



HAL
open science

Systemes budgétaires et identité organisationnelle

Fabienne Villesèque-Dubus

► **To cite this version:**

Fabienne Villesèque-Dubus. Systemes budgétaires et identité organisationnelle. Gestion et management. Université Montpellier II - Sciences et Techniques du Languedoc, 2010. tel-00736568

HAL Id: tel-00736568

<https://theses.hal.science/tel-00736568>

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.

UNIVERSITE MONTPELLIER II
SCIENCES ET TECHNIQUES DU LANGUEDOC

HABILITATION A DIRIGER DES RECHERCHES

Discipline : SCIENCES DE GESTION
Formation Doctorale : Sciences de Gestion
Ecole Doctorale : Economie et Gestion

Présentée et soutenue publiquement par

Fabienne Villesèque-Dubus

Le 19 novembre 2010

**SYSTEMES BUDGETAIRES ET IDENTITE
ORGANISATIONNELLE**

JURY

Coordinateur

Monsieur Yves Dupuy, Professeur des Universités en sciences de gestion, Université Montpellier 2

Rapporteurs

Monsieur Nicolas Berland, Professeur des Universités en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine

Monsieur François Meyssonier, Professeur des Universités en sciences de gestion, Université de Nantes

Monsieur Thierry Nobre, Professeur des Universités en sciences de gestion, Université de Strasbourg, Rapporteur

Suffragants

Monsieur Gérald Naro, Professeur des Universités en sciences de gestion, Université Montpellier 1, Suffragant

Monsieur Robert Teller, Professeur des Universités en sciences de gestion, Université de Nice, Suffragant

SOMMAIRE

CURRICULUM VITAE	2
DOCUMENT DE SYNTHÈSE	11
Introduction générale	12
1ère partie : La cohérence instrumentale des systèmes budgétaires	24
Chapitre 1 : Systèmes budgétaires, contrôlabilité et nouveaux contextes organisationnels	26
1. Les fondements de la contrôlabilité par les systèmes budgétaires en question	27
2- L'adaptation des systèmes budgétaires aux contraintes de contrôlabilité	36
Conclusion chapitre 1 et voies de recherches futures	44
Chapitre 2 : L'adaptabilité instrumentale des systèmes budgétaires	46
1- Du budget système de représentation formalisé des objectifs et de contrôle...	47
2- ...Au budget expression de la stratégie et de l'apprentissage	60
Conclusion chapitre 2 et voies de recherches futures	65
2ème partie: La cohérence sociale et politique des systèmes budgétaires	67
Chapitre 3: Le rôle d'intégration des systèmes budgétaires	68
1- Le système budgétaire porteur d'interactions sociales	69
2- Les interactions budgétaires porteuses de contrôle	77
Conclusion chapitre 3 et voies de recherche futures	83
Chapitre 4: Perspectives et prolongements du programme de recherche : systèmes budgétaires et processus politiques	84
1- Légitimation, négociation et système budgétaire	85
2. Le programme de recherche futur : l'étude approfondie des pratiques cérémonielles, du découplage et du couplage lâche associés au processus budgétaire	94
Conclusion du chapitre 4	103
Conclusion générale	105
BIBLIOGRAPHIE	108
TABLE DES MATIÈRES	119
TRAVAUX FOURNIS DANS LE CADRE DU PRÉSENT DOSSIER D'HDR	122

CURRICULUM VITAE

Fabienne Villesèque-Dubus

Maître de conférences en sciences de gestion
Institut d'Administration des Entreprises- IAE
Université de Perpignan Via Domitia
Laboratoire du CREGOR, EA-731 Université Montpellier 2
Case Courrier 028
Université Montpellier 2
Place Eugène Bataillon
34095 Montpellier Cedex 5 – France
fabienne.villeseque@univ-perp.fr

1- Diplômes et qualifications

2003 Docteur en sciences de Gestion

*Thèse : « Transversalité et Systèmes budgétaires, un essai d'observation et d'analyse »
Université Montpellier 2, IAE, 13 Octobre 2003 Obtenue avec la mention très honorable
à l'unanimité*

Composition du Jury

GERVAIS Michel, Université de Rennes (Rapporteur)
MALO Jean-Louis, Université de Poitiers (Rapporteur)
NARO Gérald, Université Montpellier 1 (Examineur)
REIX Robert, Université Montpellier 2 (Président du jury)
DUPUY Yves, Université Montpellier 2 (Directeur de thèse)

2001 Formation Doctorale du CEFAG (F.N.E.G.E., promotion 2001)

1999 D.E.A. de Sciences de gestion (mention AB), I.A.E. – Université Montpellier 2.

Mémoire : « La normalisation comptable, frein ou moteur d'une comptabilité par les processus ? » Mémoire de DEA, IAE- Université Montpellier 2, Juillet 1999 Sous la direction du Professeur Yves Dupuy

1998 Agrégation d'Economie Gestion, option comptable et financière, Rang national : 21^{ème}

1998 CAPET d'Economie Gestion, option comptable et financière, Rang national : 2^{ème}

1997 Diplôme d'Etudes Supérieures Comptables et Financières (DESCF)

1996 Maîtrise des Sciences et Techniques Comptables et Financières (MSTCF) à l'Université Montpellier I (ISEM)

**1992-1994 DEUG de Sciences Economiques, à l'Université de Perpignan, Mention AB
Baccalauréat D Mention AB**

2- Travaux de recherche

1- Thèse de Doctorat en Sciences de gestion

« **Transversalité et Systèmes budgétaires, un essai d’observation et d’analyse** »
Université Montpellier II. 336 pages

Résumé : L’objet de la thèse est d’étudier les liens entre transversalité et systèmes budgétaires. Il s’agit en particulier d’observer dans quelle mesure les phénomènes transversaux dans les organisations peuvent exercer une influence sur les systèmes budgétaires, et réciproquement, de chercher si le recours à des systèmes budgétaires transversaux peut influencer les processus de transversalisation et de développement d’interactions dans l’organisation. Des observations en ce sens ont donc été conduites auprès d’entreprises industrielles de taille et d’activités variées.

La combinaison de méthodes de recherche qualitatives et quantitatives permet de souligner que la transversalité est formellement reconnue dans un nombre significatif d’entreprises industrielles et dans les mécanismes de contrôle tels que les systèmes budgétaires. Cette reconnaissance de la transversalité est conçue et comprise comme complémentaire des approches classiques des organisations et du contrôle. La thèse montre que les budgets transversaux sont liés à la recherche d’un meilleur suivi des réalisations, sur la base d’activités et processus étroitement associés à la stratégie de l’entreprise.

Mots clés: transversalité, systèmes budgétaires, interactions, organisation, activités, processus, contrôle interactif, contrôle de diagnostic.

2- Publications dans des revues à comités de lecture

- Amans P., **Villesèque-Dubus F.** (2008), « Le budget : fonctions théoriques et application au cas d’une organisation du spectacle vivant », *Revue Sciences de Gestion*, n°67, p. 61-78 (Doc.4).
- **Villesèque-Dubus F.** (2007), « Le processus budgétaire comme processus d’interactions sociales : une approche par l’analyse de réseau social », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 10, n°3, septembre 2007, p.161 – 184 (Doc.3).
- **Villesèque-Dubus F.** (2005), « Vers une transversalisation des budgets : un essai d’observation et d’interprétation », *Comptabilité, Contrôle Audit*, tome 11, vol.2, décembre 2005, p.127-148 (Doc.2).
- Dupuy Y., **Villesèque-Dubus F.** (2003), « Vers des budgets transversaux ? », *Echanges*, n° 205, Décembre 2003 (Doc.1).

En cours d’évaluation par les comités de lecture des revues scientifiques :

- Amans P., Mazars-Chapelon A., **Villesèque-Dubus F.** (2010), « Une lecture des relations entre associations du spectacle vivant et collectivités territoriales à travers le prisme du budget », *Management et Avenir*.

3- Communications dans des colloques avec comité de sélection

- Amans P., Mazars-Chapelon A., **Villesèque-Dubus F.** (2010), “Budgeting and loose coupling in public and nonprofit performing-arts organizations” *8th International Management Control Research Conference*, London, 8-10 september. (Doc.9).
- Dupuy Y., **Villesèque-Dubus F.** (2010), « Les enseignements et les limites d’une observation simplifiée des pratiques budgétaires », *31^{ème} Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité*, Nice, 10-12 mai 2010 (Avec Y. Dupuy) (Doc. 8).
- Amans P., Mazars-Chapelon A., **Villesèque-Dubus F.** (2009), « Utilisation instrumentale et politique du budget dans les organisations artistiques et culturelles : le cas de quatre scènes de spectacle vivant », *30^{ème} Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité*, Strasbourg, 27-29 mai (Doc. 7).
- Cavaignac L., **Villesèque-Dubus F.** (2009), « Les principaux apports de la méthode DEA à la gestion simultanée des coûts, de la qualité et des délais : résultats issus d’une simulation », *1^{ère} journée d’étude de la gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais*, Nantes, janvier (Doc.6).
- Amans P., **Villesèque-Dubus F.** (2008), « Le rôle des budgets dans les mécanismes de contrôle des organisations artistiques et culturelles - Une lecture théorique et pratique », *Congrès des IAE*, Lille, septembre.
- **Villesèque-Dubus F.**, Courrent J.M. (2008), « Recherches en contrôle de gestion et PME : évolution et logiques de structuration », *29^{ème} Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité*, Essec, 28-30 mai.
- **Villesèque-Dubus F.**, Courrent J.M. (2007), “Controlability and Small Business: focusing on ten years of research”, *7th International Management Control Research Conference*, ESCP-EAP Paris, 12th – 14th September (Doc.5).
- Chabin Y., **Villesèque-Dubus F.** (2006), « Pilotage et évaluation de performance : *Supply Chain Management* (SCM) et *Balanced Scorecard* (BSC) font-ils bon ménage ? », *18^{èmes} journées des IAE*, Montpellier, 3-4 avril.
- **Villesèque-Dubus F.** (2005), « Budgets, interactivité et transversalité : les enseignements d’une enquête par questionnaire », *International Research Conference for Accounting Educators*, Bordeaux, 29-30 septembre.
- **Villesèque-Dubus F.** (2005), « Budgets and cross-functionality : an empirical research », *28th annual congress European Accounting Association*, Göteborg, 18-20 may.
- **Villesèque-Dubus F.** (2004), « Budgets et Transversalité : une étude empirique », *Journée de recherche Association Francophone de Comptabilité, CREGO Montpellier*, 9 déc. 2004, 24 pages.
- **Villesèque F.** (2003), « Le processus budgétaire comme jeu d’interactions organisationnelles », *24^{ème} Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité*, Louvain, 22-23 mai, 22 pages.
- Amans P., Chabin Y., Naro G., Travaillé D., **Villesèque F.** (2002), « Stratégie, Management des Performances et Ressources Humaines : La Composante Ressources Humaines dans les Tableaux de Bord Stratégiques », *13^{ème} Congrès de l’Association de Gestion des Ressources Humaines*, Nantes, 21-23 novembre 20 pages.

- Camman-Lédi C., **Villesèque F.** (2002), « Pilotage stratégique de la chaîne logistique et systèmes d'évaluation de la performance », 4èmes Rencontres Internationales de la Recherche en Logistique, 13-15 octobre, 15 pages.

4- Autres communications:

Communications à caractère professionnel :

- « Vers des budgets transversaux ? » présenté aux membres de la DFCG (Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion) : Communication des résultats de l'enquête nationale DFCG-IAE Montpellier, IAE de Montpellier, 31 mars 2004
- Présentation des résultats de la pré-enquête réalisée en collaboration avec la DFCG région Languedoc-Roussillon aux membres du groupement régional Languedoc Roussillon, Montpellier, 20 mars 2002

Présentations académiques :

- « Complémentarité des modes d'utilisation des systèmes budgétaires: résultats d'une recherche empirique », **Ateliers de Thésée** (programme FNEGE), FNEGE, Paris, 24 janvier 2002.

5- Activités internationales :

Séjour de recherche : London School of Economics and Political Sciences (LSE), sous la direction des Professeurs Peter Miller et Al. Bhimani en qualité de Visiting Research Student (Novembre-Décembre 2001)

6- Autres activités scientifiques :

- **Membre de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)** (depuis 2000)
- **Membre du Management Control Association (MCA)** (depuis 2007)
- **Membre du Centre de Recherche En Gestion des Organisations (CREGOR)** (U.M.2) (depuis 1999)
- **Membre du comité d'organisation des ateliers de Thésée** à l'université de Montpellier (2002) et à l'université de Perpignan (2003)
- **Membre des comités scientifiques :** Congrès du réseau des IAE 2006, 2008, 2010; Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité 2007, 2008, 2009, 2010.
- **Membre du comité d'organisation et du comité scientifique du congrès de l'AFC 2011 à Montpellier**

- **Réviseur occasionnel pour la Revue des Cas en Gestion**

7- Participations à des jurys et encadrement de recherche:

Co-encadrement de thèse à l'Université Montpellier 2 :

Co directeur de Thèse de MOURIFIE Issa (Université Montpellier2 ; Co-direction avec Y. Dupuy et A. Eggricks), sur « comptabilités par activités et budgets »

Membre des comités de thèse : Karine GAUCHE (Université Montpellier 2) ; Issa MOURIFIE (Université Montpellier 2)

Encadrement de mémoires de Master *Recherche* au sein du Master recherche « Economie et Finance d'Entreprise » à l'Université de Perpignan entre 2004 et 2007:

- 2004-2005** - ABDELI Kahina : « Peut-on adapter le tableau de bord prospectif à la PME ? »
- 2005-2006** - DIEYE Idrissa : « Les différents rôles du contrôleur de gestion »
- SANS Jean-Noël (co-direction avec Y. Dupuy) : « Nouvelles normes comptables, contrôle de gestion et audit : la diffusion des nouvelles normes et réglementations comptables met-elle en question les frontières entre l'audit et le contrôle de gestion ? »
- 2006-2007** - MOURIFIE Issa : « Peut-on articuler systèmes budgétaires et Activity Based Management ? »
- DJEDAUI Nadia : « Le contrôle de gestion dans les entreprises artistiques : les modes de contrôle »

8- Implication scientifique dans des programmes de recherche :

- 2010** *Membre d'un programme blanc- sélectionné par l'ANR- Agence Nationale de la recherche en 2010*

Titre du projet : Gouvernance des Entreprises, Organisations et Développement Durable (GEODD).

Projet co-coordonné par F. Palpacuer (Université Montpellier 1) et G. Naro (Université Montpellier 1).

3- Activités et responsabilités administratives

- 2006-2010** **Responsable du Master Administration des Entreprises (AE) – IAE de Perpignan (Responsabilité pédagogique et stages)**

- 2007-2010** Membre élu du **Conseil d'Administration de l'IAE de Perpignan**
- 2008-2010** Membre élu du **Conseil des Etudes et de la Vie Universitaire (CEVU) de l'Université de Perpignan**
- 2000-2001** **Responsable pédagogique** étudiants de 2^{ème} année de l'IUT Gestion Logistique et Transport de L'université de Perpignan
- 1999-2005** Membre du jury du DESCF - Correction de l'épreuve « Economie et Comptabilité », **UV2 du DESCF**

4- Activités d'enseignement

- Depuis septembre 2006**
- MCF IAE de Perpignan**
- **Contrôle de gestion** en Master 2 Administration des Entreprises
 - **Contrôle de gestion** en Master 1 Management
 - **Finance d'entreprise** en Master 1 Management
 - **Contrôle de gestion logistique** en Master 2 Manager d'Entreprise et Master 2 Commerce International
 - **Fondements du contrôle de gestion** (Licence 3 Economie-management)
 - **Comptabilité de gestion** (Licence 2 Economie-management)
 - **Contrôle de gestion** en Master 2 Recherche Economie et management – Faculté de droit et sciences économiques – Université de Perpignan (2004 à 2007)
 - **Contrôle de gestion logistique** à l'IUT Gestion Logistique et Transport de l'Université de Perpignan
- 2000-2006**
- PRAG puis MCF IUT Gestion Logistique et Transport – Université de Perpignan Via Domitia**
- Contrôle de gestion
 - Systèmes logistiques et systèmes d'information
 - Comptabilité de gestion

1999-2000 PRAG IUT GEA – Université Bordeaux Montesquieu IV

- Comptabilité générale et Modélisation Comptable (1^{ère} année)
- Comptabilité approfondie (2^{ème} année)
- Contrôle de gestion (2^{ème} année)
- Suivi des stages et projets tutorés

Enseignements effectués dans des universités extérieures :

- Depuis 2000**
- **Contrôle de gestion - Préparation Agrégation Economie Gestion option comptable et financière**, préparation épreuves écrites et orales – **IAE de Montpellier** Université Montpellier2
- Depuis 2004**
- **Séminaire de Contrôle de Gestion Ecole Supérieure de Commerce de Montpellier**, en Spécialité Contrôle de gestion
- 2000-2008**
- **Contrôle de gestion et contrôle de gestion bancaire, Préparation à l’UV 2 du DESCF (Economie et Comptabilité) (Diplôme d’Etudes Supérieures Comptables et financières) – ISEM** Université Montpellier1
- 1999-2001**
- **Contrôle de gestion, Préparation à l’UV 2 du DESCF (Economie et Comptabilité) (Diplôme d’Etudes Supérieures Comptables et financières) – IAE de Bordeaux et IAE de Poitiers**

**SYSTEMES BUDGETAIRES ET IDENTITE
ORGANISATIONNELLE**

DOCUMENT DE SYNTHESE

Introduction générale

La présente note de synthèse a pour objet de retracer « l'itinéraire scientifique¹ » du chercheur au travers de ses principales publications en vue de l'obtention du diplôme d'Habilitation à Diriger des Recherches². Organisée autour de notre itinéraire scientifique, elle tentera de formuler un propos d'étape sur l'un des outils et l'une des grandes thématiques souvent controversés du contrôle de gestion, et qui nous intéressent particulièrement depuis nos travaux de doctorat, le système budgétaire. Aussi, la démarche didactique ici entreprise sera comprise comme le récit d'un itinéraire au cours duquel nous tenterons de retracer les principales pistes qui ont orienté nos recherches thématiques et qui expliquent leur évolution. Cette introduction constitue donc le prologue du récit de six années de recherches postdoctorales autour de l'observation théorique, méthodologique et pratique du budget, de ses fonctions attendues, de celles réellement observées, mais aussi des rôles qu'il peut lui-même jouer dans les organisations. Nous souhaitons en particulier montrer, au travers de ce mémoire, le pouvoir et la capacité d'adaptation des budgets, capacité d'adaptation qui peut être à l'origine d'une pérennité étonnante des budgets. En effet, si le budget perdure dans les organisations en dépit des critiques qui lui sont adressées, c'est parce qu'il s'adapte à l'organisation comme aux rationalités qu'elle véhicule. Nos travaux ont ainsi montré que, au-delà des rationalités instrumentales qu'il sous-tend, le budget est aussi porteur, dans certains cas, de rationalités sociales et politiques.

