les enjeux de la stratégie. Enfin la production de données pour informer la hiérarchie et à

travers elle les partenaires externes vient alourdir les processus en lui rajoutant des indicateurs et des suivis.

Un autre constat ressort de notre thèse, les IFRS ont largement intégré les systèmes de gestion. Dans notre enquête exploratoire en 2007, les interviewés affirmaient déjà vouloir étendre à toute l'organisation, l'utilisation de ce nouveau langage et cette tendance s'est vérifiée. De même que nous questionnons le rôle du budget, nous pouvons nous interroger sur l'utilité d'intégrer le nouveau référentiel dans le dispositif de gestion. En effet les travaux qui étudient le rapprochement entre le langage comptable et son application en gestion présentent des résultats mitigés. Les praticiens y voient la possibilité de travailler sur des données homogènes et une meilleure transparence de l'information financière (Beau et Pigé, 2007). Notre thèse confirme ce rapprochement et indique que le budget alimente la comptabilité financière. Mais il apparaît aussi que l'usage des IFRS relève plutôt d'une pratique symbolique et nous rejoignons en cela les conclusions de Zelinschi et al., 2011. L'utilisation des normes en gestion ne serait réalisée que pour conférer à l'organisation une apparente légitimité vis-à-vis des investisseurs externes ou comme le suggèrent les auteurs, elle serait un compromis pour garder une cohérence entre différentes logiques institutionnelles, qui contraignent l'organisation. Mais finalement peu importe la raison, ce qui est intéressant c'est de se poser la question : pourquoi les sociétés cotées se précipitent à incorporer dans leur système de gestion des IFRS qui complexifient leur structure sans pour autant améliorer la recherche d'efficience ? Pourquoi répondre à une logique institutionnelle devrait-il se faire au détriment d'une logique de gestion ?

La littérature sur la théorie néo-institutionnelle nous dit qu'il y a découplage des pratiques quand il y a conflit entre un environnement technique et un environnement institutionnel, ou, dit autrement, quand il y a conflit entre la recherche d'efficience et la conformité aux règles cérémonielles (Meyer et Rowan, 1977). Ce découplage est souvent lié à des tensions politiques au sein de l'organisation ou avec des partenaires externes (Westphal et Zajac, 2001, Fiss et Zajac, 2004, Zelinschi et al., 2011). Les normes IFRS et la communication financière font partie des obligations réglementaires des sociétés cotées et peuvent apparaître comme une contrainte mal adaptée. Pour Pesqueux, 2008, les IFRS correspondent à un modèle " anglo-américain " qui impose « des leçons et des règles strictes » qui ne tiennent pas compte des spécificités des pays qui les adoptent. Les investisseurs et les analystes financiers exercent eux aussi une pression qui pousse les

sociétés cotées à donner une information " de gestion " pour promouvoir la transparence du management. Les entreprises, par contrainte ou par mimétisme, ont aligné leur comptabilité mais aussi leurs systèmes de gestion sur les attentes de la communauté financière. Mais il n'y a pas de déterminisme. L'adoption des IFRS et de toute autre contrainte externe ne signifie pas mettre en place des structures symboliques. Mobiliser le contrôleur de gestion à l'établissement des normes et le rapprocher des fonctions comptables n'est pas forcément une bonne utilisation de sa compétence. Cela peut le distraire de sa vraie fonction qui tourne autour de la convergence des buts et la cohérence de l'organisation pour plus d'efficience.

Une société à qui nous avions envoyé notre questionnaire a voulu nous contacter pour nous faire part de ses réflexions au sujet du lien budget-communication financière. Après quelques temps d'un couplage imparfait, les décisionnaires ont préféré recentrer le budget sur sa fonction première, la gestion de l'entreprise. La communication d'information prévisionnelle a été écartée du processus. Cette société a bien incorporé les IFRS dans son système de gestion et y voit un renouvellement des pratiques et une réflexion rénovée sur le suivi des performances. Il ne s'agit là que d'un exemple, mais la question reste cependant posée du rôle du contrôle de gestion dans l'organisation.

Les limites

Au niveau méthodologique, notre recherche souffre d'une part de la taille de l'échantillon de l'enquête confirmatoire. Ce nombre limité de répondants est dû à plusieurs choix que nous avons faits. Premièrement nous avons voulu questionner des opérationnels pour avoir leur apport mais notre questionnaire reste assez technique et en partie loin de leurs préoccupations, nous n'avons donc pas pu obtenir beaucoup de personnes sur ce créneau. Il nous était cependant difficile de modifier le questionnaire en fonction des répondants car nous aurions eu alors des difficultés de traitement statistiques. Par ailleurs nous avons choisi de ne questionner que les sociétés cotées au SBF 250, car ce sont les sociétés les plus importantes et généralement les plus impliquées dans la communication externe mais nous aurions pu envisager une cible un peu plus large. Cette limite soulève des interrogations sur la généralisation des résultats, quoique notre échantillon soit représentatif de la cible étudiée, puisque nous avons questionné 40 sociétés du SBF 250 dans notre enquête confirmatoire et 10 dans notre enquête exploratoire.

Une autre limite est inhérente à notre objet d'étude et à la façon dont nous l'avons abordé. Le processus budgétaire développe des pratiques variées et celles-ci ont été appréhendées au travers d'une liste de déterminants. Devant le nombre de variables à analyser nous avons été poussés à limiter les critères à faire ressortir dans notre enquête. Une liste d'indicateurs ou de critères abordés dans le plan, le budget du siège ou celui des filiales et dans la publication financière nous auraient donné un éclairage plus fin des liens et des différences entre les différents dispositifs de gestion et la communication.

Bien sur ces deux limites peuvent être l'objet d'approfondissement de notre travail par la suite.

Les nouvelles pistes de recherche

En étudiant les apports de cette thèse et les limites que nous avons rencontrées nous pouvons envisager de nouvelles pistes de recherche. Tout d'abord un approfondissement de ces travaux avec une méthodologie différente constituerait un prolongement naturel de cette recherche.

Nous pouvons ainsi envisager de repartir des résultats de notre thèse et réaliser des études de cas sur un nombre limité d'entreprises. Cette étude plus en profondeur nous permettrait de réaliser des entretiens sur les mêmes thématiques auprès de différents praticiens, des contrôleurs de gestion et des financiers mais aussi des responsables opérationnels au sein de plusieurs entités de la société. L'objet est de distinguer les tâches et attributs du processus prévisionnel qui servent au suivi des activités et/ou au *reporting* et d'éclairer les différences entre un budget consolidé et un budget d'entité opérationnelle.

Une autre piste dans la lignée de cette recherche serait de focaliser notre attention sur les changements apportés par les IFRS dans le processus budgétaire et notamment de tester en quoi une prévision plus tournée vers des données de marché, plus souvent actualisée peut renforcer la gestion de l'organisation.

Bibliographie

ABERNETHY A. & BROWNELL P., “The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study”, *Accounting, Organizations and Society*, 1999, vol. 24, n°3, p.189-204

ABERNETHY A. & CHUA W.F., “A field study of control system "redesign": the impact of institutional processes on strategic choice”, *Contemporary Accounting Research*, 1996, vol.13, n° 2, p. 569-606

ALCOUFFE S., BERLAND N. & LEVANT Y., “Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative” *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2003, numéro spécial, p. 7-26

ALIOUI S. & BANOUN A., “Normalisation comptable et structure organisationnelle ; impact de la norme IAS14 relative à l’information sectorielle”, *colloque Métamorphose des organisations, Nancy, 2006*

ALLARD B., “Analystes et émetteurs: un dialogue à poursuivre”, *Analyse Financière*, 2007, n°22, p. 15-17

ANGOT J. & MILANO P., “Comment lier concepts et données ?”, *in* THIETART, R-A. et coll., *Méthodes de recherche en management*, Paris, Ed. Dunod, 2007, p. 173-191

ANTHONY R.N., “Cost concepts for control”, *The Accounting Review*, 1957, April, p. 229-234

ANTHONY R.N., “The trouble with profit maximisation”, *Harvard Business Review*, 1960, november, p. 126-134

ANTHONY R.N. & GOVINDARAJAN V., *Management Control System*, Mc Graw-Hill International Edition, 2007, 12th edition

ARGYRIS C., *The impact of budgets on people*, New York, Controllership Foundation, 1952

ARGYRIS C., “Human Problems with budgets”, *Harvard Business Review*, 1953, janu-february, vol. 31, issue 1, p. 97-110

ARMSTRONG P., “Changing management control strategies: the role of competition between accountancy and other organisational professions”, *Accounting, Organizations and Society*, 1985, vol. 10, n° 2, p. 129-148

BACHARACH S.B. & MUNDELL B., “Logics of transaction and regime change in the capital markets: from social to financial accountability”, *Research in the Sociology of Organizations*, 2000, vol.17, p. 267-339

BALADI A., “De la valeur actionnariale: mythes et réalités”, *Echanges*, 1998, n° 150, p. 26-30

BARETT M.E. & FRASER L.B., "Conflicting Roles in Budgeting for Operations", *Harvard Business Review*, 1977, July-August, p. 136-147

BARNES P., DAVIDSON I. & WRIGHT M., "The changing nature of corporate control and ownership structure", *Journal of Business Finance and Accounting*, 1996, vol. 23, n° 5-6, p.651-671

BATSCH L. (1998), *Finance et stratégie*, Paris, Ed. Economica, 390 p.

BAUMARD P. & IBERT J., "Quelles approches avec quelles données", *in* THIETART, R-A. et coll., *Méthodes de recherche en management*, Paris, Dunod, 2007, p. 84-106.

BEAU C. & PIGE B., "La normalisation de l'information comptable dans le processus de gouvernance", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2007, supplément décembre, p. 57-76

BERLAND N., "A quoi sert le contrôle budgétaire ? ", *Finance, Contrôle, Stratégie*, 1999a, vol. 2, n° 3, p. 5-23

BERLAND N., *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université de Paris Dauphine, 1999b

BERLAND N. & CHIAPELLO E., "The Role of Social Reformers in the Adoption of New Management Practices: the Case of Budgetary Control in France 1930-1959", *working paper*, 2004, 28 p.

BERLAND N., "A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage", *in* Ed. Mortagne P., *Les enjeux du développement durable*, Ed. L'Harmattan, Espace Mendès France, 2007, p. 41-64

BESCOS L., CAUVIN E., LANGEVIN P. & MENDOZA C., "Critiques du budget : une approche contingente", *Contrôle, Comptabilité, Audit*, 2004, tome 10, vol. 1, p. 165-185

BIHOREAU K., *La communication financière des sociétés cotées*, Mémoire de DESS, Paris Cujas, BU droit, 2000, 88 p.

BIONDI Y., "La valorisation des actifs dans le cadre conceptuel de la future normalisation comptable internationale, particulièrement au regard des normes 36 et 38", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2004, vol. 10, n° 2, p. 55-72

BISBE J. & OTLEY D., "The effects of the interactive use of management control systems on production innovation", *Accounting, Organizations and Society*, 2004, vol. 29, p. 709-737

BOUQUIN H., "Robert Newton Anthony : la référence", in BOUQUIN H., *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Ed. EMS, 2005, p. 109-143

BOUQUIN H., *Le contrôle de gestion*, Gestion, Paris, PUF, 2010, 9ème édition mise à jour, 595 p.

BOUQUIN H. et FIOL M., "Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver ", *28éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitier, 2007*, 20 p.

BOURGEOIS L.J., "Strategic management and determinism", *Academy of Management Review*, 1984, vol. 9, n° 4, p. 586-596

BRIERS M. & HIRST M., "The role of budgetary information in performance evaluation", *Accounting, Organizations and Society*, 1990, vol. 15, n° 4, p. 373-398

BRUNS W.J. & WATERHOUSE J.H., "Budgetary control and organizational structure", *Journal of Accounting Research*, 1975, vol. 33, n° supplement, p. 101-129

BUNCE P., FRASER R. & WOODCOCK L., "Advanced budgeting: a journey to advanced management systems" *Management Accounting Research*, 1995, vol. 6, p. 253-265

BURCHELL S., CLUBB C., HOPWOOD A. & HUGUES A., "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society*, 1980, vol. 5, p. 5-25

BURLAUD A. & COLASSE B., "Réponses aux commentaires sur normalisation comptable internationale : le retour du politique? ", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2011, tome 17, vol.3, p. 115-128

CAPLAN E.H., "Behavioral assumptions of management accounting", *The Accounting Review*, 1966, July, p. 496-507

CAPPELETTI L., "La normalisation du contrôle interne, esquisse des conséquences organisationnelles de la Loi de Sécurité Financière", *25éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans, 2004*, 22 p.

CAPRON M., "Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier", *Management et sciences sociales*, 2006, n° 68, mai, p. 115-129

CASTA J-F., "Incertitude et comptabilité", *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2001, p. 809-817

CASTA J-F., "La comptabilité en 'Juste Valeur' permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise ?", *Revue d'Economie Financière*, 2003, n° 73, p. 17-31

CAVELIUS F., "Confrontation systèmes de reporting & communication financière dans les entreprises cotées grâce à une mesure de leur qualité", *30éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg, 2009*, 26 p.

CHARREIRE S. & HUAULT I., "Cohérence épistémologique et recherche en management stratégique", *10éme Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Québec, 2001*, 26 p.

CHARREAUX G., *Le gouvernement des Entreprises: Corporate Governance, théories et faits*, Ed. Economica, 1997, 540 p.

CHARREAUX G., "La théorie positive de l'agence : lecture et relectures", Chapitre 2, in Ed. G. Koenig, *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, Ed. Economica, Paris, 1999, p. 61-141.

CHARREAUX G., "Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance", *Revue du Financier*, 2000, 4ème trimestre, p. 6-17

CHAU G.K. & GRAY S.J., "Ownership structure and corporate voluntary disclosure in Hong Kong and Singapore", *The International Journal of Accounting*, 2002, vol. 37, n° 2, p. 247-265

CHENHALL R.H., "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, 2003, vol. 28, p. 127-168

CHIAPELLO E., "Transformation des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise", in Capron M., *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, Paris, Ed. La Découverte, 2007, p. 121-150

CHILD J. & MANSFIELD R., "Technology, size and organization structure", *Sociology*, 1972, vol. 6, p. 369-380

CHILD J., "Organizational structure, environment and performance: the role of strategic choice", *Sociology*, 1972, vol. 6, p. 1-22

CHTIOUI T., *Vers un modèle de mesure de la communication dans le cadre du processus de contrôle de gestion*, Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université de Paris Dauphine, 2007, 377 p.