Les termes budget, budgets, systèmes budgétaires peuvent être utilisés pour qualifier les supports de la démarche budgétaire et sont souvent employés indifféremment pour désigner la même chose. L'expression « système budgétaire » faisant référence à une approche systémique, à des interactions et à une dynamique organisationnelle et adaptative, nous la préférons au terme budget.

- **Pourquoi explorer la question de la capacité d'adaptation des systèmes budgétaires ?**

La question que nous avons choisi d'approfondir au travers de nos recherches est née avant tout du constat d'une contradiction entre le discours relatif au budget dans les années 90, période au cours de laquelle nous avons démarré nos recherches, et celui observé dans les organisations en pratique. Elle est également issue d'une évolution de nos travaux de recherche.

¹ Nous reprenons ici les termes formulés par la Société Française de Management au travers d'un avis et recommandation suivant une séance consacrée à l'habilitation à diriger des recherches, le 12 septembre 2006.

² L'article 1^{er} de l'arrêté du 23 novembre 1988 définit l'habilitation à diriger des recherches de la façon suivante : « l'habilitation à diriger des recherches sanctionne la reconnaissance du haut niveau scientifique du candidat, du caractère original de sa démarche dans un domaine de la science, de son aptitude à maîtriser une stratégie de recherche dans un domaine scientifique ou technologique suffisamment large et de sa capacité à encadrer de jeunes chercheurs ».

Une contradiction apparente entre théorie classique du budget et pratiques organisationnelles...

Concernant tout d'abord la contradiction relative au discours tenu sur les budgets d'une part et aux observations liées aux pratiques d'entreprises d'autre part, il est aisé de constater que le budget, en dépit des nombreuses critiques dont il fait l'objet, reste un outil très largement utilisé et diffusé dans les organisations.

En effet, les multiples critiques du budget depuis l'abandon de l'outil au sujet duquel s'interrogeait la DFCG³ en 1994 ou les travaux du CAM-I⁴ et du « Beyond Budgeting Roundtable » aux Etats-Unis⁵ (Schmidt, 1992; Banham, 2000; Hope et Fraser, 1997, 1999) comme les propositions de gestion sans budget en France (Berland, 2002b) font désormais partie de l'histoire du budget et de ce que l'on peut qualifier de « crise du budget ». Néanmoins, dix années plus tard, le budget reste encore contesté dans les organisations ; en témoignent le maintien et l'actualité des tables rondes du « Beyond Budgeting » tout comme les articles de presse économique et managériale. Le phénomène de pression budgétaire ainsi que les modes d'utilisation du budget en interne et des instruments de mesure de la performance demeurent toujours très controversés⁶.

Cependant, en parallèle à ces nombreuses critiques et à la mise en place de nouveaux outils de pilotages tels que le « balanced scorecard », l'on peut constater une utilisation relativement forte et donc surprenante du budget dans les organisations. En effet, nombre d'enquêtes réalisées par des chercheurs ou des organisations professionnelles sur le sujet soulignent une utilisation toujours étonnante du budget dans la quasi-totalité des entreprises françaises interrogées, comme s'il s'agissait d'un outil incontournable de la gestion de l'entreprise (DFCG, 1994 ; Jordan, 1998 ; Gignon-Marconnet, 2003 ; Villesèque, 2003 ; Sponem, 2004 ; Komarev, 2007 ; Mousli ; 2008). C'est en particulier ce paradoxe que nous avons souhaité approfondir tout au long de nos recherches.

Plus précisément, nous avons essayé de comprendre pourquoi, malgré les nombreuses critiques adressées à l'outil budgétaire, les organisations continuent à y avoir recours. En quoi et pourquoi l'outil peut-il être considéré comme irremplaçable ? Pourquoi les budgets perdurent-ils dans les organisations ? Au-delà de leur classique rôle de représentation des objectifs de l'organisation et de leur aptitude à maîtriser l'efficacité organisationnelle (Anthony, 1965), que représentent-ils pour l'organisation et que lui apportent-ils ? Quelles sont leurs réelles missions et quelles formes prennent ces dernières ? En outre, comment expliquer la présence et l'utilisation du système budgétaire dans tous les types d'organisations, y compris celles où comme les organisations complexes et singulières on l'y attend le moins ? Tel est le cas en particulier des organisations dites « par processus » ou relevant du secteur artistique et culturel, lesquelles ont fait l'objet d'études et d'investigations au cours de nos travaux. De façon générale, c'est la question de l'explication du maintien du budget dans l'organisation que nous avons soulevée au travers de nos travaux et que nous souhaitons encore explorer et comprendre. Cette question pose celle de la pérennité de l'outil

³ Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion.

⁴ Consortium for Advanced Management International.

⁵ C'est à partir du milieu des années 90 que s'est constitué le BBRT, groupe de réflexion centré sur le dépassement du budget, et les modalités de sa possible suppression. Selon Löning (2004) c'est dès le début des années 70 qu'apparaissent les premières tentatives d'abandon du budget en Scandinavie. Jan Wallander, CEO de la Handelsbank en 1972 aurait alors été précurseur en matière de gestion sans budget.

⁶ A ce propos, voir l'article de Löning « *Les enjeux cachés de la mesure de la performance* », paru dans Les Echos, l'Art du Management du 22.05.2008.

et donc de l'organisation. Par-là, elle soulève des interrogations quant au positionnement du budget comme image de l'organisation, comme reflet de son existence, de son identité et de sa légitimité. En quoi le budget permet-il de cimenter et cristalliser l'organisation ? Et en quoi, finalement, le budget contribue-t-il à un renforcement de l'identité et de la légitimité de l'organisation ?

...qui a constitué le fil conducteur de nos recherches

Nous avons démarré nos travaux de recherche en DEA (1999), intéressée par les théories de l'organisation et en particulier par les théories relatives au management par activités et processus dans les organisations. Nous avons donc dans un premier temps étudié la question de la représentation des activités et processus au travers des approches comptables (Villesèque, 1999, *La normalisation comptable, frein ou moteur d'une comptabilité par les processus ? Mémoire de DEA*). Ce travail de recherche exploratoire nous a conduite à la conclusion selon laquelle les budgets, en tant que représentations de l'organisation, pouvaient peut-être jouer un rôle dans la représentation par processus de l'organisation, représentation qui paraît nécessaire au regard des décloisonnements actuels et des découpages transversaux de l'organisation (Desreumaux, 1996 ; Lorino et Tarondeau, 1998 ; Tarondeau et Wright, 1995 ; Tarondeau, 1998). En effet, dans le domaine du contrôle de gestion, il est aujourd'hui d'usage de souligner que l'entreprise taylorienne, souvent considérée comme le modèle de base du contrôle de gestion et du découpage en centres de responsabilité a laissé place à une forme plus aplatie, une forme réseau, plus représentative de nos sociétés contemporaines (Boltanski et Chiapello, 1999). Ce changement de forme organisationnelle suscite bien entendu des questionnements quant à la définition ou à l'émergence d'un modèle de contrôle de gestion plus adapté. C'est donc dans ce sens que se sont orientées nos recherches, et nous avons, au travers de notre thèse, approfondi la question des liens entre transversalité et systèmes budgétaires (Villesèque, 2003, *Transversalité et systèmes budgétaires, un essai d'observation et d'analyse, Thèse*). De cette thèse ont été produits des articles de recherche ainsi que des communications dans des congrès nationaux et internationaux ayant donné lieu à la publication d'actes scientifiques.

Nous reviendrons plus largement sur le terme « transversalité », à la fois polysémique et flou à définir, mais nous pouvons, à ce stade, préciser que le Larousse définit ce qui est transversal comme « *ce qui est disposé en travers, qui coupe en travers* ». Il n'existe pas de définition bien précise de la transversalité organisationnelle, mais il nous sera cependant possible de la caractériser à partir des concepts qui lui sont rattachés, tels que les activités, les processus, les interactions ou encore le décloisonnement des fonctions organisationnelles (Villesèque, 2003). Allouche et Huault (1998) précisent que « *si l'on s'en tient aux éléments dégagés par Tarondeau et Wright (1995), l'organisation transversale est appréhendée comme un ensemble plus ou moins structuré de compétences (...). Les objectifs et les stratégies de l'entreprise sont dès lors mis en place par des unités horizontales d'organisation appelées processus plutôt que par des unités verticales comme les fonctions, les divisions ou les départements* » (p.9).

Nos travaux de thèse, propres aux modes de conception des budgets et à l'intégration de la transversalité, nous ont alors conduite à explorer la question, étroitement liée, des modes d'utilisation du budget. Au-delà de la présence de budgets sous diverses formes dans les organisations, c'est en effet la question de leurs modes d'utilisation et de leurs rôles qui se pose, ainsi que des rationalités associées. A partir de là, nos travaux de recherche ont alors

suivi une autre trajectoire, plus orientée vers les divers rôles qu'occupe le système budgétaire dans les organisations, vers les rationalités qu'il peut traduire.

Il nous est alors apparu nécessaire de dépasser les approches dites instrumentales, et orientées vers des modes dits de diagnostic au sens de Simons (1990, 1995), pour approfondir la question des aspects sociaux, socialisants et politiques des budgets (Burchell et al., 1980 ; Berland, 1999 ; Gignon-Marconnet, 2003 ; Sponem, 2004). Nous avons donc exploré cette question des modes d'utilisation du budget sous un angle à la fois interne et externe, en abordant des problématiques relatives au rôle cohésif et intégrateur des budgets d'un point de vue interne, ainsi qu'au rôle légitimateur de l'outil, d'un point de vue externe. C'est en particulier dans cette dernière perspective que s'inscrit notre actuel programme de recherche.

Le but de ce mémoire est donc de souligner les évolutions du système budgétaire et les changements produits dans ses modes de conception et d'utilisation, plus précisément dans des cas particuliers ou atypiques d'organisations. En effet, nos travaux nous ont permis de souligner une évolution relative à ses modes de conception comme à ses modes d'utilisation.

Les modes de conception du système budgétaire se sont en effet orientés vers des logiques intégrant davantage de transversalité, en liaison avec l'évolution marquée des formes et structures organisationnelles (Thomas, 2003 ; Villesèque, 2003).

Par ailleurs, d'un mode d'utilisation initialement instrumental ou « technique » orienté vers la gestion interne et voué au contrôle strict des résultats, le budget a dans les pratiques évolué vers d'autres modes d'utilisations, notamment orientés vers des intérêts sociaux en interne et vers des aspects politiques dans une perspective externe.

Cette dualité marquée dans l'utilisation des systèmes budgétaires peut être analysée comme l'une des explications du maintien du budget dans les organisations, et plus largement de la pérennité étonnante des systèmes budgétaires. Ce sont les raisons de cette pérennité que nous avons cherché à explorer au travers de nos travaux, en mettant l'accent sur la forte adaptabilité des budgets à des structures complexes et singulières.

Nos travaux ont donc exploré ces interrogations et nous ont permis de diversifier les outils méthodologiques propices à l'étude de telles questions de recherche. En effet, la compréhension du sens et du rôle « profonds » des systèmes budgétaires implique un questionnement sur les méthodes appropriées comme sur le positionnement épistémologique des recherches.

Sur le plan épistémologique, les itérations constantes entre terrain et théorie qui ont permis la progression de nos travaux ainsi que de notre programme de recherche, lequel se consistait à élaborer une théorie explicative d'un phénomène social en se fondant sur la mise en évidence de régularités (Royer et Zarlowski, 1999), font que nous pensons pouvoir nous situer de façon générale sur un paradigme qualifié d'interprétativiste.

▪ **Le paradigme interprétativiste et le recours à la théorie enracinée pour expliquer l'adaptation du budget dans des organisations complexes et singulières :**

La théorie enracinée (Glaser et Strauss, 1967 ; Strauss et Corbin, 1994) est étroitement liée à la démarche de recherche interprétative dans le sens où ce sont les interprétations qui soutiennent les actions individuelles et collectives. L'interprétation de ce qui a été observé,

entendu ou lu relève alors de la responsabilité du chercheur (Strauss et Corbin, 1994). La démarche méthodologique que nous avons retenue, construite la plupart du temps suivant un axe exploratoire se fonde en effet sur une itération constante entre théorie et terrain (Glaser et Strauss, 1967 ; Strauss et Corbin, 1994). Selon Strauss et Corbin (1994), « *la théorie enracinée est une méthode générale permettant de développer une théorie qui est enracinée dans les données systématiquement collectées et analysées* » (p.273). La démarche est ainsi reliée aux objectifs de construction et de vérification de la théorie et devrait permettre de développer une théorie sociale « substantive ». Atkinson et Shaffir (1998) précisent par ailleurs que cette dernière s'appuie sur deux stratégies. La première correspond à la démarche de comparaison constante dans laquelle le chercheur code et analyse les données. Il s'agit alors de lier analyses implicites, données collectées et analyses de données depuis le début des investigations jusqu'à la fin des travaux (Glaser et Strauss, 1967). La seconde stratégie évoquée par Atkinson et Shaffir repose sur l'utilisation de l'échantillon théorique dans lequel le chercheur identifie de nouveaux cas à étudier en fonction de leur potentiel à étendre ou à redéfinir les concepts déjà développés. La démarche s'appuie sur une itération constante entre terrain et théorie, l'un faisant évoluer l'autre et vice-versa.

Nous pouvons qualifier notre démarche d'interprétativiste dans la mesure où elle nous semble satisfaire les deux principes précédemment évoqués (Atkinson et Shaffir, 1998) :

- Tout au long de nos recherches portant sur le thème central des budgets, nous avons eu soin de lier les données collectées et de faire ainsi des liaisons entre analyses implicites liées aux modes d'utilisation des budgets, collecte des données (qualitative ou quantitative ; les auteurs de la théorie enracinée n'excluant aucun de ces types de données pour satisfaire ce type de recherche) et analyse des données proprement dite. La mise en relation de ces différents éléments a permis la progression de nos recherches.

- La démarche d'itération entre terrain et théorie a bien été constante. En effet, nous sommes partis d'un cadre théorique propre aux modes de conception et d'utilisation des budgets transversaux⁷, donc essentiellement ancré sur les théories organisationnelles de la transversalité et les théories normatives du budget, pour ensuite évoluer, suite à l'observation de certaines particularités dans les budgets observés, vers l'étude plus approfondie des rôles du budget. Les lectures du rôle social et politique du système budgétaire, et notamment au travers de théories à dominante plus sociologique, nous ont alors conduite à rechercher des cas d'organisation propices à une utilisation politique du budget. Le lien avec la transversalité, et de façon plus large avec la complexité des organisations, nous a alors amenée à approfondir le cas des organisations artistiques et culturelles (OAC), organisations qui nous sont apparues pertinentes pour alimenter nos recherches pour au moins deux raisons. Tout d'abord leur fonctionnement s'appuie sur une recherche constante de créativité et un besoin de liberté (Chiapello, 1994, 1997), ce qui leur confère un caractère dynamique proche de celui des organisations par processus que nous avons précédemment étudiées. Ensuite, ces organisations-là utilisent le budget à des fins, entre autres, politiques, puisqu'il leur permet d'appuyer et de soutenir leurs demandes de financements auprès de partenaires externes, lesquels sont essentiels à leur fonctionnement (Chatelain-Ponroy, 1998 ; 2003). C'est en ce

⁷ Dans le cadre de nos études, et dans un premier temps de notre thèse, nous avons défini les budgets transversaux comme des budgets présentés par activités, processus, projets ou métiers, et distincts des budgets classiquement décrits par fonctions (Villesèque, 2003).

sens un outil de légitimation et de rationalisation des actions. Par ailleurs, le cas des OAC nous est apparu particulièrement illustratif et emblématique du paradoxe de l'utilisation du système budgétaire, caractérisé par un cadre souvent défini comme « rigide », dans des types d'organisations qui au contraire nécessitent souplesse et adaptation (Chiapello, 1994).