COLASSE B., "IFRS, un défi et une opportunité pour l'enseignement de la comptabilité", *Revue Française de Comptabilité*, 2006, n° 385, p. 37-40

CORMIER D., LAPOINTE-ANTUNES P. & MAGNAN M., "Le référentiel IFRS : nous dirigeons-nous vers une comptabilité au-delà du réel?", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2007, numéro thématique, p. 43-56

COVALESKI M. A. & DIRSMITH M. W., "The budgetary process of power and politics", *Accounting, Organizations and Society*, 1986, vol. 11, n° 3, p. 193-214

COVALESKI M. A. & DIRSMITH M. W., "The use of budgetary symbols in the political arena: an historically informed field study", *Accounting, Organizations and Society*, 1988a, vol. 13, n° 1, p. 1-24

COVALESKI M. A. & DIRSMITH M. W., "An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category", *Administrative Science Quarterly*, 1988b, vol. 33, Winter, p. 562-587

COVALESKI M. A., DIRSMITH M. W. & SAMUEL S., "Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories", *Journal of Management Accounting Research*, 1996, vol. 8, p. 1-35

COVALESKI M. A, EVANS J.H., LUFT J.L. & SHIELDS M.D.,, "Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration", *Journal of Management Accounting Research*, 2003, vol. 15, p. 3-49

CROZIER M. & FRIEDBERG E. (2007), *L'acteur et le système*, Essais, Ed. du Seuil, 504 p.

DAMBRIN C., LAMBERT C. & SPONEM S., "Contrôle et changement : une perspective néo-institutionnelle", *26éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille, 2005*, 27 p.

DAMBRIN C. & LÖNING H., "R.Simons, un piagétien qui s'ignore ? Systèmes de contrôle interactif et processus de formation de l'intelligence et d'accès à la connaissance", *29éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Paris, 2008*, 31 p.

DAUMAS J., "la gouvernance des entreprises à la française : le modèle et l'histoire", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2005, numéro thématique, Juillet, p. 165-178

DEJEAN F., *Contribution à l'étude de l'investissement socialement responsable – les stratégies de légitimation des sociétés de gestion*, Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université de Paris Dauphine, 2004, 296 p.

DENIS J-P., "Retour sur les principes d'articulation entre contrôle et stratégie : une perspective ago-antaégoniste", *11ème Congrès de l'Association Internationale de Management Stratégique, Paris, 2002*, 31 p.

DENIS J-P., "Michael Goold, Andrew Campbell et le Ashridge Strategic Management Center: quelle stratégie de contrôle pour la direction générale?" in Bouquin H., *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Ed. EMS, 2005, p. 187-216

DENIS J-P, "Spéculations autour de la finance sur la stratégie", *Revue Française de Gestion*, 2008, vol. 3, n° 183, p. 73-94

DENT J.F., "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research", *Accounting Organizations and Society*, 1990, vol. 15, n° 1-2, p. 3-25

DESREUMAUX A., *Théorie des organisations*, Les Essentiels de la Gestion, Ed. Management et Société, 1998, 222 p.

DESREUMAUX A. (2004), "Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations", *in* Huault I., Paris, *Institutions et Gestion*, Vuibert, p. 29-49

DFCG-BearingPoint-Oracle, "Enjeux des directions financières à l'horizon 2005", *enquête de 2003*

DFCG-PWC, "Rôle du dirigeant gestion/finances face aux nouvelles attentes d'information et de transparence", *Congrès national de la DFCG, Paris, 2001*

DI MAGGIO P.J. & POWELL W.W., "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, 1983, vol. 48, p. 147-160

Directive Tansparence : directive 2004/109/CE du Parlement Européen et du Conseil du 15 décembre 2004, *Journal de l'Union Européenne* modifiant la Directive 2001/34/CE

DISLE C. & NOËL C., "La révolution des normes I.F.R.S.: convergence de la comptabilité vers la finance?", *La revue des Sciences de gestion*, 2007, n° 224-225, p. 17-28

DONALDSON L., "The Normal Science of Structural Contingency Theory" *in* S.R. Clegg, C. Hardy and W.R. Nord (Eds), *Handbook of organizational theory*, 1996, p. 57-76

DRUCKER-GODARD C., EHLINGER S. & GRENIER C. (2007), "Validité et fiabilité de la recherche", in Thiétart, R-A. et coll., *Méthodes de recherche en management*, Paris, Ed. Dunod, 2007, p.257-287

EKHOLM B-G. & WALLIN J., "Is the annual budget really dead?" *The European Accounting Review*, 2000, vol. 9, issue 4, p. 519-539

ENG L.L. & MAK Y.T., "Corporate governance and voluntary disclosure", *Journal of Accounting and Public Policy*, 2003, vol. 22, p. 325-345

ESCOFFIER B., "Budgets et contrôle", *Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Ed. Economica, 2000, p. 85-92

EVRARD Y., PRAS B. & ROUX E., *Market, fondements et méthodes des recherches en marketing*, Paris, Ed. Dunod, 2009, 703 p.

FAMA E.F. & JENSEN M.C., "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, 1983, vol. 26, june, p. 301-325

FILLEAU M-G. & MARQUES-RIPOULL C., *Les théories de l'organisation et de l'entreprise*, Ed. Ellipses, 1999

FISS P.C. & ZAJAC E.J., "The diffusion of ideas over contested terrain: the (non)adoption of a shareholder value orientation among German firms", *Administrative Science Quarterly*, 2004, vol. 49, p. 501-534

FLIGSTEIN N., "The spread of the multidivisional form among large firms, 1919-1979", *Advances in Strategic Management*, 1985, vol. 17, p. 55-78

FORTIN J., MANDRON A. & VEZINA M., *Pratiques de contrôle budgétaire*, Montréal, Ed. Guérin, 1999, 277 p.

GERMAIN C., "La conception des systèmes de contrôle de gestion : les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance", *26^{éme} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille, 2005*, 14 p.

GIGNON-MARCONNET I., *Quels rôles pour la gestion budgétaire ?,* Mémoire de DEA, Université de Paris-Dauphine, 2000, 265 p.

GIGNON-MARCONNET I., "Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions des professionnels avec la littérature", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2003, vol. 9, n° 1, p. 53-78

GILLING D.M., "Accounting and social change", *The International Journal of Accounting,* 1976, vol.11, n° 2, p. 59-71

GOMEZ P-Y., "Jalons pour une histoire des théories du gouvernement des entreprises", *Finance, Contrôle, Stratégie*, 2003, vol. 6, n° 4, p. 183-208

GOOLD A. & CAMPBELL A., "Managing diversity: strategy and control in diversified british companies », *Long Range Planning*, 1987a, vol. 20, n° 5, p. 42-52

GOOLD A. & CAMPBELL A., "Many best ways to make strategy", *Harvard Business Review*, 1987b, vol. 65, n° 6, Nov. Dec., p. 70-76

GOOLD A. & CAMPBELL A., *Strategies and styles: the role of the center in managing diversified corporations*, Oxford Basic Blackwell, 1987c, 310 p.

GOVINDARAJAN V. & GUPTA A.K., "Linking control systems to business unit strategy: impact on performance", *Accounting, Organizations and Society,* 1985, vol. 10, n° 1, p. 51-66

GOVINDARAJAN V. & SHANK J., "Strategic cost management: tailoring controls to strategies", *Journal of Cost Management*, 1992, Fall, p. 145-148

GRAY B., "The enactment of management control system: a critique of Simons" *Accounting, Organizations and Society*, 1990, vol. 15, 1-2, p. 145-148

GRAWITZ M., *Méthodes des sciences sociales*, 11éme Ed. Dalloz, 2001, 920 p.

GUIMARD A., "Communication financière", *Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit,* Ed. Economica, 2000, p. 342-354

HARTMANN F.G.H., "The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory", *Accounting, Organizations and Society*, 2000, vol. 25, p. 451-482

HATCH M-J., *Théorie des organisations, de l'intérêt de perspectives multiples*, Ed. De Boeck, 2000, 418 p.

HAYES D.C., "Accounting for accounting : a story about managerial accounting", *Accounting, Organizations and Society,* 1983, vol. 8, n° 2-3, p. 241-249

HEALY P.M. HUTTON, A.P. & PAPELU, K.G., "Stock Performance and Intermediation Changes Surrounding Sustained Increases in Disclosure", *Contemporary Accounting Research*, 1999, vol. 16, n° 3, p. 485-520

HEALY P.M & PAPELU, K.G., “Information asymmetry, corporate disclosure and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature”, *Journal of Accounting and Economics*, 2001, vol.3, p. 405-440

HOARAU C. & TELLER R., "IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ?", *Comptabilité contrôle audit*, 2007, numéro thématique, p. 3-20.

HOFSTEDE G., *The game of budget control*, The Netherlands, Royal van Gorcum Ltd., 1967, Trad. Franç. *Contrôle budgétaire, les règles du jeu*, Paris, Ed. Hommes et Techniques, 1977, 235 p.

HOPPER T. & ARMSTRONG P., “Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates”, *Accounting, Organizations and Society*, 1991, vol. 16, n° 5/6, p. 405-438

HOPWOOD A.G., “An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation”, *Journal of Accounting Research*, 1972, vol. 10, p. 156-193

HOPWOOD A.G., “The path ahead”, *Accounting, Organizations and Society*, 1976, vol. 1, n°1, p. 1-4

HOPWOOD A.G., “On trying to study accounting in the contexts in which it operates”, *Accounting, Organizations and Society*, 1983, vol.8, p. 287-305

HOPWOOD A.G., “The archaeology of accounting systems”, *Accounting, Organizations and Society*, 1987, vol. 12, n° 3, p. 207-234

IFOP, “Les directeurs financiers et la procédure budgétaire - Faut-il tuer le budget ? ”, *Paris, DFCG – KPMG, 1994*

JENSEN M.C. “Value maximisation, stakeholder theory, and the corporate objective function”, *European Financial Management*, 2001, vol. 7, n° 3, p. 297-317

JENSEN M.C. & MECKLING W.H., “Theory of the firm, managerial behavior, agency costs and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, 1976, vol. 3, p. 305-360

KALD M., NILSON F. & BIRGER R., “On strategy and management control: the importance of classifying the strategy of the business”, *British Journal of Management*, 2000, vol. 11, p. 197-212

KANG D.L. & SORENSEN A.B., “Ownership organization and firm performance”, *Annual Review of Sociology*, 1999, vol. 25, n° 1, p. 121-144

KEASY K. & WRIGHT M., “Issues in corporate accountability and governance”, *Accounting and Business Research*, 1993, vol. 23, p. 291-303

KHANDWALLA P.N., “The effects of different types of competition on the use of management controls”, *Journal of Accounting Research*, 1972, vol. 10, n° 2, p. 275-285

KNIGHTS D. & COLLINSON D., "Disciplining the shopfloor: a comparison of the disciplinary effects of managerial psychology and financial accounting", *Accounting, Organizations and Society,* 1987, vol. 12, n° 5, p. 457-477

KUSZLA C. "Robert L. Simons : pour une théorie générale du contrôle de organisations complexes? ", in BOUQUIN H., *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Ed. EMS, 2005, p. 217-234

LABEGORRE F. & BOUBAKER S., "La transparence de l'information financière, mythe ou réalité ?", *La Revue du Financier*, 2004, n° 148, p. 41-59

LABELLE R. et SCHATT A., "Structure de propriété et communication financière des entreprises françaises", Louvain, *24ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain, 2003,* 23 p.

LAKHAL F.,, "Voluntary earnings disclosures and corporate governance: evidence from France ", *25éme Congrés de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans, 2004*, 20 p.

LAMBERT C., *La fonction contrôle de gestion : contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Université Paris Dauphine, 2005, 611 p.

LAMBERT C. & SPONEM S., " La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie", *Comptabilité, Contrôle, Audit,* 2009, tome 15, vol. 2, décembre, p. 113-144

LANG M.H. & LUNDHOLM R.J., "Corporate Disclosure policy and analyst behavior", *The Accounting Review*, 1996, vol. 71, n° 4, p. 467-492

LANGFIELD-SMITH K., "Management control systems and strategy: a critical rewiew ", *Accounting, Organizations and Society,* 1997, vol. 22, p. 207-232

LAWRENCE P.R. & LORSCH J.W., *Organization and environment: managing differentiation and integration*, Boston, Massachusetts, Harvard University Press, 1967, Trad. Franç. *Adapter les structures de l'organisation*, Paris, Les éditions d'Organisation, 1969, 237 p.

LEGER J-Y., *La communication financière*, Paris, Ed. Dunod, 2003, 328 p.

Loi sur la Sécurité Financière, loi n° 2003-706 du 1er août 2003, NOR ECOX0200186L

LÖNING H., "Geert Hofstede", in Bouquin H., *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Ed. EMS, 2005, p. 347-366

LOPATER C. & FROTIEE P., "Avec les normes IFRS, la communication financière sera dans les comptes", *Echanges*, 2003, n° 202, août/septembre, p. 98-99

LOWE E.A. & SHAW R.W., "An analysis of managerial biaising: evidence from a company's budgeting process", *The Journal of Management Studies*, 1968, vol. 5, n° 3, p. 304-315

LYNE S.R., "Pressure and participation", *Accounting Business Review*, 1988, vol. 18, n° 71, p. 195-212

MAATI J., *Le gouvernement d'entreprise,* Ed. De Boeck Université, chap. introductif, 1999, p. 11-17

MARTINEZ I. & SABOLY M. "Les "alertes aux résultats": la transparence comme alibi?", *cahier de recherche* 2003-153, IAE Toulouse, 2003, 20 p.

MEEK G.K., ROBERTS C.B. & GRAY S., "Factors influencing voluntary annual report disclosures by US, UK and Continental European multinational corporations" *Journal of International Business Studies*, 1995, vol. 26, n° 3, p. 555-572

MERCHANT K.A., "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance", *The Accounting Review,* 1981, vol. 56 n° 4, p. 813-829

MERCHANT K.A., "Organizational controls and discretionary program decision making: a field study", *Accounting, Organizations and Society*, 1985a, vol. 10, n° 1, p. 67-85

MERCHANT K.A., *Control in business organization,* Boston, Pitman, 1985b, 161 p.

MERCHANT K.A., *Modern Management Control Systems*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 1998, 855 p.

MEYER J.W. & ROWAN B., "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, 1977, vol. 83, p. 340-363

MILANI K., "The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study", *The Accounting Review*, 1975, April, p. 274-284

MILES M.B. & HUBERMAN A.M., *Qualitative data analysis, an expanded sourcebook*, second edition, Sage Publications Inc., 1994, traduction française *Analyse des données qualitatives*, Ed.de Boeck, 2003, 2ème edition, 626 p.

MILES R. & SNOW C.C., *Organizational strategy, structure and process*, New York, Mc Graw Hill, 1978, 304 p.

MILLER P. & O'LEARY T., "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting, Organizations and Society,* 1987, vol. 12 n° 3, p. 235-265

MINTZBERG H., *The rise and fall of strategic planning*, traduction française *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Paris, Ed. Dunod, 1994, 456 p.