▪ **La mise en place d'un programme de recherche cohérent pour cerner la capacité d'adaptation du système budgétaire :**

Pour clarifier une telle dualité entre modes d'utilisation instrumentaux d'une part, et modes d'utilisation sociaux et politiques d'autre part, notre programme de recherche a consisté à cerner dans un premier temps la diversité des pratiques associées aux fonctions dites instrumentales des systèmes budgétaires, c'est-à-dire orientées vers la recherche de performance et la cohérence instrumentale (Bourguignon et Jenkins, 2004). Nous avons pour cela approfondi le thème des liens entre contrôlabilité, systèmes budgétaires et nouveaux contextes organisationnels ainsi que celui de l'adaptabilité instrumentale du budget. Dans un second temps, nos recherches se sont orientées vers l'approche des modes d'utilisation sociaux et politiques du système budgétaire. L'approche des rôles sociaux et intégrateurs du budget dans une perspective interne (Gignon-Marconnet, 2003 ; Frow et al., 2005) a alors d'abord fait l'objet d'approfondissements et d'investigations, avant d'être complétée par celle des aspects légitimateurs et politiques du budget dans une perspective externe (Burchell et al., 1980 ; Covaleski et Dirsmith, 1983, 1986, 1988a, 1988b).

Par ailleurs, l'ensemble de nos travaux a porté sur des cas particuliers d'organisations, celui des organisations dites transversales⁸, et organisations appartenant au secteur artistique et culturel (OAC). Celles-ci peuvent en effet être qualifiées de complexes, en raison de la multitude d'interactions qui les caractérisent, de l'imprécision de leurs frontières, ou de leur besoin constant d'adaptation (Lorino, 1995 ; Tarondeau et Wright, 1995 ; Desreumaux, 1996 ; Chatelain-Ponroy, 2003 ; Chiapello, 1994).

Nous résumons ce programme de recherche dans la figure qui suit :

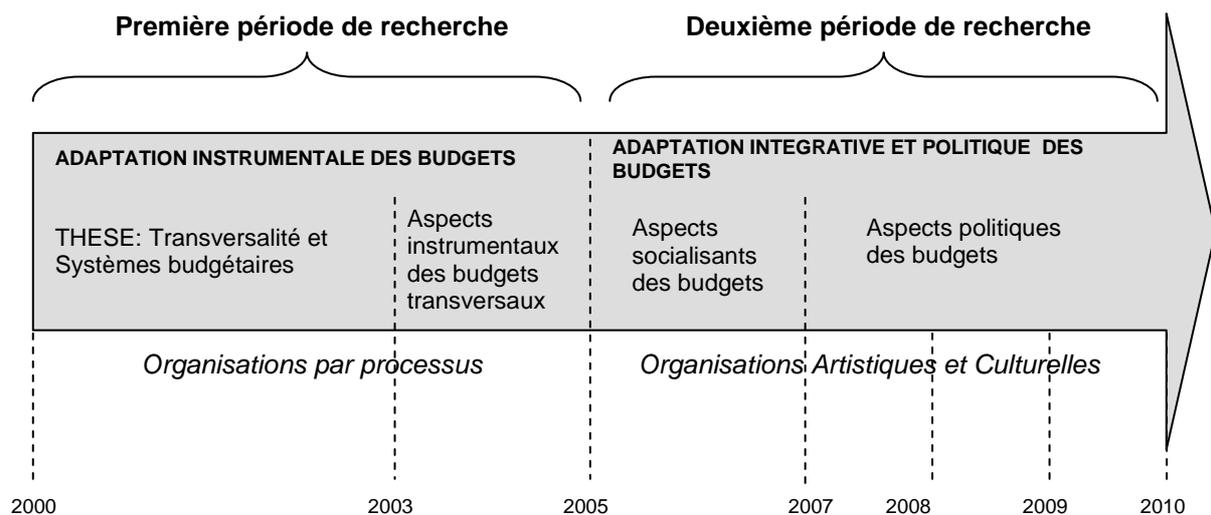


Figure 1 : Descriptif chronologique et logique de notre programme de recherche

⁸ Dans la suite du développement, nous emploierons le terme « organisations transversales » pour désigner les organisations qui adoptent des découpages par processus, et plus généralement des pratiques de transversalité.

L'hypothèse générale qui sous-tend nos travaux concerne la capacité d'adaptation et la recherche de cohérence du système budgétaire, au-delà de son apparente rigidité et du formalisme qui lui est associé (Jordan, 1998 ; Lorino, 2001). En effet, si les budgets perdurent, c'est parce qu'ils sont selon nous des instruments intégrateurs « irremplaçables », véhicules d'une diversité de rationalités et pouvant être utilisés dans une variété de directions à l'instar de celles évoquées par Burchell et al. (1980). L'ensemble de nos travaux converge donc vers la voie d'une capacité d'adaptation des budgets à diverses rationalités organisationnelles. Cela s'est traduit par l'exploration logique et successive de quatre grands thèmes présentés en suivant.

Le **premier thème** sur lequel ont porté nos travaux découle du paradoxe de l'utilisation du budget dans les organisations et plus spécifiquement au regard des questions de transversalité et des nouvelles formes organisationnelles (Lorino, 1995 ; Tarondeau et Wright, 1995 ; Desreumaux, 1996). Il s'est ainsi agi d'approfondir les liens entre contrôlabilité, systèmes budgétaires et nouveaux contextes organisationnels, en essayant de cerner dans quelle mesure les systèmes budgétaires permettaient d'appliquer le principe de contrôlabilité (Merchant, 1998 ; Gervais, 2004).

Ce thème, présenté dans le chapitre 1 partie 1 de cette synthèse, a alors été abordé, d'un point de vue méthodologique, par le recours à une diversité des méthodes, essentiellement quantitatives.

Ainsi, nous avons, au cours de notre thèse, conduit une enquête nationale en collaboration avec l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG) portant sur le thème des liens entre transversalité et systèmes budgétaires. Outre cette enquête, ce partenariat avec la DFCG s'est également traduit par la réalisation d'enquêtes pré-exploratoires auprès des membres de la région Languedoc-Roussillon, par la conduite d'entretiens semi-directifs avec ces mêmes personnes, ainsi que par la présentation de résultats et l'animation de réunions sur le thème des budgets auprès du groupement régional de la DFCG. Ces travaux ont alors donné lieu à la réalisation de notre thèse (Villesèque, 2003), mais aussi à des communications dans des congrès nationaux et internationaux (AFC 2003, Journée AFC 2004, EAA 2005, IAAER 2005) ainsi qu'à la publication d'articles (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2003, n°1 ; Villesèque-Dubus, 2005, n°2). Par ailleurs, ce travail de thèse s'est inscrit dans les problématiques et les axes de recherche du groupe COST (COntôle et STRatégie) du laboratoire CREGOR au sein duquel nous menons nos travaux de recherche (EA-731- Université Montpellier 2 et futur Montpellier Recherche Management). Ce travail a enfin impulsé la mise en place en décembre 2004 à Montpellier d'une journée de recherche AFC sur « Transversalité et comptabilité, contrôle, audit », journée à laquelle nous avons participé.

Toujours en vue de contribuer à l'approfondissement de cette thématique, nous avons par ailleurs poursuivi nos recherches par l'exploration de la question des possibilités de contrôle en PME. Par là, nous avons été amenée à nous pencher sur la manière dont a été étudié le budget dans ce type d'entreprises. Cette étude a été le fruit d'une collaboration interdisciplinaire avec JM. Courrent dont les travaux portent sur les domaines de la stratégie et de la PME (Université de Perpignan- Chercheur ERFI Université Montpellier1). Elle a porté sur une revue de littérature dans les domaines croisés du contrôle et de la PME au cours des dix dernières années menée en s'appuyant sur six revues de références (Comptabilité Contrôle Audit ; Finance Contrôle Stratégie, Revue Internationale PME, Accounting,

Organizations and Society, Management Accounting Research, International Small Business Journal). Des analyses univariées et multivariées ont été réalisées pour faire apparaître des éléments de structuration. Cette recherche, qui visait à comprendre la diversité des pratiques de contrôle de gestion en PME, a ainsi permis la caractérisation des principaux courants de recherche abordés au cours de ces dix dernières années et au repérage de facteurs explicatifs des relations ainsi identifiées (ENROAC/MCA 2007 ; AFC 2008). Par ailleurs, cette recherche nous a permis de poser la question du positionnement et de l'étude du système budgétaire comme composante du contrôle de gestion au sein des PME (Villesèque-Dubus et Courrent, 2007, n°5).

Enfin, le thème de la contrôlabilité a été exploré au travers d'une autre collaboration interdisciplinaire, avec la discipline de l'économie plus précisément. Nous avons ainsi réalisé une étude avec L. Cavaignac (Université de Perpignan) qui portait sur les apports de la méthode DEA (Data Envelopment Analysis ou Méthode d'enveloppement de données) pour la gestion multidimensionnelle de la performance d'un centre de coût (Cavaignac et Villesèque-Dubus, n°6). L'idée était d'observer dans quelle mesure la méthode DEA pouvait constituer un outil pertinent pour la gestion simultanée des coûts, qualité et délais comme composantes de la performance des centres de coûts, d'en étudier les implications et les limites. De plus, il s'agissait de voir comment cette méthode-là pouvait se poser en complément des systèmes budgétaires, et constituer un apport au contrôle ainsi qu'au pilotage des centres de coûts notamment. Cette analyse peut par ailleurs s'intégrer dans le prolongement des problématiques de mesure de la performance globale (Dohou et Berland, 2007 ; Capron et Quairel, 2004). Elle s'est inscrite dans les activités de recherche de l'AFC, puisqu'elle a donné lieu à une communication lors de la « 1^{ère} journée d'étude en contrôle de gestion de Nantes organisée par l'AFC et le LEMNA⁹, portant sur la gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais » en janvier 2009.

La question de la contrôlabilité des organisations et le constat d'une utilisation toujours très forte des budgets nous a par la suite conduit à explorer un **second thème** de recherche, lié à l'approfondissement de l'adaptabilité instrumentale des systèmes budgétaires dans des organisations complexes. Celui-ci fait l'objet du second chapitre de la présente synthèse. Le but de nos investigations a été, dans cette perspective-là, de cerner les pratiques dites instrumentales des budgets et plus précisément le rôle de ces derniers en matière de prévision et de contrôle dans des organisations complexes et singulières ainsi que les rationalités traduites par l'outil.

Nos travaux portant sur ce thème se sont alors traduits, sur le plan de la méthode, par la réalisation d'enquêtes, d'entretiens semi-directifs et d'études de cas.

L'enquête réalisée avec la DFCG en 2003 et présentée supra a ainsi pu être complétée par une autre enquête conduite depuis 2007 et perçue comme le fruit de notre investissement dans un travail collectif au sein de l'équipe COST du CREGOR et portant sur la mise en place d'un Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI). Cet observatoire regroupe plus d'une dizaine d'enseignants-chercheurs de l'université Montpellier 2 s'intéressant à l'évolution des pratiques de gestion¹⁰. Nous avons, en ce qui nous concerne,

⁹ Laboratoire d'Economie et de Management de Nantes-Atlantique

¹⁰ Ont participé à la mise en place et au fonctionnement de cet observatoire : Céline Averseng, Yann Chabin, Philippe Chapellier, Agnès Mazars-Chapelon, Yves Dupuy, Ariel Eggrickx, Sylvie Gerbaix, Corinne Janicot, Sophie Mignon, Lucile Pedra, Denis Travaillé, Fabienne Villeseque-Dubus.

travaillé dans le cadre de cet observatoire sur le thème des systèmes budgétaires avec Y. Dupuy. Ce travail nous a conduit à exploiter 43 questionnaires relatifs aux pratiques d'entreprises de la région Languedoc Roussillon. Notre implication au sein de cet observatoire collectif s'est concrétisée par l'animation du thème « systèmes budgétaires » ainsi que par le suivi et le pilotage de la création d'un logiciel de mise en ligne du questionnaire par des élèves ingénieurs. Le but de cet observatoire est, outre le fait d'observer les pratiques de gestion d'entreprises, de poser un questionnement relatif à la mise en œuvre de méthodes d'enquêtes suffisamment simples pour être facilement interprétables et reproductibles dans le temps et de parvenir à en tirer une série d'enseignements (Dupuy et Villesèque-Dubus 2010, n°8). Il s'agit par ailleurs de « déceler » des cas originaux ou singuliers d'entreprises susceptibles de faire l'objet d'approfondissements par études de cas.

Par ailleurs, le thème de l'adaptabilité instrumentale des systèmes budgétaires dans des organisations complexes a été approfondi dans le cadre d'une collaboration interuniversitaire menée avec P. Amans (Université Toulouse3) et A. Mazars-Chapelon (Université Montpellier2). Nous avons ainsi choisi d'approfondir la question du paradoxe de l'utilisation des budgets dans les organisations artistiques et culturelles du spectacle vivant en s'appuyant sur l'étude de cas de telles organisations. Cette question paradoxale, liée à l'utilisation d'un instrument de gestion au cadre rigide et annualisé (Bonnafeus-Boucher et al., 2003) dans des organisations par nature créatives et adaptatives (Chiapello, 1998), a alors apporté des éclairages quant aux fonctions et pratiques instrumentales dans lesdites organisations, mais aussi, au-delà, quant aux autres rôles joués par le budget dans les OAC. Ceux-ci font l'objet d'approfondissements dans les chapitres suivants. Les études réalisées sur ce thème-là ont donné lieu à des communications dans des congrès nationaux et internationaux ainsi qu'à la publication d'un article de recherche (Congrès des IAE, 2008 ; RSG, 2008 ; AFC, 2009 ; ENROAC/MCA 2010) (Amans et Villesèque-Dubus, 2008, n°4 ; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7 ; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2010, n°9).

Ces deux premiers thèmes ont constitué la première partie de notre programme de recherche, laquelle avait pour objet l'approfondissement des questions de rationalités et de cohérence instrumentale associée au budget (Bourguignon et Jenkins, 2004). Ces travaux, les observations ainsi que les conclusions qui y sont associées nous ont ensuite conduit à faire évoluer ce programme vers l'approfondissement des rationalités sociales et politiques comme explication à la permanence des budgets. La seconde partie de notre programme de recherche a alors porté sur la mise en question des rôles sociaux (thème 3) et politiques (thème 4) du système budgétaire.

Ainsi, le **troisième thème** constitutif de notre programme de recherche a été celui de l'approfondissement des rôles sociaux, humains et intégrateurs du budget dans une perspective interne (Gignon- Marconnet, 2003 ; Naro, 1998 ; Frow et al., 2005). Le but de nos travaux inscrits dans cette thématique était d'approfondir la question du rôle social et intégrateur des budgets et d'apporter des éclairages à celle des liens réciproques entre budgets et interactions organisationnelles. D'un point de vue méthodologique, cela s'est traduit par le recours notamment à la méthode dite d'analyse de réseau social dans le cadre de la réalisation d'une étude de cas. Plus précisément, au travers de notre thèse, nous avons souhaité approfondir le cas d'une entreprise ayant mis en place des budgets à caractère transversal et plus particulièrement le cas des jeux d'interactions associées au processus budgétaire. C'est donc en nous appuyant sur la méthode dite d'analyse de réseau social, laquelle peut se définir à mi-chemin entre les méthodes de recherche qualitatives et quantitatives (Borgatti, Everett & Freeman, 1999 ; Lazega, 1998), que nous avons mené cette étude. Une partie de notre thèse

ainsi qu'un article d'approfondissement ultérieur ont été consacrés à la description de cette étude et des résultats obtenus (Thèse, 2003 ; AFC, 2003 ; FCS, 2007) (Villesèque-Dubus, 2007, n°3).

De plus, ce thème a été exploré au travers de travaux mentionnés plus haut, tels que l'enquête nationale réalisée en partenariat avec la DFCEG (Thèse, 2003), ou au travers de l'étude de cas d'organisations du secteur artistique et culturel (Congrès des IAE, 2008 ; RSG, 2008 ; AFC, 2009) (Amans et Villesèque-Dubus, n°4).

Enfin, et de façon complémentaire, nous avons exploré la question des rôles légitimateurs et politiques du budget (Burchell et al., 1980 ; Covaleski et Dirsmith, 1983, 1986, 1988a, 1988b), qui correspond au **quatrième thème** de notre programme de recherche. En effet, le contrôle de gestion comme le système budgétaire font l'objet de nombreuses définitions dans les manuels de gestion comme dans la littérature de recherche, lesquelles sont la plupart du temps orientées vers la recherche de performance ou les aspects humains et sociaux, mais beaucoup plus rarement vers des utilisations et pratiques externes. Nous avons donc souhaité éclairer notamment ces aspects-là en nous appuyant dans un premier temps sur le cas des organisations artistiques, et en élargissant dans un second temps notre étude à d'autres types d'organisations.

Sur le plan de la méthode, les aspects légitimateurs et politiques au sein des organisations artistiques et culturelles (OAC) ont d'abord été étudiés dans le cadre du programme de recherche sur les OAC conduit en collaboration avec P. Amans et A. Mazars-Chapelon. Nous avons dans cette perspective-là réalisé un ensemble d'observations auprès d'entreprises de ce secteur, que nous continuons à compléter et à enrichir. Ce travail, qui s'appuie notamment sur les théories néo-institutionnalistes (Meyer et Rowan, 1977, 1978 ; DiMaggio et Powell, 1983 ; Orton et Weick, 1990), s'est traduit par des communications dans des congrès nationaux et internationaux ainsi que par la publication d'un article (Amans et Villesèque-Dubus, 2008, n°3 ; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7 ; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2010, n°9).

Ensuite, l'étude des aspects légitimateurs et politiques des systèmes budgétaires a été approfondie par le biais de l'enquête réalisée grâce à l'Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI). Nous avons en effet souhaité observer si dans des entreprises n'étant pas *a priori* censées évoluer dans un environnement fortement institutionnalisé, le budget pouvait aussi jouer un rôle dans les relations entretenues avec l'environnement externe. Nous avons donc questionné l'utilité du budget dans les relations financières et dans les relations clients-fournisseurs. Cette recherche, qui reste à approfondir au cours de notre programme de recherche futur, a fait l'objet d'une communication au congrès de l'AFC (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8).

Ainsi, la logique reliant les thèmes de recherche approfondis au cours de notre programme aux diverses questions de recherche étudiées et méthodologies mobilisées peut être résumée de façon synthétique au travers du tableau suivant (tableau 1) :

Parties	1^{ère} partie : La cohérence instrumentale des systèmes budgétaires		2^{ème} partie : La cohérence sociale et politique des systèmes budgétaires	
Chapitres	1- Budgets, contrôlabilité et nouveaux contextes organisationnels	2- L'adaptabilité instrumentale du budget	3- Le rôle d'intégration des systèmes budgétaires	4- Perspectives et prolongements du programme de recherche : système budgétaire et processus politiques
Thèmes abordés	La contrôlabilité des organisations - Les mécanismes de conception des budgets dans une approche transversale des organisations	L'utilisation instrumentale des budgets – Le rôle des budgets en matière de prévision et de contrôle dans des organisations complexes et singulières	Le rôle social et intégrateur des budgets – Les liens réciproques entre budgets et interactions organisationnelles	Le rôle politique des budgets – Le rôle du budget pour légitimer les actions et pour négocier des intérêts internes
Type d'analyse	Interne			Externe
Questions de recherche	Les budgets traditionnels répondent-ils au principe de contrôlabilité des organisations ? Quelles sont les possibilités d'adaptation de l'outil budgétaire pour répondre à un souci d'évolution des organisations et de contrôlabilité ? En quoi les budgets transversaux peuvent-ils permettre un dépassement du principe classique de contrôlabilité et sur quelles bases sont-ils conçus ?	Comment s'exerce la fonction instrumentale des budgets dans des contextes spécifiques comme ceux des organisations par processus et des organisations artistiques et culturelles ? Quelles peuvent être la portée et les limites de l'outil dans ces organisations-là ?	Quels sont les mécanismes sociaux associés au budget ? Quel est l'impact de ce dernier sur les comportements et son rôle de coordination ? Comment peut-il créer de la cohésion ? Réciproquement, en quoi les interactions organisationnelles sont-elles porteuses de contrôle ?	Quel est le rôle en matière de légitimation des actions et de rationalisation du budget ? En quoi le budget joue-t-il un rôle privilégié dans les organisations artistiques et culturelles, en matière notamment de négociation avec les partenaires externes ?
Travaux de recherche	RIRL 2002 ; Thèse 2003 ; Echanges 2003 ; Congrès des IAE 2005 ; CCA 2005 ; ENROAC/MCA 2007 ; AFC 2008 ; Journée AFC 2009	Thèse, 2003 ; Journée AFC 2004 ; CCA, 2005 ; RSG 2008 ; AFC 2010 ; RSG 2008	AGRH 2002 ; AFC 2003 ; Thèse 2003 ; IAAER 2005 ; FCS 2007 ; AFC, 2010	Congrès des IAE 2008 ; AFC 2009 ; RSG 2009 ; AFC 2010 ; ENROAC/MCA 2010

Méthodologie de recherche mobilisée	<u>Analyses quantitatives :</u> -Enquêtes par questionnaires -Méthode DEA (Data Envelopment Analysis) -Analyse en composantes principales <u>Analyses qualitatives :</u> -Entretiens semi-directifs	<u>Analyse quantitative :</u> -Enquêtes par questionnaires (2 études) <u>Analyses qualitatives :</u> -Entretiens semi-directifs -Etudes de cas	<u>Analyses quantitatives :</u> -Enquêtes par questionnaires <u>Analyse qualitative :</u> -Entretiens semi-directifs -Etudes de cas <u>Analyse de réseau social :</u> - Calculs de centralités, densités et identification de clusters	<u>Analyses quantitatives :</u> -Enquêtes par questionnaires <u>Analyses qualitatives :</u> -Entretiens semi-directifs -Etudes de cas
--	--	--	--	---

Tableau 1 : synthèse des recherches présentées dans ce mémoire

Afin de décrire ce processus de recherche et de démontrer la capacité d'adaptation des budgets, la première partie de ce mémoire s'attachera à présenter l'ensemble de nos travaux s'intéressant aux pratiques instrumentales du budget et portant sur les deux premiers thèmes explorés. Par là, il s'agira de présenter l'ensemble de nos recherches visant à approfondir la logique de recherche de rationalité ou de cohérence instrumentale de l'outil budgétaire, tournée vers la recherche de performance. La seconde partie de ce travail sera ensuite centrée sur les deux autres thèmes approfondis au cours de notre programme de recherche : les dimensions sociales et politiques du budget. Nous montrerons alors que le système budgétaire, au-delà d'une recherche de cohérence instrumentale *stricto sensu*, est aussi orienté vers des recherches de rationalités sociales et politiques, intégratives et légitimatrices.

1ère partie : La cohérence instrumentale des systèmes budgétaires

Si le budget a fait l'objet de nombreuses définitions et approches dans la littérature en contrôle de gestion, il a aussi fait l'objet de multiples controverses. Ces définitions, tantôt instrumentales, fonctionnalistes ou technicistes, tantôt comportementales ou sociales, tantôt stratégiques ou politiques, soulignent toutes sa capacité d'adaptation et son utilisation dans de multiples directions et pour divers objectifs. Nos travaux se sont inscrits dans cette perspective et ont d'abord questionné le rôle instrumental des budgets en tant qu'outils de contrôle, lequel a été initialement défini par Anthony dès 1965 comme « *le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » (p.17).

L'objet de cette première partie est, en ce sens, de présenter nos travaux consacrés à l'étude du système budgétaire en tant qu'outil de contrôle, dans une perspective instrumentale. Nous montrerons plus précisément que le budget remplit un certain nombre de fonctions instrumentales, lesquelles doivent cependant être mises en perspective, au regard notamment du principe de contrôlabilité, de ses fondements, de son applicabilité et de ses limites.

En effet, le principe de contrôlabilité organisationnelle se fonde sur l'hypothèse d'un partage clair et sans ambiguïté des responsabilités (Gervais, 1998 ; Merchant, 1998). Sous cette hypothèse, seules sont considérées comme contrôlables les opérations et les actions menées par un individu ou groupe d'individus au sein d'un centre ou d'une zone de responsabilités bien définis. Ainsi, des outils de contrôle tels que les budgets, tableaux de bord ou balanced scorecard, devraient permettre un pilotage adapté à l'entité contrôlée, pourvu que soient définis des indicateurs de performance en cohérence avec les zones de responsabilités identifiées.

Cependant, quelle peut-être la pertinence de ce principe et quelles peuvent être les possibilités d'adaptation du système budgétaire lorsque la définition des frontières et zones de pouvoir dans l'organisation est floue et en perpétuel mouvement ? Ces questions se posent tout particulièrement dans un contexte de transversalité des organisations (Lorino, 2001) ou dans des organisations à forte composante créative et *a priori* peu propices au contrôle, telles que les organisations artistiques et culturelles (OAC) (Chiapello, 1997 ; 1998). Ce sont ces organisations-là que nous avons plus précisément étudiées en questionnant les possibilités d'utilisation instrumentale et d'adaptation du système budgétaire (Villesèque, 2003 ; Amans et Villesèque-Dubus, 2008, n°4 ; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7).

Parce que leurs frontières sont floues à définir (Lorino et Tarondeau, 1998 ; Burlaud et Simon, 2000 ; Bonnafous-Boucher et al., 2003), parce que leurs structures s'éloignent de la traditionnelle représentation hiérarchico-fonctionnelle (Desreumaux, 1996), et parce qu'elles sont en perpétuelle recherche de dynamique (Lorino et Tarondeau, 1997) mais aussi de créativité (Chiapello, 1997 ; 1998), nous avons, dans la suite de ce développement, qualifié ces organisations-là de complexes et singulières.

Les questions sous-jacentes qui se posent et que nous avons été conduite à explorer au cours de nos travaux sont alors relatives à l'adaptabilité réciproque des budgets et de l'organisation. Dans quelle mesure l'organisation structure-t-elle et façonne-t-elle le système budgétaire et en quoi le système budgétaire structure-t-il l'organisation ? Comment et jusqu'à quel point

permet-il de traduire une rationalité instrumentale dans des organisations complexes et singulières ?

Le premier chapitre de cette partie s'attachera à repositionner le budget au regard du principe de contrôlabilité, en tentant de mettre en lumière notamment les freins posés par ce principe à l'applicabilité du budget. Au-delà, nos travaux ont questionné et souligné les possibilités d'adaptation du budget au souci de contrôlabilité des organisations.

Dans un second chapitre, nous présenterons une synthèse des fonctions et aspects instrumentaux du budget compte tenu des dynamiques d'organisations étudiées au travers de nos recherches. En particulier, la question de la cohérence et de la rationalité instrumentale des budgets sera abordée dans des cas complexes et singuliers d'organisations, tels que les organisations « transversales » ou les organisations artistiques et culturelles.

Chapitre 1 : Systèmes budgétaires, contrôlabilité et nouveaux contextes organisationnels

Nous avons questionné le principe de contrôlabilité dès le début de nos recherches, en liaison avec l'observation de l'émergence de formes organisationnelles nouvelles, transversales notamment (Lorino, 1995 ; Lorino et Tarondeau, 1998 ; Lorino, 2001). En effet, ce principe est aujourd'hui mis en question compte tenu d'un certain nombre de freins liés en particulier à des évolutions organisationnelles comme managériales. Nous avons, dans cette perspective, cherché à approfondir la capacité des outils de contrôle, et plus spécifiquement des budgets, à s'adapter ou à dépasser ce principe. Cette question a été abordée au travers de nos travaux de recherches sous divers aspects. Elle a ainsi fait l'objet d'un certain nombre d'observations fondées sur des méthodologies de recherche à la fois quantitatives et qualitatives.

Le contrôle de gestion peut faire l'objet de nombreuses définitions. Certaines sont orientées vers la recherche d'efficacité et d'efficacités (Anthony, 1965 ; Dearden et Anthony, 1976) et dans une perspective de diagnostic (Simons, 1990, 1995), d'autres vers l'émergence de la stratégie et la surveillance des incertitudes stratégiques (Simons, 1995, 1999), d'autres encore vers la coordination, l'intégration, la recherche de cohésion (Ouchi, 1979 ; Dupuy, 1999) ou la convergence des buts (Fiol, 1999). La diversité de ces approches révèle qu'il existe de très larges acceptions du terme contrôle, mais la littérature converge sur l'attribution de deux rôles au contrôleur : celui de vérification d'une part, celui d'aide à la décision d'autre part, lesquels ne seraient pas incompatibles (Lambert et Sponem, 2010). C'est précisément la question de la mise en œuvre de cette activité de surveillance et de vérification, étroitement liée au principe de contrôlabilité, qui nous a intéressée. Nous avons en particulier souhaité cerner la capacité des budgets à répondre à la mise en œuvre de cette activité-là et donc à répondre à un souci de cohérence instrumentale. Cette activité de maîtrise, de surveillance et de vérification exercée à divers niveaux de l'organisation ne saurait cependant avoir de sens sans référence à une donnée, une norme, un référentiel. Mais au-delà de la référence à une norme, se pose la question de l'attribution et du partage des responsabilités dans l'organisation. En effet, l'on peut se demander dans quelle mesure les systèmes de contrôle traditionnellement mis en œuvre dans les organisations et que l'on peut qualifier de hiérarchico-fonctionnels sont adaptés aux formes et modes organisationnels caractéristiques de nos sociétés contemporaines (Allouche et Huault, 1998).

Peut-on tout contrôler ? Tout type d'organisation est-t-il contrôlable sur la base des outils à la disposition de l'entreprise ? Qu'en est-il du rôle joué par les systèmes budgétaires en matière de surveillance et de contrôle ? Les systèmes budgétaires sont-ils adaptables à tout type d'organisation ? Et quelles rationalités traduisent-ils ? Telles sont les questions que nous avons approfondies au travers de nos recherches.

Ce chapitre a pour but de souligner dans un premier temps l'existence de freins au principe de contrôlabilité et dans un second temps de montrer dans quelle mesure le budget peut alors dépasser de telles limites.

1. Les fondements de la contrôlabilité par les systèmes budgétaires en question

Les diverses approches des systèmes de contrôle soulignent l'ampleur des modes d'utilisation en place dans les organisations. Ceux-ci se retrouvent dans tous types d'organisations, qu'il s'agisse des entreprises de moyenne et grande taille appartenant au secteur industriel (Villesèque, 2003), des entreprises de service telles que les organisations artistiques et culturelles (Amans et Villesèque-Dubus, 2008 n°4; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7), ou même des PME (Villesèque-Dubus et Courrent, 2007 n°5).

A ce propos, une étude que nous avons réalisée à partir d'une revue étendue de la littérature couvrant les champs de la PME et du contrôle, nous a permis d'identifier, par le biais d'analyses factorielles, une structuration des recherches associées à ces deux champs. Plus précisément, nous avons pu observer grâce à une analyse en composantes principales que de nombreuses recherches portaient sur les instrumentalismes du contrôle de gestion, sur les effets de contingence associés à ce domaine, sur l'étude des éléments organisationnels ainsi que sur celle des rôles et fonctions de la comptabilité et du contrôle en PME. Cette étude a souligné en particulier la grande variété des champs de recherche en contrôle et PME ainsi que la diversité des pratiques associées. Elle rejoint les travaux de Nobre portant sur la position du contrôleur et la fonction contrôle de gestion en PME (Nobre, 2001a, 2001b). Elle nous a par ailleurs permis de constater que la question des modes d'utilisation du budget et de ses spécificités en PME était peu abordée par la littérature dans le domaine du contrôle et de la PME (Villesèque-Dubus et Courrent, 2007 n°5 ; Villesèque-Dubus et Courrent, 2008).

Cependant, si des dispositifs de contrôle sont présents dans de nombreux types d'organisation, leur aptitude à répondre correctement à un souci de contrôlabilité ne va pas de soi. **Dans cette perspective, nos travaux ont donc interrogé le principe de contrôlabilité au regard des nouvelles formes organisationnelles et de leurs transformations, mais aussi au regard des problèmes de mesure relatifs à des objets de contrôle plus flous, moins définis et plus informels** qu'ils ne l'étaient dans les organisations il y a quelques décennies.

Proposition de définition du principe de contrôlabilité :

Selon le principe de contrôlabilité, il serait possible d'imputer des responsabilités à des responsables de centre seulement s'ils maîtrisent l'ensemble des charges et produits relatifs au centre en question. Ce principe repose donc sur la notion de responsabilité, qui, appliquée à l'organisation, implique une délégation de pouvoir pour prendre la décision et l'obligation de rendre compte à la hiérarchie (Gervais, 2004). De plus, selon Gervais (2009), plusieurs éléments sont à la base de ce principe : l'identification des éléments dépendants du responsable (les éléments contrôlables) et celle des éléments sur lesquels il n'a aucun moyen d'action ; l'existence d'un lien exhaustif entre les activités de l'entreprise et les individus ; la détention d'un pouvoir réel sur les charges et produits ; et, enfin, l'exclusivité du pouvoir sur la charge.

Merchant (1998) précise par ailleurs que suivant la logique du principe de contrôlabilité, il est nécessaire de neutraliser les effets liés aux facteurs incontrôlables, comme les facteurs environnementaux liés à la conjoncture économique et concurrentielle, les facteurs naturels et enfin les interdépendances telles que décrites par Thompson (1967). C'est ce troisième facteur que nous avons plus particulièrement approfondi dès le début de nos recherches, en nous intéressant à la problématique de représentation budgétaire des interactions et de la transversalité organisationnelle.

L'hypothèse générale relative à la contrôlabilité issue de nos travaux et présentée ici serait alors que la contrôlabilité ne serait pas réductible à une approche hiérarchico-fonctionnelle « budgétisée », mais au-delà, pourrait être élargie et passerait par une transversalisation des approches ainsi que par le recours à des représentations multidimensionnelles.

1.1. L'observation de la transversalisation des organisations et du développement des interactions comme facteur de complexification du principe de contrôlabilité

Comme Merchant (1998) le précise, les interdépendances constituent des éléments que l'on peut qualifier d'incontrôlables, sources de difficultés dès lors que l'on souhaite appliquer le principe de contrôlabilité et attribuer des responsabilités dans l'organisation. L'étude de la transversalisation des organisations et des interactions associées a fait l'objet d'approfondissements au cours de nos travaux, nous permettant de souligner ainsi de quelle façon elles s'exercent dans l'organisation et comment le budget permet d'en rendre compte.