MORIN F. & RIGAMONTI E., "Evolution et structure de l'actionnariat en France", *Revue Française de Gestion,* 2002, n° 141, p. 155-181

MYERS S.C. & MAJLUF N.S., "Corporate financial and investment decisions when firms have information that investors do not have", *Journal of Financial Economics*, 1984, vol. 13, p. 187-222

NARO G., "La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 1998, Tome 4, vol. 2, p. 45-69.

NICHOLS N.B. & STREET D.L., "The relationship between competition and business segment reporting decisions under the management approach of IAS 14 Revised", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2007, vol. 16, p. 51-68

NILSSON F., "Parenting styles and value creation: a management control approach", *Management Accounting Research*, 2000, vol. 11, p. 89-112

NOBRE T., "Des méthodes de recherche pour repenser le contrôle de gestion", in Dupuy Y., *Faire de la recherche en Contrôle de Gestion*, Paris, Vuibert, 1999, p. 145-160

OTLEY D.T., "Behavorial aspects of budgeting", *Accountant's Digest*, 1977, n° 49, p. 1-32

OTLEY D.T., "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, 1978, vol. 16, n° 1, p. 122-149

OTLEY D.T., "The contingency theory of management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 1980, vol. 4, n° 4, p. 413-428

OTLEY D.T., "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, 1999, vol. 10, p. 363-382

PERRET V. & SEVILLE M., "Fondements épistémologiques de la recherche", in Thiétart, R-A. et coll., *Méthodes de recherche en management*, Paris, Ed. Dunod, 2007, p. 13-33.

PONSSARD O. & SAULPIC J-P., "Les systèmes de pilotage : une relecture critique inspirée des travaux de Simons", *29éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Essec, Paris, 2008*, 21 p.

POURTIER F., "La publication d'informations financières volontaires: synthèse et discussions ", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2004, tome 10, vol.1, Juin, p. 79-102

PUGH D.S., HICKSON D.J., HININGS C.R. & TURNER C., "The context of organization structures", *Administrative Science Quarterly*, 1969, vol. 14, n°1, p. 91-114

RAFFOURNIER B., "Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentative d'explication", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2007, numéro thématique, p. 21-41

RAPPAPORT A., "Quand l'actionnaire prend le pouvoir", *L'Expansion Management Review*, 1998, Septembre, p. 48-53

Rapport annuel COB 1998 site : http://www.amf-france.org/documents/general/6229_1.pdf

RICOL R. & BONNET-BERNARD S., "La juste valeur : un serpent de mer depuis bientôt quinze ans", *Revue d'Economie Financière*, 2003, n° 71, p.63-69

RODRIGUEZ L.L. & CRAIG R., "Assessing international accounting harmonization using hegelian dialectic, isomorphism and Foucault", *Critical Perspectives on Accounting*, 2007, vol. 18, p. 739-757

ROSS S.A., "The economic theory of agency: the principal's problem", *American Economic Review*, 1973, vol. 63, n° 2, p. 134-139

RULAND W., TUNG S. & GEORGE N.E., "Factors associated with the disclosure of manager's forecasts", *The Accounting Review*, 1990, vol. 65, n° 3, p. 710-721

SAMUELSON L.A., "Discrepancies between the roles of budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, 1986, vol.11, n° 1, p. 35-45

SCOTT W.R., "The adolescence of institutional theory", *Administrative Science Quarterly*, 1987, vol. 32, n° 4, p. 493-511

SHIELDS J.F. & SHIELDS M.D., "Antecedents of participative budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, 1998, vol. 23, n° 1, p. 49-76

SIMONS R., "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, 1987a, vol. 12, n° 4, p. 357-374

SIMONS R., "Planning, Control and Uncertainty: A Process View", *Accounting and Management Field Study Perspectives*, Ed. by W.J. Bruns & R.S. Kaplan, Harvard Business school Press, 1987b, p. 339-362

SIMONS R., "Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals", *Contemporary Accounting Research*, 1988, vol. 5, n° 1, p. 267-283

SIMONS R., "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, 1990, vol. 15, n° 1/2, p. 127-143

SIMONS R., "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic Management Journal*, 1991, vol. 12, p. 49-62

SIMONS R., "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, 1994, vol. 15, n° 3, p. 169-189

SIMONS R., *Levers of control*, Boston, Harvard University Press, 1995, 217 p.

SIMONS R., *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Prentice Hall, 2000, 780 p.

SINGLY de F., *L'enquête et ses méthodes : le questionnaire*, Sociologie 128, Nathan, 2001, 125 p.

SPONEM S., "L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente", *23éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse, 2002*, 24 p.

SPONEM S., *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université de Paris Dauphine, 2004, 480 p.

SPONEM S., "Le contrôle budgétaire : recherche d'efficience ou recherche de légitimité ?", *27éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis, 2006*, 27 p.

STOLOWY H., "Audit financier et contrôle interne, l'apport de la loi Sarbanes-Oxley", *Revue Française de Gestion*, 2003, n° 147, p. 133-143

TORT E, "La contingence de la politique comptable des sociétés cotées : le cas de la transition aux normes IFRS", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2007, décembre, p. 171-194

TWEEDIE D., "Le rôle de la juste valeur dans la comptabilisation des instruments financiers", *Revue d'Economie Financière*, 2003, n° 71, p. 53-62

USUNIER J., EASTERBY-SMITH M. & THORPE R., *Introduction à la recherche en gestion*, Paris, Ed. Economica, 1993, 233 p.

VAIVO J., "Mobilizing local knowledge with provocative non-financial measures", *European Accounting Review*, 2004, vol. 13, n° 1, p. 39-71

VAN DER STEDE W.A.,, "Measuring tight budgetary control", *Management Accounting Research*, 2001, vol. 12, p. 119-137

WACHEUX F., *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Ed. Economica, Paris, 1996, 296 p.

WATERHOUSE J.H. & TIESSEN P., "A contingency framework for management accounting systems research", *Accounting, Organizations and Society*, 1999, vol. 3, n° 1, p. 65-76

WALTON P., "Le cadre conceptuel : une ancienne querelle", *Revue Française de Comptabilité*, 2007, n° 396, p. 5

WESTPHAL J.D. & ZAJAC E.J., "The symbolic management of stockholders: corporate governance reforms and shareholder reactions", *Administrative Science Quarterly*, 1998, vol. 43, p. 127-153

WESTPHAL J.D. & ZAJAC E.J., "Decoupling policy from practice: the case of stock repurchase programs", *Administrative Science Quarterly*, 2001, vol. 46, n° 2, p. 202-228

ZELINSCHI D., LEVANT Y. & BERLAND N., “Les motivations au découplage, au-delà de la seule quête de légitimité: l'exemple de l'introduction de l'IFRS8”, *32ème Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité, Montpellier, 2011,* 29 p.

ZRIHEN R., *Rôles informels du contrôle budgétaire : le cas d’une entreprise multinationale nord-américaine,* Thèse pour l’obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université de Paris Dauphine, 2002

Annexe 1 : questionnaire

Questionnaire – Isabelle Miroir Lair – 2011 –

Sujet : le budget et la communication financière

1) Dans le questionnaire, le terme « direction générale » désigne celle du groupe ; le terme « entreprise » désigne le groupe dans son ensemble et le terme « entité » désigne le service ou la division dans lequel le répondant se situe.

2) Pour permettre le traitement statistique du questionnaire, vous devez, dans la mesure du possible, répondre à toutes les questions

3) Ce questionnaire se compose de 3 parties et dure environ 15 minutes.