1.1.1. Les découpages transversaux et le décloisonnement des organisations

Les approches par activités et processus ont suscité diverses questions autour de l'utilisation de nombre d'outils de contrôle dans les organisations, ne serait-ce que parce qu'elles complexifient la mise en œuvre du principe de contrôlabilité. En effet, la normalisation comptable, parce qu'elle repose sur un certain nombre de principes et postulats liés au découpage hiérarchico-fonctionnel et au découpage temporel annuel, semble peu adaptée à des organisations qualifiées de décloisonnées et peu encline à la mise en œuvre d'une comptabilité par les processus (Villesèque, 1999, Mémoire de DEA).

Par ailleurs, s'il existe de très nombreuses façons de définir et d'approcher le concept de transversalité, il semble possible de le caractériser au travers d'un ensemble de notions. Le Larousse définit ce qui est transversal comme « *ce qui est disposé en travers, qui coupe en travers* ». Le concept de transversalité pourrait alors être appréhendé à partir des concepts qui lui sont rattachés, tels que les activités, les processus, les interactions ou encore le décloisonnement des fonctions organisationnelles. En effet, la transversalité dans les organisations peut s'observer par exemple au travers de découpages autres que fonctionnels, tels que des circuits de flux de matières ou de production, des lignes, des gammes de produits, ou même des savoir-faire communs à plusieurs fonctions (Villesèque, 2003).

De même, pour Bertrand et Mevellec (2008), il est important de définir à la fois la transversalité dans sa finalité stratégique ainsi que dans le sens de « traversée » de l'organisation et des logiques de décloisonnement. Les auteurs, s'intéressant à la prise en compte de la transversalité dans les modèles ABC/M, identifient quant à eux trois formes de transversalité : une forme canonique dans laquelle les activités sont transfonctionnelles et où il n'existe pas de processus de rattachement aux activités ; une forme dite de double transversalité, dans laquelle les activités transfonctionnelles sont également rattachées aux processus ; et, enfin, une forme de transversalité simple au niveau des processus, dans laquelle les activités sont intra-fonctionnelles mais regroupées au sein de processus. Au travers de leur article, les auteurs soulignent toute l'importance de bien définir la transversalité.

Ce concept même de transversalité, auquel s'ajoute la polyvalence des hommes dans l'organisation, va alors remettre en question des hypothèses relatives à la fois au

cloisonnement de l'organisation, à la spécialisation des tâches et à l'attribution des responsabilités dans l'organisation (Aoki, 1991, Zarifian, 1996a, 1996b). A cela s'ajoutent la multiplication des activités de soutien dans les organisations ainsi que celles de réseaux externes qui favorisent le développement d'activités transversales, poussant à adopter de nouvelles logiques de contrôle (Kaplan et Johnson, 1987 ; Berliner et Brimson, 1988 ; Cooper et Kaplan, 1988 ; Brimson et Antos, 1999 ; Cooper et Slagmulder, 2000 ; Bouquin, 2001 ; Bertrand et Mevellec, 2008). Le pilotage des processus apparaît ainsi comme une alternative ou un complément à celui des fonctions, appelant de ce fait des questionnements relatifs à la gestion des centres dans l'organisation ainsi qu'à leur contrôlabilité (Villesèque-Dubus, 2005, n°2).

Enfin, la multiplicité des interactions liées à la mise en place de nouveaux découpages à dominante transversale rend plus difficile l'attribution claire des responsabilités et donc l'application du principe de contrôlabilité (Merchant, 2008). En effet, les principes d'exhaustivité et d'exclusivité activités-individus soulignés par Gervais (2009) ne sont alors plus respectés.

1.1.2. Le passage du fonctionnel hiérarchisé au transversal

Dans un article de 1995 définissant la transversalité dans les organisations, Tarondeau et Wright précisent qu' « *un processus est transversal en ce sens qu'il traverse (ou fait appel à plusieurs des entités verticales)* » (p.112). Selon Tarondeau (1998) le thème de la transversalité s'affirme notamment dans les domaines de gestion de la qualité totale et de la gestion des flux. Puisqu'elle « traverse » l'entreprise, la transversalité suggère des démarches de décloisonnement des fonctions communément associées aux notions de processus, d'activités, mais également de projets et de métiers. De plus, les processus, considérés comme des ensembles d'activités, peuvent revêtir plusieurs formes : ils sont assimilés à des projets lorsqu'ils sont exceptionnels et éphémères (Tarondeau, 1998) et à des métiers lorsqu'ils reposent sur des compétences et savoir-faire durablement établis (Villesèque, 2003).

Même si le concept de transversalité des organisations est souvent utilisé en sciences de gestion, il n'en existe pas de définition précise. En ce sens il reste un concept relativement flou et difficile à définir. Au travers de nos travaux, nous avons choisi d'évoquer ce concept de transversalité à partir de la façon dont la transversalité s'exerce, et en assimilant cette transversalité des organisations à des organisations par processus. Nous n'avons pas cherché précisément à observer de façon détaillée et descriptive des modèles de contrôle de type Activity Based Costing, Activity Based Management ou Activity Based Budgeting, mais, plus globalement, à observer quelles formes pouvait prendre la transversalité au sein des systèmes de contrôle en général et des systèmes budgétaires en particulier, et quelles implications organisationnelles elles engendraient. C'est pourquoi nous l'avons abordée au travers de concepts aussi larges que les activités, processus, projets ou métiers, dans le sens d'un savoir-faire. Notre thèse fût l'occasion de proposer des synthèses de définitions propres à ces concepts-là, synthèses résumées au travers des tableaux suivants :

Auteur (s)	Définition
PROCESSUS	
Mévellec (1995)	« Un enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit, un service ou une information ayant de la valeur pour un client interne ou externe » (p. 67).
Lebas (1991)	« Un processus doit posséder trois caractéristiques : avoir une finalité (c'est-à-dire avoir une « production »), avoir des moyens (c'est-à-dire des consommations de ressources) et avoir un « système de conduite », c'est-à-dire une manière non unique de mettre en œuvre les moyens pour atteindre la finalité » (p.51).
Hammer et Champy (1993)	« Une suite d'activités qui, à partir d'une ou plusieurs entrées (input), produit un résultat (output) représentant une valeur pour le client ».
Norme ISO 9000	« Un ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie ».
Davenport (1993)	« Un processus est une suite d'activités d'exécution organisées dans le temps et dans l'espace, avec un commencement et une fin, des inputs et des outputs clairement définis : une structure pour l'action » (P.5) ¹¹ .
Lorino (1995)	« Un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information (ou de matière porteuse d'information : le flux des produits dans l'usine est un flux de matière, mais cette matière est porteuse d'information) significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel et immatériel important et bien défini » (p.55).
Bouquin (1998)	« Un processus est un ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et dans l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable » (p.28).
Tarondeau (1998)	« Le lieu où la firme traduit ses intentions en actions et combine ses ressources en compétences en vue d'obtenir un avantage concurrentiel » (p.39.)

Tableau 2 - Comparaison des définitions données pour le concept de processus. (Source : adapté de F. Villesèque, 2003)

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

Tableau 3 - Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept d'activité. (Source : adapté de S. Alcouffe et V. Malleret, 2002)

¹¹ Cité par D.A. Garvin, 1998, p.33.

Auteurs	Définition
PROJETS	
Midler (1993) l'AFITEP-AFNOR	Une démarche spécifique qui permet de structurer méthodiquement et progressivement une réalité à venir » et qui ajoute « un projet est défini et mis en œuvre pour répondre au besoin d'un client (...) et implique un objectif et des besoins à entreprendre avec des ressources données » (p.18).
Zarifian, 1996a	« Cette logique de projet instaure de nouveaux modes de collaboration et de partage du travail, ainsi qu'une transversalité entre des étapes du projet, traditionnellement marquées par le morcellement des métiers » (p.63).

Tableau 4 - Comparaison des définitions données pour le concept de projet

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

Tableau 5 – Quelques définitions du métier (Source : adapté de L. Boyer, 2002, p.156, d'après P. Véry, 1989)

Les nouveaux modes d'organisation appellent-ils logiquement de nouveaux modes de contrôle, venant logiquement dépasser les approches hiérarchico-fonctionnelles dans lesquelles sont traditionnellement ancrés les systèmes de contrôle classiques ? Il s'agira alors, pour s'affranchir de tels découpages et pour mettre en œuvre de nouveaux systèmes de contrôle, de préserver les notions de cohérence et de pertinence propres aux organisations. Ainsi, comme nous l'avons souligné au travers de nos recherches portant sur les liens entre transversalité et systèmes budgétaires, « *la transversalisation des budgets pourrait alors être associée à la fois à des impératifs de recherche de cohérence et de pertinence des outils de contrôle, au regard des objets de contrôle (Ecosip, 1996).* » (Villesèque-Dubus, 2005, n°2).

Le schéma proposé dans ce même article permet de synthétiser les rapports existants et observés entre découpages organisationnels et maillages budgétaires d'une part, ainsi qu'entre modèle classique et transversal d'autre part. Cohendet et Lorino (1996) lient les concepts de cohérence et de pertinence à des facteurs internes et externes à l'entreprise. Les auteurs soulignent que « *la difficulté à gérer actuellement les changements de l'entreprise résulte d'une tension grandissante entre les besoins de « pertinence » (d'adoption de l'entreprise aux contraintes extérieures) et les besoins de « cohérence » (de coordination interne de l'action collective)* » (p.5). Bourguignon et Jenkins (2004), quant à eux, précisent que le changement d'outils et la mise en place de nouveaux outils dans les organisations résultent d'une recherche de cohérence, laquelle est associée à une nouvelle stratégie ou à de nouveaux comportements. L'approche de la cohérence ainsi développée par ces auteurs se situe au cœur de nos travaux.

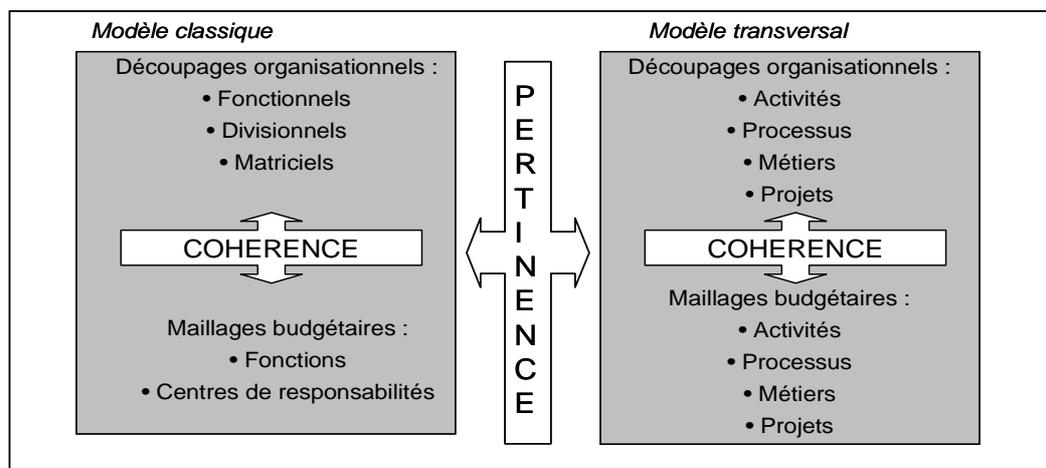


Figure 2 : Cohérence et pertinence des représentations budgétaires classiques et transversales (Source : Villesèque-Dubus, 2005, n°2).

De plus, nos études ont souligné que les pratiques de contrôle transversales, loin de se substituer aux pratiques ou modes de contrôles traditionnels, venaient les compléter. « *Il n'est donc pas surprenant que l'enquête montre, tout d'abord, que les budgets de conception classique restent largement dominants dans les entreprises. Ils continuent à refléter la logique traditionnelle de cloisonnement, de parcellisation et de hiérarchisation fonctionnelle des tâches. Ils présentent sans doute une forte utilité, puisqu'ils sont présents et utilisés dans la quasi-totalité des entreprises étudiées. Cependant, dans plus de la moitié des cas (52%), ces entreprises font coexister les découpages budgétaires hiérarchisés fonctionnels avec des maillages transversaux. La pérennisation des systèmes budgétaires classiques est donc largement combinée avec la référence à des modèles transversaux.* » (Dupuy et Villesèque, 2003, n°1).

Comme il le sera développé plus amplement ultérieurement, nos recherches nous ont ainsi permis d'observer une certaine tendance à la complexification des représentations, tendance à laquelle semblent répondre les systèmes budgétaires. Mais en parallèle à cette tendance, émerge une autre tendance relative à la globalisation et à l'incertitude de ces représentations, et à laquelle se pose également la question de l'adaptabilité des systèmes budgétaires.

1.2. La globalisation de la performance comme facteur paradoxal d'incertitude du contrôle

Au-delà des fortes interdépendances et de la transversalité des organisations précédemment décrites, d'autres facteurs viennent interroger la possibilité d'une mise en œuvre et d'une applicabilité du principe de contrôlabilité. En particulier, notre réflexion s'est appuyée sur le constat qu'il ne s'agit plus aujourd'hui de contrôler des objets toujours stables et suivant des approches dites locales, mais d'intégrer dans les logiques de contrôle des possibilités de pilotage « global » de la performance. C'est ainsi le cas des approches de contrôle et de pilotage de la chaîne logistique globale ou également des approches de responsabilité sociale et environnementale (RSE) qui proposent d'intégrer les éléments de performance économique, sociale et environnementale. Cette thématique, relative à la fois au pilotage global de la performance et à la notion de performance globale, étroitement liée à celle de l'applicabilité du principe de contrôlabilité, a fait l'objet d'approfondissements au travers de nos travaux de recherche.

1.2.1. *L'approche globale de la performance intra-organisationnelle et inter-organisationnelle*

La question du recours à des outils tels que budgets et tableaux de bord pour exprimer l'existence d'interdépendances entre fonctions ou activités, transversalité et décloisonnement de l'organisation, reste ouverte. Ainsi, l'aptitude de ces outils à traduire simultanément et globalement plusieurs objectifs ou plusieurs composantes de la performance est une question qui a été abordée au cours de nos recherches.

Dans leur forme initiale, les budgets reposent sur l'hypothèse d'un découpage clair et non ambigu des tâches, missions et responsabilités. Ils traduisent ainsi de façon chiffrée l'allocation des ressources (Hofstede, 1977 ; Bouquin, 1998 ; Gervais, 1998), alors que les tableaux de bord permettent à la fois l'identification de zones de responsabilités et la définition d'objectifs financiers et non financiers associés. Au-delà du tableau de bord à la française (Malo, 1995 ; Mendoza et Zrihen, 1999), le tableau de bord prospectif ou balanced scorecard fournirait un outil de pilotage adapté à la stratégie globale de l'entreprise. En effet, ce dernier traduit un principe d'interdépendance entre les axes et est donc potentiellement fondé sur des relations de causalité entre objectifs stratégiques (Kaplan et Norton, 1992, 1996, 2001, 2004). Ainsi, le tableau de bord prospectif propose une modélisation de certaines causalités dans l'entreprise autour de quatre axes principaux : l'axe apprentissage, l'axe processus internes, l'axe client et l'axe financier. Il s'agit au final d'appréhender l'impact financier de toute action entreprise et relevant de l'un des quatre axes (Kaplan et Norton, 1992, 1996, 2001). En même temps, dans sa version initiale, l'outil propose de s'intéresser aux processus internes, c'est-à-dire aux enchaînements d'activités et savoir-faire permettant de réaliser les objectifs de l'entreprise. Il est alors fait l'hypothèse que ce sont ces processus internes qui permettent de satisfaire le client, et ensuite l'actionnaire (Ponsard et Saulpic, 2000 ; Wegmann, 2000 ; Mendoza et al., 2002). En ce sens, du fait notamment de son organisation autour d'axes processus, le tableau de bord stratégique pourrait intégrer à la fois des dimensions plus larges et transversales que celles limitées aux fonctions et offrirait la possibilité de combiner données monétaires et qualitatives. Les auteurs à l'origine de l'outil insistent en effet sur l'existence d'interdépendances entre les axes et donc entre les indicateurs. Ils suggèrent que toute action menée au sein d'un axe aura une incidence sur les

autres axes, les « drivers » de performance étant reliés les uns aux autres. En d'autres termes, le balanced scorecard reposerait sur un modèle de cause à effet, ce qui nécessite une co-construction de l'outil au sein de l'organisation, facilitant l'émergence d'objectifs stratégiques (Chabin, Naro et Travaillé, 2003). Nos travaux ont montré qu'il constituerait un outil à finalité sociale, puisqu'il intègre parmi ses indicateurs une large part d'indicateurs ressources humaines comme nous avons pu l'observer au travers d'un travail de synthèse de la littérature sur l'intégration des facteurs ressources humaines dans le balanced scorecard (Amans, Chabin, Naro, Travaillé et Villesèque, 2002).

Par ailleurs, et toujours dans une perspective d'observation des approches globales de la performance, une partie de nos travaux a été consacrée à l'étude (dans une démarche à la fois exploratoire et théorique) du pilotage de la chaîne logistique. Nous avons ainsi interrogé la contrôlabilité de la chaîne logistique en particulier (Camman-Lédi et Villesèque, 2002 ; Chabin et Villesèque-Dubus, 2005). Nous avons plus précisément abordé la question des approches globales de la performance associée à la chaîne logistique (Pohlen et LaLonde, 1994 ; Pohlen et LaLonde, 2000; Morana et Paché, 2000, Zimmermann, 2005) au travers des questions suivantes : **Est-il possible, dans le cadre de la gestion de la chaîne logistique globale, de dépasser les approches traditionnelles d'un contrôle par les coûts, la qualité et les délais, pour envisager une démarche plus globale, notamment en adéquation avec l'approche processus ?** Dans cette perspective, le balanced scorecard est-il adapté au contrôle et au pilotage de la chaîne logistique globale ? Ces travaux nous ont conduite à mettre en évidence les difficultés associées au pilotage global de cette performance, causées en partie par de nombreuses interactions et par la dimension transversale forte qui caractérise cette chaîne. Les difficultés ainsi soulignées ouvrent par ailleurs le débat relatif au pilotage et au contrôle de la globalité, et révèlent de nombreuses pistes de recherche non encore explorées. Cette approche inter-organisationnelle s'est révélée intéressante parce qu'elle pose la question d'outils de mesure et de contrôle adaptés à une approche globale de la performance. Des prolongements futurs associés au pilotage de la chaîne logistique, ainsi qu'à l'adaptabilité des budgets et tableaux de bord prospectifs à la supply chain sont envisagés.

1.2.2. La méthode Data Envelopment Analysis (DEA) : outil de contrôle et de pilotage global ?

Le principe de contrôlabilité repose par ailleurs sur l'existence d'objectifs suffisamment clairs et explicites pour être contrôlables (Merchant, 1998). Or, du fait des nombreuses interactions qui composent les processus de production et plus encore des nouveaux modes de production (gestion en flux tendus, pilotage intégré de la chaîne logistique, etc...), la performance ne pourrait plus être définie de façon unidimensionnelle, mais plutôt suivant des approches multidimensionnelles et répondant simultanément à plusieurs objectifs, ce qui pose la question de la pertinence du langage comptable et monétaire utilisé par les systèmes budgétaires. Par exemple, la performance d'un centre de coût ne pourrait plus être approchée à travers l'unique prisme des coûts. Elle devrait intégrer d'autres facteurs de performance, tels que la qualité ou les délais. Nous avons appréhendé ces questions lors de notre étude portant sur la gestion du triptyque coût, qualité et délai (Cavaignac et Villesèque-Dubus, 2009 n° 6). Les objectifs entre critères de performance étant en effet multiples et potentiellement contradictoires, des problèmes de convergence des représentations et des objectifs peuvent se poser dans ce cas-là.

Comment, par exemple, faire converger simultanément des objectifs de réduction de coûts, d'amélioration de qualité et de diminution des délais ? Et comment piloter globalement ces trois dimensions-là ? Meyssonier (2008) montre, en prenant le cas des entreprises de service, que les trois dimensions ne sont pas toujours gérées sur le même plan par les entreprises et que ces objectifs peuvent en effet apparaître contradictoires. Ces entreprises choisissent donc en général, de mettre en avant un, voire deux attributs du service. Les autres variables servent alors de variables d'ajustement. Se pose ainsi la question de l'existence d'outils de gestion adaptés à cette recherche et à ce besoin de pilotage global de la performance.

Nous avons approfondi la question de la contrôlabilité des centres de coûts, en recourant plus précisément à la méthode DEA (Data Envelopment Analysis). L'idée était d'observer dans quelle mesure la méthode DEA pouvait constituer un outil pertinent pour la gestion simultanée des coûts, qualité et délais comme composantes de la performance des centres de coûts, et à en observer les implications et les limites. Les méthodes DEA mettent en œuvre des techniques mathématiques de programmation linéaire qui reposent sur des hypothèses non paramétriques afin d'établir des benchmarks (Charnes, Cooper, Rhodes, 1978). Elles permettent de révéler les entités ayant les meilleures pratiques et simultanément de repérer les entités non efficaces. Une mesure de leur inefficacité est alors proposée et les différents moyens pour atteindre de meilleures performances sont identifiés. La méthode DEA présente l'avantage de constituer un outil de gestion multidimensionnel de la performance (de La Villarmois, 1999, 2001 ; Hubrecht, Dietsch et Guerra, 2005 ; Deville et Leuleu, 2008), puisque l'outil, qui se fonde sur la mise en œuvre de fonctions multi-input multi-output, permet d'intégrer et d'explorer simultanément plusieurs facettes de la performance. De plus, la méthode DEA consiste à déterminer des benchmarks d'efficacité (unités de production de référence) et à situer l'ensemble des unités par rapport à ces benchmarks, en procédant par enveloppement de données, les unités qui se situent sur l'enveloppe constituant les benchmarks. Une distance des autres unités à cette frontière de production constitue une mesure de leur inefficacité, donc de leur non-performance. C'est en particulier l'explication de ce concept de non-performance appréhendé comme le facteur X-inefficiency (Leibenstein, 1966) et de la mesure qui en découle qui nous ont intéressés.

L'objectif d'un centre de coût consiste à maximiser les performances sur chacune des dimensions du triplet coût qualité et délai (Goureaux, Meyssonier, 2009). La gestion simultanée de plusieurs facettes de la performance, en l'occurrence ici celles relatives aux coûts, à la qualité et aux délais, constitue ainsi l'un des enjeux de l'approche de la performance vue sous son angle multidimensionnel et pourrait en ce sens constituer une piste d'approche globale de la performance.

L'étude menée, qui s'appuie sur une simulation, nous a permis de mettre en avant que la méthode pouvait permettre de gérer simultanément les trois composantes de la performance et de fournir un outil d'aide à la décision pour le responsable de centre tout en donnant au contrôleur des éléments de contrôle fondés sur la comparabilité. En prolongement de ces recherches, des études futures relatives à l'intégration de la méthode DEA au balanced scorecard pourraient s'avérer pertinentes (Rickards, 2003). En effet, étant associée à une approche multidimensionnelle de la performance, la méthode DEA est censée réunir et intégrer plusieurs composantes organisationnelles. Au-delà, c'est davantage sa mise en œuvre qui nous intéresse ainsi que la démarche organisationnelle et sociale qui y est associée, car encore peu explorée, que les résultats en termes de prise de décision et d'analyse de l'efficacité qu'elle peut procurer. Dans cette perspective, des prolongements pourront être envisagés au travers de l'exploration d'un cas concret d'entreprise recourant à la méthode DEA. Dans quelle mesure cette méthode-là peut-elle se poser en complément des systèmes de

contrôle et des systèmes budgétaires, et constituer un apport au pilotage et au contrôle des centres de coûts ?

Conclusion 1 :

L'ensemble de ces observations, qu'elles soient relatives à l'intégration de la transversalité dans les modèles de gestion, aux interactions ou aux approches globales de la performance, nous ont conduite à nous interroger sur la pertinence du système budgétaire, sur son adaptation et sur son adaptabilité, tant au regard de ses modes de conception que d'utilisation.

Sur le plan théorique, nous posons la question des théories de l'adaptabilité des systèmes budgétaires à de nouvelles formes et exigences organisationnelles.

D'un point de vue méthodologique, nous soulevons les questions suivantes : existe-t-il une méthode de repérage et d'identification de l'adaptabilité des systèmes budgétaires ? Comment réaliser de telles observations et existe-t-il des cas d'organisations particulièrement illustratifs et emblématiques de l'adaptabilité des systèmes budgétaires ?

Enfin, sur le plan pratique ou managérial, se pose la question des caractéristiques adaptatives des budgets, en tant qu'identité de l'organisation, et des pratiques budgétaires réelles dans des contextes spécifiques d'organisations, lesquels intègrent les dimensions de complexité et de globalité.

2- L'adaptation des systèmes budgétaires aux contraintes de contrôlabilité

Compte tenu des interrogations précédemment soulevées à propos du principe de contrôlabilité, la question se pose de savoir si et comment le budget, en tant qu'outil central de prévision et de contrôle et porteur de rationalités instrumentales, peut évoluer et répondre aux attentes organisationnelles. Cette question a été abordée dès le début de nos travaux de recherche, au travers notamment de notre thèse puis approfondie par le biais d'articles et recherches complémentaires. Dans ce sens, nous avons montré que **les formes « transversalisées » des systèmes budgétaires pouvaient se poser en complément des formes traditionnelles, dépassant ainsi les critiques adressées aux formes dites « classiques » des budgets.** Dans le développement qui suit seront d'abord évoquées les approches dites « classiques » du budget mais aussi les principales critiques qui leur sont adressées, avant d'explorer les autres modes de conception des budgets observés, notamment transversaux.

2.1. L'ancrage traditionnel des budgets

Le budget, outil des plus anciens du contrôle de gestion, a fait l'objet de très nombreux débats au cours des récentes décennies. En effet, son histoire montre que son utilisation n'a pas toujours été linéaire au sein des organisations et révèle même l'existence de périodes critiques, de crises, dans les discours qui l'entourent. Ainsi, dans sa forme classique, il est supposé représenter l'organisation, sa structure, ses missions et objectifs.

2.1.1. La compréhension traditionnelle des budgets

Hofstede (1977) rappelle que le budget, initialement destiné aux finances publiques, trouve ses premières origines dans les entreprises aux Etats-Unis à partir de 1920. Plus précisément, les travaux de Berland (1999) sur l'histoire du budget montrent que celui-ci est apparu dans un premier temps aux Etats-Unis avec la parution de l'ouvrage de McKinsey en 1922, puis s'est exporté en France quelques années plus tard. Ainsi, la conférence de Genève organisée en 1930 par l'IIOST (Institut International de l'Organisation Scientifique du Travail) porte sur le thème du contrôle budgétaire. C'est à partir de celle-ci que l'on peut dater le point de départ de l'institutionnalisation du budget, marqué à cette époque-là par une forte idéologie managériale (Alcouffe, Berland et Levant, 2002 ; Berland, 1999, 2009 ; Berland et Chiapello, 2009). La conférence de Genève fut l'occasion de réunir 197 personnes de toutes nationalités (dont 31 français) et de renommée internationale (Berland, 1999). Il est surprenant de noter, en lisant le compte rendu de cette conférence (Berland, 1999), et au-delà des premières définitions proposées, la richesse des thèmes évoqués. Ces thèmes, en effet, peuvent être considérés comme précurseurs à cette époque-là puisqu'ils ont ensuite fait l'objet de nombreux travaux de recherche approfondis. Citons en particulier le discours relatif à la contingence (même si le terme n'est pas employé ainsi) de W. Clarck¹² qui distingue plusieurs façons d'appliquer le contrôle budgétaire selon les types d'industries ; citons également le discours relatif à la dimension sociale et politique du budget tenu par M.F. Musil, représentant américain, au travers duquel il évoque le rôle du budget comme moyen de socialisation des futurs cadres. Par là, et déjà, l'adaptabilité des systèmes budgétaires se trouvait discutée.

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

De façon générale, la littérature en contrôle de gestion s'est longuement intéressée aux budgets et à leurs modes d'utilisation dans les organisations. Ne pouvant tous les citer, nous centrerons notre attention sur ceux qui nous paraissent les plus fréquemment cités au travers de manuels de gestion ou d'articles fondateurs, français ou internationaux. Par ailleurs, nous pouvons observer deux types de définitions du budget : les unes relevant d'une rationalité que l'on peut qualifier d'instrumentale, les autres relevant à la fois de rationalités instrumentales et stratégiques ou comportementales, et mettant en avant le rôle dual, voire multiple, des budgets.

- Pour Bruns et Waterhouse (1975), « *les budgets sont définis comme des plans financiers fournissant une base pour diriger et évaluer la performance des individus et sous-unités dans l'organisation de manière à mieux coordonner et contrôler leurs différentes activités* », cités par Covaleski et Dirsmith, (1983, p.323).

- D'après Hofstede (1977), « *sous sa forme la plus complète, le budget représente une extension dans l'avenir immédiat du système d'information financière d'une entreprise : il aboutit à un bilan avec compte d'exploitation, projeté sur la période suivante (trimestre, semestre, année ou même une période plus longue)* » (p.24).

¹² Wallace Clarck était consultant chargé d'une mission sur le contrôle budgétaire chez Pechiney en 1933.

- Selon Bouquin (1998), « *Dans la conception classique du contrôle de gestion, le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels* » (p.325). De plus, selon Bouquin, le budget devrait pouvoir jouer trois fonctions : une fonction de coordination et de communication, une fonction de gestion prévisionnelle, et enfin une fonction de délégation et de motivation.

- Simons (1990, 1995) étudie deux modes principaux d'utilisation des systèmes budgétaires : l'un dit « de diagnostic », l'autre dit « interactif ». Le modèle de diagnostic a pour objectif de mener à bien le contrôle par confrontation des résultats obtenus aux résultats escomptés. Quant au modèle interactif, il s'appuie sur la discussion et le dialogue et a pour mission de centrer l'attention des dirigeants sur ce qu'il qualifie d'incertitudes stratégiques.

- Suivant Gervais (2009), le budget remplit également deux fonctions principales selon le degré de stabilité de l'environnement : il peut être utilisé comme outil d'allocation de ressources dans un environnement stabilisé, et comme outil de réflexion en environnement turbulent.

Ces définitions appellent un double commentaire : l'un relatif aux perceptions relatives aux modes des modes d'utilisation du budget, l'autre relatif à la nature même de ses applications, internes ou externes. Il est en effet tout d'abord aisé de constater que les définitions du budget dépassent, pour beaucoup d'entre elles, les fonctions purement instrumentales de l'outil, c'est-à-dire centrées sur la prévision, le suivi et le contrôle. En effet, elles y associent d'autres fonctions d'ordre stratégique ou comportemental telles que l'émergence de la stratégie, l'apprentissage, la coordination, la communication ou encore la socialisation. Néanmoins, **nous constatons que la plupart des définitions citées dans les manuels de gestion, donc dans les discours véhiculés auprès de futurs contrôleurs de gestion, sont quasiment toutes orientées vers les fonctions internes de l'outil. Elles négligent ainsi souvent le rôle en matière de légitimation externe ou de négociation avec les partenaires externes des budgets.** Ce constat a fait l'objet d'approfondissements au cours de notre programme de recherche, lesquels seront présentés ultérieurement.

2.1.2. La critique des budgets

C'est à partir de la fin des années 90 que le budget a commencé à faire l'objet de nombreuses critiques et controverses. C'est ainsi que la DFCG (Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion) a lancé une enquête au titre provocateur : « Faut-il tuer le budget ? ». Par ailleurs, le CAM-I a proposé un groupe de réflexion intitulé « Beyond budgeting roundtable » (BBRT), précédemment évoqué, qui a lui aussi montré les limites du système budgétaire actuel et les moyens de les dépasser, en envisageant l'abandon de l'outil. Berland (2002b, 2004), également, a proposé une série de réflexions portant sur la gestion sans budget. Nous présentons ici une synthèse de ces critiques, qui tiennent tant aux modes de conception qu'aux modes d'utilisation qui sont faits du budget.

Critiques des modes de conception des budgets	
Critique	Auteur
Non adapté à la forme « N » et à la prédominance de l'immatériel	Hope & Fraser (1997, 1999)
« Il est centré sur les ressources du système plutôt que sur les besoins du client »	Brimson et Antos (1999, p.16)
« Il se focalise sur les départements plutôt que sur les interdépendances entre départements, fournisseurs et clients »	
« Les prévisions sont souvent une simple projection du passé »	
« Il ne raccorde pas bien la stratégie aux actions des salariés »	
« Il est centré sur les centres de coûts plutôt que sur l'amélioration des processus »	
La rigidité du cadre imposé à l'action, nuisant à la réactivité	Lorino (2001, p.181)
La tendance à « reproduire les schémas d'hier »	
Les « dérives technocratiques » qui conduisent à un certain formalisme	
Les « dérives bureaucratiques » conduisant à un alourdissement excessif des procédures	
Le manque de lien entre décisions à court – terme et perspectives de long terme	
Le cloisonnement de l'entreprise en « territoires jalousement gardés »	
La vision centrée sur l'allocation et le contrôle des ressources plutôt que sur l'action	
L'imposition plus ou moins arbitraire et autoritaire des objectifs, éloignée des réalités des activités de l'entreprise.	
Hypothèse de liaison du court- terme et du long- terme	Bouquin, 1994
Procédure budgétaire trop longue et trop complexe	Jordan (1998)
Centré sur les ressources plutôt que les besoins du client	
Manque d'information	Berland (2002a)
Critiques des modes d'utilisation des budgets	
Au niveau du « front-line management » (responsables opérationnels par exemple), le budget est vu comme une contrainte et un engagement	Hope & Fraser (1997, 1999)
Au niveau du « middle-management » (cadres intégrateurs), c'est un instrument de type top-down	
Au niveau du « top-management » (cadres dirigeants), il est un simple exercice de minimisation	
Il peut constituer un frein à l'initiative et à l'amélioration continue	
« Il recherche des inefficacités plutôt que les causes et les sources d'amélioration possibles »	Brimson et Antos (1999, p.16)
« Il ne permet pas de faire des arbitrages coûts- valeur »	
« Il est perçu comme un exercice formel faisant perdre du temps aux opérationnels »	
« Les résultats sont évalués sur une base comptable plutôt que sur la mise en œuvre des plans d'actions (actionable basis) »	
« Il n'identifie pas les gaspillages de ressources »	
« Il ne contrôle pas les coûts durant les phases de croissance »	
« Il ne s'appuie pas sur l'amélioration continue »	
« Il ne fournit pas d'états financiers des processus »	
Critique de la pression budgétaire sur l'efficacité des employés	Argyris (1953)
Budgets sources de tensions et de dysfonctionnements	
Risque d'égoïsme lié au découpage en centres de responsabilités-	Gervais (2000)
Peut ignorer la solidarité interdépartementale	

Tableau 6 – Les principales critiques à l'encontre des systèmes budgétaires traditionnels

Le tableau précédent révèle que les nombreuses critiques adressées au budget portent tant sur ses modes de conception que sur ses modes d'utilisation. Elles peuvent en effet être relatives à des caractéristiques liées à la construction du budget (type de prévision proposé, découpage mis en œuvre, ...) ou à des caractéristiques propres à la façon dont il est utilisé et aux conséquences de ses formes d'utilisation. Le paradoxe cependant observé est que l'ensemble des enquêtes réalisées durant cette même période conclut à une utilisation toujours très importante et surprenante des budgets (DFCG, 1994 ; Jordan, 1998). Ainsi, en 1994, l'enquête conduite par l'association DFCG et le cabinet KPMG intitulée « Faut-il tuer le budget ? » a conduit à la conclusion suivante : « *la logique budgétaire est ancrée dans notre culture de*

management, l'enjeu est plus de la transformer que de la supprimer ». Cette enquête révèle ainsi que, malgré les critiques qui lui sont adressées, les entreprises disent « oui » au budget dans 99% des cas.