I - LE BUDGET, ENJEU DE LA GOUVERNANCE

Q1-Dans votre entreprise, le budget est utilisé, selon ce que vous observez, pour : (donner les cinq rôles les plus importants) indiquez vos choix ↴	
V2 Q1a- Prévoir les équilibres financiers	
V3 Q1b-Déployer la stratégie (déclinaison ou émergence)	
V4 Q1c-Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers…) ou internes	
V5 Q1d-Evaluer la performance des managers	
V6 Q1e- Motiver et responsabiliser les managers opérationnels	
V7 Q1f-Piloter les différentes activités de l'entreprise	
V8 Q1g-Coordonner les diverses activités	

Pour chaque question ci-dessous indiquez vos choix dans les colonnes de droite

Q2-Si le rôle de communication vous semble assez important, diriez-vous que :	**Aujourd'hui**		**Avant 2005**	
	oui	**non**	**Oui**	**non**
V9 10 Q2a-le budget est établi dans une logique financière				
V 11 12 Q2b-le destinataire privilégié de cette communication est l'actionnaire				
V13 14 Q2c- la fréquence des re-prévisions du budget est adaptée aux contraintes de la communication financière				
V15 16 Q2d- les indicateurs clés du budget sont principalement ceux qui intéressent la communauté financière				
Commentez :				

Q3-Comment est utilisé le budget dans votre entreprise :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V17 Q3a-Les managers opérationnels à tous les niveaux sont impliqués dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)					
V18 Q3b-La direction générale est impliquée dans le processus budgétaire (dans l'élaboration du budget et son suivi)					
V19 Q3c-La direction générale utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre des décisions et actions des responsables des entités					

V20 Q3d-Le processus budgétaire fait l'objet de nombreuses interactions entre la direction générale et les responsables opérationnels					
V21 Q3e-Les spécialistes fonctionnels (contrôleurs, financiers…) ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation des informations					

Q4- Quelles pratiques liées aux IFRS sont utilisées dans votre entreprise parmi les suivantes :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V22 Q4a-L'élaboration de la comptabilité de gestion (et notamment du budget) de mon entité n'est pas influencée par des critères liés aux normes IFRS					
V23 Q4b-Les normes IFRS sont uniquement utilisées au niveau de la comptabilité de gestion de la direction du groupe (par opposition à « utilisées aussi dans les filiales du groupe »)					
V24 Q4c- Le passage aux IFRS apparaît comme une opportunité de renouvellement des outils et des pratiques de gestion					

II - STYLES BUDGETAIRES

II – 1 le budget dans son contexte

Q5- La norme IFRS 8 oblige à publier une information segmentée en « secteurs opérationnels » définis d'après le « reporting interne ». Suite à la mise en œuvre de la norme, dans votre entreprise, vous diriez que :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V25 Q5a-l'information sectorielle prévisionnelle est directement alignée sur le découpage de gestion qui sert à l'établissement du budget					
V26 Q5b-vous êtes amenés à faire des réconciliations entre les informations diffusées selon la norme IFRS et les informations budgétaires des entités opérationnelles					
V27 Q5c- l'information sectorielle donne lieu en interne à un suivi budgétaire – ou suivi des écarts – spécifique, en complément du suivi budgétaire des entités					
V28 Q5d-les managers opérationnels utilisent l'information sectorielle comme base d'information pour leurs décisions					

	oui	non
V29 Q6-Dans votre entreprise existe t'il un plan moyen terme ? →		

Si oui, diriez-vous que : indiquez vos choix ↴					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V30 Q6a- le plan répond à la fois à des orientations stratégiques/opérationnelles et à des orientations financières					
V31 Q6b- la relation entre les aspects financiers et les aspects stratégiques ou opérationnels des plans est parfois assez faible					
V32 Q6c- le plan au niveau de la direction générale est centré sur le calcul des cash-flows futurs et des équilibres financiers à moyen terme					
V33 Q6d-les plans moyen terme sont formulés par les niveaux hiérarchiques les plus faibles					
V34 Q6e-Le plan moyen terme est d'abord le reflet des stratégies marketing					

Q7-Dans votre entreprise de manière générale,					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V35 Q7a-la consolidation des budgets au niveau de la direction générale est plutôt orientée vers les aspects financiers quand les budgets des divisions sont plutôt centrés sur le suivi des activités					
V36 Q7b-diriez vous que plus le niveau hiérarchique est élevé plus le budget est centré sur l'atteinte des objectifs financiers (plutôt que sur les plans d'actions)					

II – 2 Caractéristiques des budgets

Q8- Dans votre entreprise, quel est le niveau de difficulté des objectifs :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V37 Q8a-Les objectifs alloués aux entités fonctionnelles ou opérationnelles sont plus ambitieux que ceux négociés avec la direction générale					
	jamais **1←**				très souvent **→5**
V38 Q8b-Les objectifs budgétaires sont atteints					
Si vous communiquez sur des tendances ou sur une approximation/une fourchette de résultat, diriez vous que :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V39 Q8b-Les engagements ainsi communiqués au marché financier sont plus stricts (ou plus fermes) que ceux pris en interne					
V40 Q8c-Les objectifs négociés avec la direction générale sont plus ambitieux que les tendances communiquées en externe					
	jamais **1←**				très souvent **→5**
V41 Q8e-Les approximations de résultats futurs annoncées au marché sont atteintes					

Q9- dans votre entreprise, est-ce que :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V42 les objectifs du budget sont fixés en référence à des standards externes (consensus du marché, IFRS…)					

V43 Q10- Dans votre entreprise les objectifs budgétaires sont décidés de manière indiquez votre choix ↴	
Q10a- top-down (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par la direction générale)	
Q10b- plutôt top-down (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60% et 80% par la direction générale)	
Q10c- partagée (les objectifs budgétaires sont décidés de manière équilibrée entre la direction générale et les responsables opérationnels)	
Q10d- plutôt bottom-up (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60% et 80% par les responsables opérationnels	
Q10e- bottom-up (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par les responsables opérationnels)	

Q11- Dans votre entreprise, diriez vous que :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V44 Q11a-la performance d'un responsable d'entité est jugée en priorité sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires					
V45 Q11b-les primes des responsables d'entité sont directement liées à l'atteinte des objectifs budgétaires					
V46 Q11c-la promotion d'un responsable d'entité dépend fortement de sa capacité à atteindre ses objectifs budgétaires					

V47 Q12- Quel pourcentage de la prime accordée aux responsables d'entité est lié aux objectifs budget →	0 à 20%	20% à 40%	40% à 60%	60% à 80%	>80%

Q13- Dans votre entreprise, à quoi est utilisée l'information du budget :					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V48 Q13a-Au niveau des entités, certaines informations ne sont produites que pour la direction générale					
V49 Q13b-La comptabilité financière est largement alimentée et valorisée par les informations issues du budget					

V 50 Q14- Quel pourcentage de l'information budgétaire produite est utilisée pour le pilotage de l'entité→	0 à 20%	20% à 40%	40% à 60%	60% à 80%	>80%

Q15- Les indicateurs renseignés dans le budget de votre entité					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V51 Q15a-sont essentiellement des données comptables, complétées de quelques informations simples (volume, effectif…)					
V52 Q15b -sont principalemt des facteurs de performance spécifiques à l'entité					
V53 Q15c -regroupent de manière assez équilibrée les deux natures d'information (données comptables et facteurs de performance spécifiques)					

Q16- Diriez-vous que les chiffres budgétés reprennent les priorités					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V54 Q16a - des opérationnels					
V55 Q16b - des actionnaires et de la communauté financière					
V56 Q16c- des fonctionnels (contrôleurs de gestion, financiers…)					

Q17- Diriez vous que, dans votre entité					
	pas d'accord **1←**				d'accord **→5**
V57 Q17a-les objectifs budgétaires ne sont jamais modifiés en cours d'année					
V58 Q17b-les budgets font l'objet de re-prévisions en cours d'année pour informer les actionnaires de l'évolution des résultats					

V59 Q17c-les budgets font l'objet de re-prévisions en cours d'année pour tenir compte de l'évolution de l'environnement						
V60 Q17d- L'analyse des écarts se réalise essentiellement par rapport au budget d'origine						

V61 Q18-Ces ré-prévisions ont lieu : →	1 fois/an	2 fois/an	3 fois/an ou +

Q19- Une baisse de la performance		
	Oui	**non**
V62 Q19a -entraîne systématiquement la communication d'un profit warning		
V63 Q19b -ne déclenche la communication d'un profit warning que lorsque les marges de manœuvre internes (matelas ou slack budgétaire) ne suffisent plus à absorber l'écart de performance		
Commentez :		

III – L'ENVIRONNEMENT DE GESTION :

Q20-Comment définissez-vous le style de gestion de votre entreprise						
	pas d'accord **1←**					d'accord **→5**
V64 Q20a-Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions						
V65 Q20b-Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et la direction générale sur des critères stratégiques						
V66 Q20c-Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers						
V67 Q20d- La direction exerce peu d'influence dans la formulation des stratégies des divisions						

Q21-Ci-dessous sont proposées trois stratégies. Selon le contexte chacune de ces stratégies peut représenter la stratégie pour la totalité des produits de l'entité que vous gérez ou seulement pour une fraction. Merci d'indiquer quel pourcentage (à 10% près) des ventes totales de votre entité est représenté par chacune de ces stratégies indiquez votre % ↴	
V68 Q21a-Augmenter les ventes et les parts de marché, en acceptant un faible retour sur investissement à court ou moyen terme, si nécessaire	
V69Q21b-Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable	
V70 Q21c-Maximiser la profitabilité et les cash-flows à court ou moyen terme, en sacrifiant des parts de marché si nécessaire	
V71 Q21d-Autres, Précisez :	

V72 Q22- Quelle description parmi les deux extrêmes ci-dessous correspond le mieux à votre entreprise en comparaison aux autres entreprises indiquez votre choix ↴	
Q22a-Mon organisation tente de se positionner et de se maintenir sur un domaine de produit ou service relativement stable. Elle tente d'offrir une gamme de produits ou services moins large que ses concurrents et vise à protéger son marché en offrant une meilleure qualité, un service supérieur, un prix plus faible etc.. Souvent mon organisation n'est pas à l'avant-garde des développements de son secteur mais se concentre plutôt à réaliser le mieux possible son travail dans son domaine spécifique.	
Q22b-Mon organisation opère dans un domaine ouvert et régulièrement redéfini. Elle apprécie d'être le premier entrant sur un nouveau marché ou pour un nouveau produit, même si tous ses efforts ne sont pas toujours profitables. Mon organisation répond rapidement aux nouvelles opportunités. Cependant elle ne peut pas se maintenir sur tous les marchés où elle entre	

Q23- Quelle est la structure de propriété du groupe (en pourcentage, à 5% près) indiquez votre % ↴	
V73 Q23a-Famille	
V74 Q23b-Investisseurs Institutionnel	
V75 Q23c-Investisseurs Individuels (capital dispersé)	
V76 Q23d-Autres : détaillez :	

V77 Q24- En vous référant à ce que vous savez de son expérience et de sa formation, vous diriez que le dirigeant du groupe a une orientation plutôt indiquez votre choix ↴	
Q24a-Ingénieur/production	
Q24b-Finance/comptabilité	
Q24c-Vente/marketing	
Q24d-Autres : précisez :	

V78 Q25- Son expérience dans l'entreprise (à ce même poste ou un autre) est de ↴	
En nombre d'années	

DIVERS inscrivez votre réponse ↴	
Nom de l'entreprise	
Position de l'entreprise dans le groupe (société mère, filiale)	
Effectif de l'entreprise (2010)	
Chiffre d'affaires de l'entreprise (2010)	
Votre fonction	

Secteur d'activité de l'entreprise indiquez votre réponse ↴	
Agriculture, sylviculture, pêche	
Industrie manufacturière, extractive et autres	
Construction	
Commerce, transport, hébergement et restauration	
Information et communication	
Activités financières et d'assurance	
Activités immobilières	
Activités spécialisées, scientifiques et techniques et activités de services administratifs et de soutien	
Administration publique, enseignement, santé humaine et action sociale	
Autres activités de services	

Annexe 2 : ACP à 23 tems :

Variance totale expliquée/ ACP à 23 items

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	3,223	14,015	14,015	3,223	14,015	14,015	2,226	9,680	9,680
2	2,728	11,863	25,878	2,728	11,863	25,878	2,198	9,558	19,239
3	2,297	9,986	35,864	2,297	9,986	35,864	2,132	9,269	28,508
4	1,967	8,551	44,415	1,967	8,551	44,415	1,901	8,266	36,774
5	1,703	7,405	51,820	1,703	7,405	51,820	1,822	7,924	44,698
6	1,625	7,064	58,884	1,625	7,064	58,884	1,770	7,695	52,392
7	1,410	6,132	65,016	1,410	6,132	65,016	1,735	7,545	59,937
8	1,265	5,501	70,517	1,265	5,501	70,517	1,671	7,267	67,204
9	1,181	5,136	75,654	1,181	5,136	75,654	1,596	6,939	74,142
10	1,045	4,543	80,197	1,045	4,543	80,197	1,393	6,055	80,197
11	,816	3,547	83,745						
12	,571	2,484	86,228						
13	,538	2,339	88,567						
14	,455	1,978	90,545						
15	,427	1,858	92,403						
16	,400	1,739	94,142						
17	,345	1,501	95,643						
18	,313	1,360	97,003						
19	,212	,920	97,922						
20	,192	,836	98,758						
21	,128	,555	99,313						
22	,099	,432	99,745						
23	,059	,255	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,399
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	371,189
	ddl	253
	Signification de Bartlett	,000

Annexe 3 : Tests du Khi-deux :

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
V4 * V11	53	100,0%	0	,0%	53	100,0%

Tableau croisé V4 * V11

			V11		
			0	1	Total
V4	0	Effectif	16	2	18
		Effectif théorique	10,5	7,5	18,0
	1	Effectif	15	20	35
		Effectif théorique	20,5	14,5	35,0
Total		Effectif	31	22	53
		Effectif théorique	31,0	22,0	53,0

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	10,374[a]	1	,001		
Correction pour la continuité[b]	8,565	1	,003		
Rapport de vraisemblance	11,576	1	,001		
Test exact de Fisher				,001	,001
Association linéaire par linéaire	10,178	1	,001		
Nombre d'observations valides	53				

a. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 7,47.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Mesures symétriques

		Valeur	Signification approximée
Nominal par Nominal	Phi	,442	,001
	V de Cramer	,442	,001
Nombre d'observations valides		53	

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
V4 * V12	47	88,7%	6	11,3%	53	100,0%

Tableau croisé V4 * V12

			V12		
			0	1	Total
V4	0	Effectif	14	2	16
		Effectif théorique	10,9	5,1	16,0
	1	Effectif	18	13	31
		Effectif théorique	21,1	9,9	31,0
Total		Effectif	32	15	47
		Effectif théorique	32,0	15,0	47,0