Par ailleurs, l'enquête menée par Jordan en 1998 révèle bien elle aussi ce paradoxe en concluant que « *Omniprésent dans 100% des grandes entreprises et 98% des structures moyennes, le budget annuel souffre néanmoins de quelques imperfections techniques* » (p.18). L'auteur précise que : le budget est fini en retard, la procédure budgétaire est jugée trop longue, les budgets réalisés par les opérationnels sont souvent jugés irréalistes ; enfin, la procédure budgétaire est jugée trop complexe.

Si de tels travaux témoignent de l'utilisation des systèmes budgétaires, l'on peut alors émettre plusieurs hypothèses explicatives. **Ainsi, l'on peut supposer, d'une part, que les défauts associés à l'outil pourraient être moindres que tels qu'annoncés. D'autre part, il est possible de supposer que de tels défauts et critiques peuvent être dépassés par des systèmes budgétaires mieux conçus et mieux utilisés par les organisations.**

Ces observations paradoxales nous ont alors conduite à nous interroger sur **l'adaptation et l'adaptabilité des budgets, donc sur l'existence de nouvelles formes budgétaires, et notamment de formes transversales plutôt que fonctionnelles** (Villesèque, 2003). En effet, puisque de nombreuses critiques, tant conceptuelles que portant sur les modes d'utilisation du budget, étaient associées à un manque d'intégration des interactions, processus et activités, et autres formes de transversalité, nous avons jugé pertinent d'explorer plus avant les pistes de transversalisation des budgets (Villesèque, 2003 ; Dupuy et Villesèque, 2003, n°1 ; Villesèque-Dubus, 2005, n°2).

2.2. Des modes de conception transversaux du budget

L'analyse des modes de conception transversaux des budgets nous a logiquement conduite à positionner ces modes-là au regard des modes de conception traditionnels des budgets. Nos travaux montrent en particulier que les systèmes budgétaires sont transversalisables, ce que nous présentons dans les sous-parties qui suivent.

2.2.1. Des modes de conception transversaux observés

L'introduction de la transversalité dans les outils du contrôle de gestion est une question présente dans les recherches depuis la fin des années 80. Elle a émergé suite aux critiques énoncées à l'encontre des systèmes de contrôle classiques. Pour un bref rappel historique, la méthode ABC est née d'une remise en cause de la pertinence des outils de gestion dans les années 80 (Relevance lost), attribuée à des chercheurs issus du CAM-I (Kaplan et Johnson, 1987 ; Berliner et Brimson, 1988 ; Cooper et Kaplan, 1988, 1989) puis à des chercheurs français (Mevellec, 1995 ; Evraert 1998). La démarche initiée par ces auteurs a donné naissance à la méthode ABC (Activity Based Costing), suivie ensuite des démarches ABM (Activity Based Management) et ABB (Activity Based Budgeting). Ces méthodes sont toujours d'actualité tant dans les circuits professionnels qu'au plan de la recherche (Bertrand et Mevellec, 2008).

C'est pourquoi nos travaux ont cherché à observer l'existence de budgets que nous pouvons qualifier de « transversaux » ou « transversalisés », c'est-à-dire répondant à un souci de représentation éloigné des modèles classiques hiérarchico-fonctionnel.

Ainsi, l'enquête que nous avons réalisée en 2003 lors de notre thèse (Villesèque, 2003) montre que 59% des entreprises constituant l'échantillon d'étude (sur un échantillon de 63 entreprises) avaient recours à des budgets transversaux. De plus, « *l'identification formelle de responsables d'activités ou de processus dans plus de 70% des entreprises déclarant par ailleurs avoir recours aux budgets transversaux (59% des entreprises enquêtées) reflète clairement la volonté de formaliser et de contrôler la transversalité. Elle symbolise en même temps l'affirmation du caractère transversal de l'organisation, et l'identification de zones de responsabilités et de pouvoir autres que celles dictées par la forme hiérarchico-fonctionnelle. Elle souligne l'importance du contrôle de gestion des activités et processus dans les organisations. Elle révèle enfin l'hypothétique stabilité des activités et processus ainsi identifiés, donc le caractère significatif de leur représentation dans les systèmes budgétaires, logiquement associée à l'apparition de responsables "transversaux" relativement autonomes* » (Dupuy et Villesèque, 2003, n°1).

Par ailleurs, cette étude nous a permis de souligner que les représentations budgétaires transversales adoptées dans les organisations présentaient une certaine variété et diversité, qui se posent en complément des approches classiques. Ces représentations sont apparues principalement associées aux notions d'activités, de processus ou de métiers.

De plus, les exemples cités par les répondants sont clairement venus souligner une nette distinction entre les critères fonctionnels évoqués par les répondants et les maillages ancrés dans la transversalité.

Nos travaux ont ainsi révélé la grande diversité et donc les formes de contingence associées aux activités et processus. Nous avons en particulier observé que si les fonctions citées restaient très homogènes et conventionnelles, les activités et processus apparaissaient beaucoup plus diversifiés, donc contingents. Par exemple, les activités budgétées observées au travers de nos recherches sont très souvent articulées autour des grandes lignes de produits (ski, surf pour des fabricants d'articles de sport d'hiver ; soins, maquillage, ongles pour des entreprises de cosmétique...). Les processus apparaissent soit directement orientés vers le client, soit calqués sur les schémas de production interne (production interne, supply chain). Les métiers, quant à eux, semblent plutôt assimilés à des savoir-faire et à des fonctions de l'entreprise (maintenance, préparation, production, négoce,...). Enfin, les budgets de type « autres », apparaissent essentiellement liés à la définition des marchés (zones géographiques, produits, sites, divisions,...), mais étaient considérés par les répondants comme transversaux.

Les processus, activités ou métiers représentés sous forme budgétaire se distinguent ainsi clairement des « fonctions traditionnelles » des budgets. Ils représentent et explicitent en effet des dimensions dynamiques¹³, directement adaptées aux découpages organisationnels ou spécifiques à des actions particulières, ce qui pose la question d'une analyse plus fine du lien entre découpage organisationnel et maillage budgétaire.

Une autre caractéristique qui a émergé de l'enquête concerne **l'utilisation de budgets transversaux non comme mécanisme de substitution ou d'opposition aux budgets traditionnels, mais en complément de ces derniers** (Villesèque-Dubus, 2005, n°2).

¹³ Le suffixe « ion » présent à la fin des citations donne un caractère de mouvement et d'action à la désignation des activités.

Par ailleurs, les dernières enquêtes que nous avons réalisées dans le cadre de notre participation à un Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI) en collaboration avec des chercheurs du groupe COST au sein du CREGOR (depuis 2007) soulignent que les logiques transversales sont toujours présentes dans les organisations. En effet, l'étude réalisée auprès de 43 entreprises de la région Languedoc-Roussillon révèle que le recours à des découpages par activités et processus reste toujours présent dans les organisations, avec, au niveau opérationnel, des fréquences d'utilisation supérieures à celles des budgets classiques ou présentés par fonctions. En effet, nous avons pu observer que 60% des entreprises ayant répondu déclarent utiliser des budgets par activités donc transversaux (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8).

Enfin, sur cette question, nos études nous ont permis de remarquer, la plupart du temps, que les maillages budgétaires utilisés étaient directement calqués sur les découpages organisationnels, assurant de ce fait la cohérence entre la structure et sa représentation.

L'ensemble de nos études a par ailleurs mis en avant la présence d'une complémentarité entre systèmes classiques et transversaux.

2.2.2. La complémentarité des modes de conception transversaux et classiques

Les recherches que nous avons conduites à propos de la transversalisation des budgets montrent que les systèmes budgétaires présentés par activités, processus, ou autre découpage transversal ne sauraient se passer des systèmes classiques. En effet, nos résultats ont révélé que ces systèmes transversaux cohabitent avec les systèmes classiques, lesquels sont présents dans plus de 93% des entreprises interrogées. Il semble donc que les budgets de conception classique restent largement dominants dans les entreprises. « *Ils continuent à refléter la logique traditionnelle de cloisonnement, de parcellisation et de hiérarchisation fonctionnelle des tâches* » (Dupuy et Villesèque, 2003, n°1).

Ce sont là encore les concepts de cohérence et de pertinence qui pourraient expliquer ces logiques de complémentarité. Nos travaux ont en effet souligné l'existence d'une cohérence entre d'une part découpages organisationnels classiques et maillages budgétaires classiques, et d'autre part entre découpages organisationnels transversaux et maillages budgétaires transversaux.

Par ailleurs, il est possible d'observer une recherche de pertinence entre modèle classique d'une part et modèle transversal d'autre part. L'existence de budgets transversaux dans des structures matricielles pourrait alors signifier la recherche d'une représentation pertinente de l'organisation et de ses résultats alors que la présence de ces mêmes budgets dans des structures fonctionnelles pourrait être associée à un besoin plus précis d'information (Villesèque, 2003).

Par la suite, l'enquête que nous avons réalisée en 2007-2008 dans le cadre de l'Observatoire Régional de Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI) nous a permis de mettre à nouveau en exergue la présence de budgets transversaux en complément de budgets classiques. En effet, nos travaux associés à l'observatoire ont révélé qu'à l'opposé de postures classiques, les fréquences de présentation des budgets présentés par activités ne semblaient pas négligeables, bien qu'elles se réfèrent principalement au cadre annuel. De telles logiques d'approche

viendraient ainsi compléter, de manière assez fréquente, les approches budgétaires traditionnelles, confirmant la recherche de plus en plus affirmée, en matière de contrôle de gestion, de représentations de type transversal (Bertrand et Mevellec, 2008). Les outils tendraient ainsi à « s'empiler » plutôt qu'à se remplacer ou se compléter, illustrant la métaphore du « millefeuille » par ailleurs utilisée à propos des technologies de l'information et de la communication (Kalika, 2007) (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°7).

Conclusion 2 :

Les travaux présentés dans ce développement nous ont permis de **souligner l'existence d'une adaptation des systèmes budgétaires à diverses exigences, et en particulier à des exigences de transversalité**. Cette adaptation pourrait apparaître comme une réponse au principe de contrôlabilité des organisations. Par là, elle peut ainsi expliquer, du moins en partie, la pérennité surprenante des systèmes budgétaires. Plus largement, elle marque la volonté de traduire l'identité de l'organisation et sa pérennité.

Conclusion chapitre 1 et voies de recherches futures :

Ce chapitre avait pour objectif de positionner le système budgétaire dans sa forme actuelle, c'est-à-dire tel que conçu et utilisé aujourd'hui, au regard du principe de contrôlabilité, lequel est aujourd'hui mis en question pour les raisons que nous avons soulignées. Au travers de ce chapitre, nous avons pu mettre en évidence un certain nombre de points observés au cours de nos récentes activités de recherche.

Tout d'abord, il apparaît évident que l'évolution des frontières organisationnelles comme celle des modes d'organisations internes rendent difficiles l'application du principe de contrôlabilité jusque-là adapté à des approches non globales.

Ensuite, les évolutions des modes de conception du budget et donc des formes budgétaires observées montrent qu'il existe des possibilités d'adaptation à ces logiques nouvelles d'organisation et de transversalité en particulier, et donc des façons de répondre, au moins en partie, aux limites observées du principe de contrôlabilité. En ce sens, le budget possède une importante capacité d'adaptation notamment à des nouveaux contextes d'organisations, décloisonnées et orientées par processus. Ce fort potentiel d'adaptation peut constituer l'une des raisons de la pérennité observée des budgets.

Enfin, nos travaux soulignent l'existence de complémentarités entre d'une part formes classiques ou fonctionnelles, et d'autre part formes transversales ou décloisonnées.

Au-delà de la présence de nouvelles formes budgétaires dans les organisations, quel est réellement le pouvoir en matière de rationalisation instrumentale de ces outils-là ? Et comment expliquer que des organisations complexes et éloignées des modèles classiques « mécanistes » ou hiérarchisés et fonctionnels, mettent en œuvre cet outil ? Telles sont les questions que nous avons approfondies et qui seront présentées dans le chapitre suivant.

- Voie de recherches envisageables et démarche méthodologique proposée :

Par la suite, et au cours de nos programmes de recherches futurs, nous souhaitons approfondir le lien entre découpages transversaux et modes d'utilisation. En effet, l'exploration des modes de conception des budgets transversaux a révélé l'existence de ces budgets dans les organisations, mais la question des modes d'utilisation de ce type de budget n'a pas encore été envisagée et constitue en ce sens des perspectives de recherches qui nous paraissent fécondes. Plus précisément, c'est aux questions suivantes que nous souhaitons répondre :

- Existe-t-il des modes d'utilisation propres aux budgets transversaux ? Et vers quelles directions sont-ils orientés ? Sont-ils davantage utilisés dans une perspective de contrôle des performances, d'intégration sociale, ou de légitimation ? Et dans leur dimension instrumentale, en quoi permettent-ils de réellement traduire le principe de contrôlabilité dans les organisations ?
- Existe-t-il des particularités propres aux mécanismes stratégiques, sociaux ou politiques associés à ce type de budget ? Comment les décrire ?

Pour approfondir ces questions, nous proposons de réaliser des études de cas, lesquelles devraient nous permettre d'étudier des mécanismes autres que purement instrumentaux, et davantage d'ordre comportementaux, stratégiques, sociaux, ou même politiques. Il s'agit là encore de souligner la capacité d'adaptation du budget à des contextes organisationnels, à des facteurs environnementaux ou encore institutionnels.

Le chapitre suivant aura pour objet de décrire la capacité d'adaptation instrumentale des budgets. Plus précisément, l'ensemble de nos travaux a porté sur la compréhension des modes d'utilisation des budgets dans des contextes particuliers et parmi les diverses fonctions que nous avons pu explorer, la fonction « classique » du budget, c'est-à-dire sa fonction instrumentale, mérite d'être soulignée.

Chapitre 2 : L'adaptabilité instrumentale des systèmes budgétaires

De nombreuses études ont identifié le système budgétaire comme un outil quasi-incontournable de la gestion de l'entreprise (DFCG, 1994 ; Jordan, 1998 ; Gignon-Marconnet, 2003 ; Villesèque, 2003 ; Sponem, 2004 ; Komarev, 2007 ; Mousli ; 2008). En effet, bien que décrié depuis de nombreuses années, si le budget reste, paradoxalement, l'un des outils majeurs des systèmes de contrôle, c'est qu'il est capable de s'adapter à l'organisation et à ses besoins. Afin d'explorer ce paradoxe, nous avons interrogé la question, au-delà des modes de conception des budgets précédemment soulignés, des modes d'utilisation de l'outil. Au cours de ce chapitre, nous aborderons plus précisément le rôle instrumental des systèmes budgétaires, qui constitue la fonction première de l'outil. Nous nous sommes tout particulièrement intéressée, au travers de nos études, aux approches instrumentales du budget dans des contextes complexes ou singuliers d'organisations, celui des organisations structurées de façon transversale d'une part, et celui des organisations artistiques et culturelles d'autre part. Dans la mesure où ces organisations-là sont confrontées à une certaine complexité soit dans leur mode d'organisation, soit dans leur activité et leur gestion, et dans la mesure où elles s'éloignent des schémas classiques hiérarchico-fonctionnels ou mécanistes, nous les qualifierons, tout au long de ce mémoire, de complexes et singulières.

L'un des rôles premiers des budgets a en effet été de prévoir et de planifier les opérations comme la stratégie afin de mieux coordonner et contrôler les activités (Bruns et Waterhouse, 1975). Cette fonction joue-t-elle et se retrouve-t-elle dans tous types d'organisations ? Afin d'approfondir cette question et de cerner les capacités d'adaptation du budget, nous avons observé en particulier le cas des organisations « transversales » dominées par de fortes interdépendances et par définition décloisonnées, et celui des organisations artistiques et culturelles dont la forte dimension créatrice peut à priori constituer un frein au contrôle (Chiapello, 1997, 1998).