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	4,208[a]	1	,040		
Correction pour la continuité[b]	2,962	1	,085		
Rapport de vraisemblance	4,643	1	,031		
Test exact de Fisher				,052	,039
Association linéaire par linéaire	4,119	1	,042		
Nombre d'observations valides	47				

a. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 5,11.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Mesures symétriques

		Valeur	Signification approximée
Nominal par Nominal	Phi	,299	,040
	V de Cramer	,299	,040
Nombre d'observations valides		47	

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
V4 * V13	53	100,0%	0	,0%	53	100,0%

Tableau croisé V4 * V13

			V13		
			0	1	Total
V4	0	Effectif	9	9	18
		Effectif théorique	6,1	11,9	18,0
	1	Effectif	9	26	35
		Effectif théorique	11,9	23,1	35,0
Total		Effectif	18	35	53
		Effectif théorique	18,0	35,0	53,0

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	3,126[a]	1	,077		
Correction pour la continuité[b]	2,137	1	,144		
Rapport de vraisemblance	3,067	1	,080		
Test exact de Fisher				,125	,073
Association linéaire par linéaire	3,067	1	,080		
Nombre d'observations valides	53				

a. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 6,11.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Mesures symétriques

		Valeur	Signification approximée
Nominal par Nominal	Phi	,243	,077
	V de Cramer	,243	,077
Nombre d'observations valides		53	

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
V4 * V14	47	88,7%	6	11,3%	53	100,0%

Tableau croisé V4 * V14

			V14		
			0	1	Total
V4	0	Effectif	9	7	16
		Effectif théorique	7,5	8,5	16,0
	1	Effectif	13	18	31
		Effectif théorique	14,5	16,5	31,0
Total		Effectif	22	25	47
		Effectif théorique	22,0	25,0	47,0

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,869[a]	1	,351		
Correction pour la continuité[b]	,389	1	,533		
Rapport de vraisemblance	,869	1	,351		
Test exact de Fisher				,376	,266
Association linéaire par linéaire	,850	1	,357		
Nombre d'observations valides	47				

a. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 7,49.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Mesures symétriques

		Valeur	Signification approximée
Nominal par Nominal	Phi	,136	,351
	V de Cramer	,136	,351
Nombre d'observations valides		47	

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
V4 * V15	53	100,0%	0	,0%	53	100,0%

Tableau croisé V4 * V15

			V15		
			0	1	Total
V4	0	Effectif	8	10	18
		Effectif théorique	5,1	12,9	18,0
	1	Effectif	7	28	35
		Effectif théorique	9,9	25,1	35,0
Total		Effectif	15	38	53
		Effectif théorique	15,0	38,0	53,0

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	3,500[a]	1	,061		
Correction pour la continuité[b]	2,399	1	,121		
Rapport de vraisemblance	3,394	1	,065		
Test exact de Fisher				,106	,062
Association linéaire par linéaire	3,434	1	,064		
Nombre d'observations valides	53				

a. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 5,09.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Mesures symétriques

		Valeur	Signification approximée
Nominal par Nominal	Phi	,257	,061
	V de Cramer	,257	,061
Nombre d'observations valides		53	

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
V4 * V16	47	88,7%	6	11,3%	53	100,0%

Tableau croisé V4 * V16

			V16		
			0	1	Total
V4	0	Effectif	9	7	16
		Effectif théorique	5,8	10,2	16,0
	1	Effectif	8	23	31
		Effectif théorique	11,2	19,8	31,0
Total		Effectif	17	30	47
		Effectif théorique	17,0	30,0	47,0

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	4,236[a]	1	,040		
Correction pour la continuité[b]	3,020	1	,082		
Rapport de vraisemblance	4,179	1	,041		
Test exact de Fisher				,057	,042
Association linéaire par linéaire	4,146	1	,042		
Nombre d'observations valides	47				

a. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 5,79.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Mesures symétriques

		Valeur	Signification approximée
Nominal par Nominal	Phi	,300	,040
	V de Cramer	,300	,040
Nombre d'observations valides		47	

Annexe 4 : ACP à 13 items :

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,541
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	140,058
	ddl	78
	Signification de Bartlett	,000

Matrice des composantes après rotation[a]/ACP à 13 items

	Composante					
	1	2	3	4	5	6
V23	,900	-,064	,097	,049	,074	,090
V22	,865	-,030	-,007	-,152	-,233	,074
V26	,502	,238	,428	,227	,214	,111
V35	,049	,870	-,073	,129	-,009	,127
V36	-,104	,745	,244	-,187	-,178	,106
V32	,019	,550	,014	,371	-,347	-,301
V25	-,163	-,196	-,849	,108	-,092	,074
V37	-,012	-,130	,790	,203	-,276	,105
V48	-,035	,196	-,110	,822	,157	-,083
V42	,006	-,183	,299	,794	-,046	,280
V27	-,066	-,119	,054	,072	,826	,196
V28	,008	-,174	-,293	,064	,606	-,366
V49	,190	,120	,003	,092	,061	,900

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser.

a. La rotation a convergé en 8 itérations.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	2,667	20,518	20,518	2,667	20,518	20,518	1,892	14,551	14,551
2	1,971	15,164	35,682	1,971	15,164	35,682	1,862	14,320	28,871
3	1,717	13,209	48,891	1,717	13,209	48,891	1,792	13,788	42,660
4	1,389	10,682	59,573	1,389	10,682	59,573	1,644	12,650	55,309
5	1,094	8,412	67,986	1,094	8,412	67,986	1,422	10,938	66,247
6	1,002	7,711	75,697	1,002	7,711	75,697	1,228	9,450	75,697
7	,786	6,046	81,743						
8	,612	4,705	86,448						
9	,478	3,675	90,123						
10	,431	3,317	93,440						
11	,361	2,778	96,217						
12	,248	1,911	98,128						
13	,243	1,872	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière

Isabelle Miroir Lair

Cette thèse a pour objet, d'une part, de décrire les pratiques du budget quand l'outil est utilisé dans un rôle de communication financière, et d'autre part, d'observer si, dans ce cadre-là, il conserve ses fonctions de gestion interne de l'organisation.

Au travers d'une enquête qualitative menée auprès de dix-huit groupes français, puis d'une enquête quantitative auprès de 53 sociétés du SBF 250, nous avons étudié les principales caractéristiques du budget dans un rôle de communication financière.

Nous avons montré que les pratiques du processus budgétaire étaient modifiées par la nécessité de rendre compte de cette nouvelle fonction du budget, au regard notamment de l'implication des acteurs, du rapprochement de la comptabilité de gestion et des IFRS et de l'importance des re-prévisions.

Mots clés : budget, IFRS, communication financière, théorie contingente et théorie néo-institutionnelle.

Laboratoire : Cnam, Paris

The evolution of the practice of the budget, when used as a financial disclosure's device

Isabelle Miroir Lair

The purpose of this thesis is, on one hand, to describe the budgeting practices when the budget is used in a role of financial disclosure, and on the other hand, to observe if, in this case, it maintains its functions of internal management of the organization.

Through a qualitative survey of eighteen French groups, and then through a quantitative survey of 53 firms of the SBF 250, we studied the main characteristics of the budget in a role of financial disclosure.

We showed that the practices of the budget process were modified by the need to report this new function, particularly with regard to the attention of the actors, the link between management accounting and the IFRS and the primacy of the forecasts.

Keywords: budget, IFRS, financial disclosure, the contingent theory and neo-institutional theory.

Research unit : Cnam, Paris