La fonction instrumentale des systèmes budgétaires peut-elle s'exercer pleinement dans des organisations complexes et singulières? De façon liée, dans quelle mesure, dans un contexte de complexité des organisations, les fonctions de prévision, de suivi et de contrôle, prêtées à l'outil sont-elles dépourvues d'ambiguïté ? Et au-delà, en quoi le système budgétaire peut-il constituer un support utile à la stratégie de l'entreprise ? Les travaux que nous présentons dans ce chapitre ont porté en particulier sur ces questions-là.

Ce chapitre a pour objectif d'examiner le positionnement du budget au regard de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans des cas particuliers d'organisations, c'est-à-dire éloignés des formes classiques hiérarchico-fonctionnelles ou « mécanistes » (Burns et Stalker, 1961 ; Mintzberg, 1982). Nous souhaitons plus particulièrement proposer une synthèse des observations menées sur le rôle et les rationalités instrumentales traduites par le système budgétaire, c'est-à-dire sur son aptitude à répondre à un souci de surveillance et de maîtrise des résultats et des performances organisationnelles.

1- Du budget système de représentation formalisé des objectifs et de contrôle...

Comme le rappelle Gervais (2000), le mot budget vient du vieux français « bougette » qui signifiait partir en déplacement et donc prévoir une bourse pour faire face à ses dépenses. A l'origine du mot budget se trouve donc bien la notion de prévision, de programmation. D'après Berland (1999), au moment de l'apparition du budget en France on parle de *budgetary control*, titre de l'ouvrage publié par James Mc Kinsey en 1922, dont la traduction est source de discussion : parle-t-on de vérification ou de maîtrise ? Ce débat, qui concerne les notions de vérification et de maîtrise est toujours au cœur des systèmes de contrôle, et pose la question de la mise en œuvre du système de contrôle en général et du budget en particulier. Dans cette partie nous aborderons plus précisément des questions relatives au caractère instrumental du budget, instrumental au sens de la mise en œuvre d'une technique mais aussi au sens où le contrôle est orienté vers la recherche de performances (Bourguignon et Jenkins, 2004). Bouquin (2000) définit trois phases prépondérantes dans le système de contrôle : une phase de planification correspondant à la prévision, une phase de pilotage, et enfin une phase de post-évaluation. Nos travaux ont en particulier interrogé deux des phases du contrôle budgétaire qui nous paraissent primordiales car au cœur de la démarche budgétaire : la planification ou prévision et le pilotage dans des cas particuliers d'organisations.

1.1. La prévision comme base du système et du contrôle budgétaire dans des organisations complexes ou singulières

La question de la prévision représente une question complexe et fondamentale puisqu'elle constitue l'hypothèse et le point de départ du système et du contrôle budgétaire. Nos travaux ont en particulier questionné le comment du système de prévision et le pour quoi, c'est-à-dire les questions de son utilisation et de son utilité, et au-delà, de sa pertinence. Notre argumentation s'appuiera plus spécifiquement sur deux cas particuliers que nous avons eu l'occasion d'explorer au cours de nos recherches : le cas des budgets transversaux et celui des organisations artistiques et culturelles. En effet, alors que l'on peut supposer que dans certains cas les prévisions sont « incalculables » ou « indécidables » parce que portant sur des objets par nature flous, instables et dynamiques, montrer au contraire qu'il existe des systèmes de prévision dans des types complexes d'organisation, c'est souligner la « robustesse » des systèmes budgétaires et par là leur forte adaptabilité. C'est pourquoi **nous avons choisi d'une part de questionner les activités et processus comme possibles invariants transversaux sur lesquels il est possible de construire des prévisions avec des maillages adaptés et de bâtir un système de contrôle, et d'autre part de questionner le cas des organisations artistiques et culturelles, réputées fluides et hostiles aux rationalités économiques (Chiapello, 1997).**

Plus généralement, il a donc s'agit, au cours de nos travaux, d'explorer deux dimensions associées à la mise en œuvre des systèmes budgétaires : celle de la complexification d'une part, et celle de l'incertitude d'autre part. Finalement, ce sont les questions de prévision et de gestion budgétaire de la turbulence qui sont ici abordées, puisque pour reprendre les termes de Mèlèse (1990), cité par Gervais et Thenet : « *La turbulence résulte de l'incertitude des comportements des acteurs (de l'imprévisibilité de leurs actions) et de la complexité*

dynamique du système dans lequel ils opèrent (la trop grande variété des composants et des relations entre ceux-ci entraîne des évolutions erratiques) » (Gervais et Thenet, 1998, p.59).

1.1.1. La prévision des activités et processus : gestion de la complexité et gestion du temps

Au cours de nos travaux de recherche, nous avons pu observer une grande variété de représentations budgétaires. En effet, celles-ci, comme nous l'avons déjà souligné, peuvent autant avoir trait à des logiques fonctionnelles autant que transversales, c'est à dire déclinées par activités, processus, métiers ou projets. Lors de notre thèse (2003), nous nous sommes appuyés sur la définition donnée par Lorino (1995) pour identifier un processus : c'est « *un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information (ou de matière porteuse d'information : le flux des produits dans l'usine est un flux de matière, mais cette matière est porteuse d'information) significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini* » (p.55). D'autres définitions ont été invoquées (Afnor, 2002 ; Hammer et Champy, 2003 ; Mevellec, 1995 ; Tarondeau 1998). Elles associent le concept de processus aux thèmes de la transformation stable, répétitive, orientée vers un but commun et défini en termes de création de valeur, organisée vers et par une collection d'actions. De telles représentations et de tels découpages organisationnels posent la question de systèmes budgétaires adaptés, de leur fonctionnement, et des possibilités de mise en œuvre associées.

Les représentations budgétaires se fondent toutes sur la réalisation de prévisions, lesquelles soulèvent la question du temps, de son intégration dans les modèles budgétaires et sur le principe de l'annualité budgétaire, de sa gestion, et des possibilités pour l'organisation de s'y conformer ou de s'y adapter. Par ailleurs, concernant les prévisions, se pose également la question des périodicités mises en œuvre, lesquelles peuvent conduire à différents systèmes plus ou moins globaux et plus ou moins complexes. Peut-on prévoir sur les mêmes bases dans tout type d'organisation ? Existe-t-il des différences entre les périodicités de prévision en fonction des objets de contrôle, et quelles peuvent en être les raisons à l'origine ? Comment les organisations intègrent-elles le temps dans leurs modèles budgétaires et y a-t-il concordance entre le temps du budget et celui du principe d'annualité d'une part et le temps nécessaire à l'activité de l'entreprise d'autre part ? Du système de prévision découlera en effet le système de contrôle budgétaire. De ce fait, la pertinence des prévisions aura forcément un effet sur le sens et la portée du contrôle mis en place. En effet, si dans des contextes de complexité et d'incertitude les actions sont imprévisibles, peut-on, et si oui, comment prévoir des résultats ? Comment bâtir le système budgétaire ?

La question que nous avons abordée au travers de nos recherches a trait à la fréquence et donc au découpage temporel, en liaison avec l'analyse de la capacité d'action et de rétroaction des acteurs. Autrement dit, **comment concilier le temps des impératifs de l'action avec celui d'un contrôle des responsabilités fonctionnelles essentiellement fondé sur le maillage annuel, lui-même ancré dans « l'exercice comptable » et le principe d'annualité ?**

En premier lieu, les processus et activités étant par définition évolutifs, nous avons été confrontés à une contradiction entre d'une part des éléments dynamiques et instables, et d'autre part la recherche d'une représentation statique et stable des résultats attendus. Celle-ci est en effet ancrée dans le principe de l'annualité comptable et fondée sur un cadre souvent qualifié de rigide des budgets. Or, cette question fait débat puisque différents arguments en faveur d'une temporalité à court terme ou à long terme sont avancés par la littérature à propos des représentations budgétaires associées aux activités et processus.

En effet, Gervais et Thenet (1998) soulignent que l'ancrage temporel des budgets peut perdre de son sens face à un environnement turbulent ou incertain, voire en situation de désordre. Pour reprendre les auteurs, « *dans un environnement complexe et incertain, le nombre d'interrelations à appréhender, la mauvaise connaissance du niveau des variables et l'absence de points de référence (due aux ruptures) rendent la prévision quasiment impossible* » (1998 ; p.64). Ainsi, afin de procéder à nouveau de façon rationnelle, les auteurs suggèrent « *de casser la complexité pour retrouver des îlots d'ordre et de certitude* » (p.64). L'étude menée par les auteurs montre que dans certaines entreprises évoluant dans un environnement turbulent, la présentation de budgets par processus ou même par projets sur une période plus courte que l'année devrait s'avérer pertinente. En effet, la non-répétitivité et l'instabilité des processus à l'origine d'incertitude organisationnelle pourraient fragiliser les prévisions et conduire les entreprises à adopter des fréquences de prévision et de contrôle plus courtes sur lesquelles elles peuvent disposer d'un minimum de visibilité et de certitude.

De plus, Gervais (2000) précise que « *la démarche [de budgétisation] est différente, selon le caractère répétitif ou non de l'action* » (p.576). Si les processus sont répétitifs, la démarche reste naturellement proche de celle des budgets par centres de responsabilités. Gervais (2000) souligne également qu'un des écueils à éviter, du point de vue de la gestion des activités, concerne un raisonnement à trop court terme. En effet, la gestion par les activités doit s'inscrire dans un horizon temporel suffisamment long pour pouvoir intégrer les évolutions et les effets durables des activités et des processus.

La complexité apparente des processus pourrait également rendre cette présentation plus difficile et jouer en faveur d'une présentation plus espacée, du fait de la lourdeur de la démarche. En effet, les prévisions et objectifs attribués à des processus opérationnels peuvent apparaître difficilement « remaniables » à cause du nombre important de personnes et donc d'interactions qui les composent. Mais, c'est également une question de sens, puisque des budgets revus et changés trop régulièrement perdraient de leur signification, et donc de leur efficacité.

Enfin, c'est également le caractère « stratégique » du processus (Lorino et Tarondeau, 1998) qui pourra influencer le maillage temporel et conduire à un suivi relevant davantage d'un horizon de moyen ou long terme que de court terme.

La difficulté est toujours celle de la correspondance paradoxale d'un instrument de mesure stable et structuré avec un objet de mesure plutôt instable et dynamique. Comment faire converger le cadre budgétaire annualisé avec des activités et processus d'une part ? **Et qu'en est-il des activités et processus complexes et stratégiques ? Quelle représentation adopter ?**

L'enquête par questionnaire que nous avons réalisée en 2003 en collaboration avec la DFCG auprès de ses membres nous a permis d'interroger les périodicités d'élaboration et de révision associées aux activités et processus. Nous avons ainsi pu souligner que même si les périodicités d'élaboration et de révision des budgets se différencient très peu dans le cas de budgets classiques et de budgets transversaux il était possible de suggérer les tendances suivantes :

- du point de vue des budgets présentés par fonction, c'est l'horizon de court terme qui prévaut lors de l'élaboration et de la révision, mais il est aussi associé à un contrôle annuel.
- du point de vue des budgets présentés par activité et processus, c'est l'horizon de moyen terme qui prévaut (année, semestre), tant lors de l'élaboration que lors de la révision.

L'interprétation de ces indications relatives aux caractéristiques des activités et processus renvoie donc d'une part aux « objets » stratégiques, d'autre part au degré de complexité et de stabilité des catégories décrites. En effet, les indices de périodicité de moyen terme que nous avons pu déceler renvoient à une apparente complexité d'élaboration et de suivi des standards.

De plus, les présentations et révisions plus espacées que nous avons pu observer soulignent le caractère « stratégique » des activités et processus budgétés. Enfin, il est possible de supposer que ce sont essentiellement les processus et activités identifiés comme stables qui font l'objet de représentations budgétaires. Quant aux processus et activités jugés trop complexes et turbulents, ils pourraient être exclus de ce type de représentation, puisque c'est justement la part de stabilité inhérente aux objets de contrôle qui autoriserait la semestrialité et l'annualité des contrôles exercés.

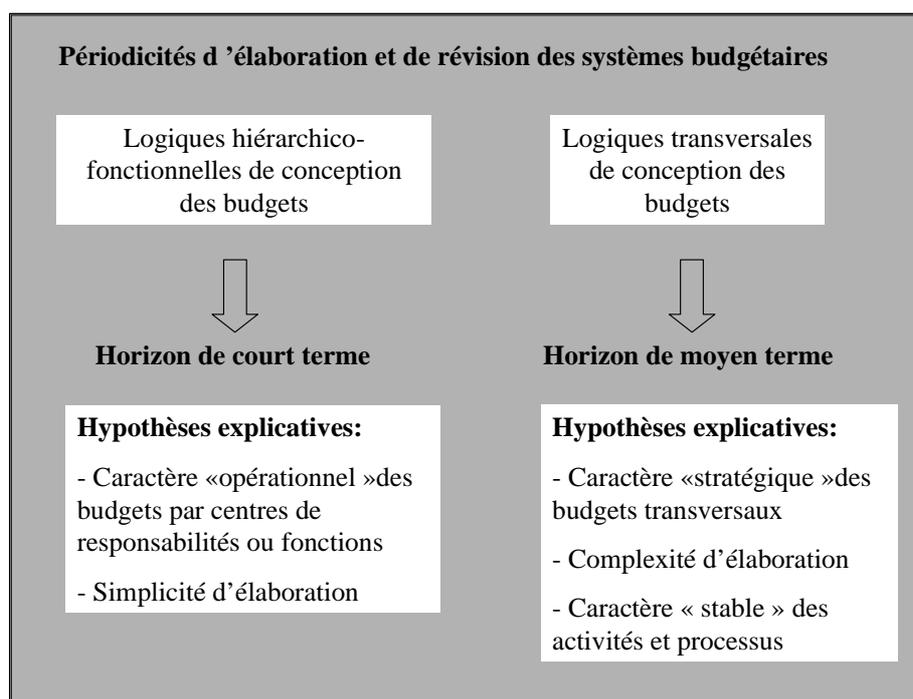


Figure 3– Les périodicités de présentation et de révision des systèmes budgétaires (Source : Villesèque, 2003)

A l'issue de notre travail de thèse, l'ensemble de ces observations nous a alors conduite à formuler la proposition suivante :

Les budgets présentés par activités et processus sont élaborés et révisés de manière plus espacée que les budgets classiques. Cette observation doit être liée au degré de stabilité et au caractère stratégique des processus budgétés, ainsi qu'à leur complexité perçue. Elle constitue un signe majeur d'adaptabilité des systèmes budgétaires.

Afin de compléter de telles observations, nos travaux ont par ailleurs questionné les possibilités de prévision en situation de complexité et d'incertitude, au travers de l'étude approfondie du cas des organisations artistiques et culturelles du spectacle vivant, lesquelles sont particulièrement confrontées à la gestion de l'incertitude liée à la création et à son résultat.

1.1.2. La prévision de la création artistique : gestion de l'incertitude et gestion du temps

Chiapello (1997) soulève la question de la contrôlabilité des organisations et du travail artistique, précisant à juste titre que « *la définition managériale du contrôle est incompatible avec l'idée de création qui justement suppose que la norme n'est pas préétablie* » (1997). Dans ces organisations, la question des possibilités de contrôle, et au préalable de la prévision et de la définition de normes, se pose précisément. Plusieurs spécificités des organisations artistiques et culturelles (OAC), desquelles découlent un certain nombre de paradoxes, sont à rappeler avant de présenter les travaux que nous avons menés en vue d'approfondir la question de la mise en œuvre du système budgétaire en général et de la prévision de la création artistique en particulier.

Quelques spécificités des OAC :

Les OAC présentent de nombreuses spécificités qui peuvent potentiellement expliquer un certain nombre de paradoxes, mais également entraîner des conséquences sur la mise en œuvre du système budgétaire.

- Une première particularité est liée à la notion de performance : celle-ci est appréhendée différemment que dans le secteur privé, du point de vue de sa définition comme de sa mesure. En effet, la mission de ces organisations-là dépasse la recherche de profit et s'inscrit davantage dans une mission de démocratisation de la culture, en contribuant à permettre à tous d'accéder à tous types de spectacles ou d'œuvres d'art. La notion et la définition de la performance sont alors problématiques dans les organisations du secteur public et non marchandes puisque c'est l'accomplissement de la mission qui prévaut plutôt que la recherche du profit. Les OAC sont alors confrontées à la coexistence d'objectifs antagonistes, répondant à différentes rationalités. Abdallah (2007) évoque à ce propos une dualité axiologique entre préoccupations artistiques et préoccupations de rentabilité. Burlaud et al. (2004), quant à eux, précisent que coexistent fréquemment trois grands types de rationalités souvent antinomiques dans les organisations publiques : une rationalité politique (visant ici à la démocratisation de la culture), une rationalité économique (liée à la nécessité de réguler et contrôler les actions), et enfin une rationalité opératoire (émanant du personnel opérationnel prestataire de service). La difficulté, pour ce type d'entreprise, consiste alors à observer un équilibre entre chacune de ces trois rationalités.

Comment cet équilibre entre rationalités s'opère-t-il dans les organisations artistiques et culturelles en particulier ? Telle est la question soulevée par nos recherches.

- Une autre spécificité de ce type d'organisation est liée à leur appartenance, la plupart du temps, au secteur des services, lequel présente des particularités en matière de contrôle. Les services fournis se caractérisent en effet par des prestations à caractère discrétionnaire, qui peuvent être au nombre de quatre selon Gervais (2009) : nature immatérielle et non stockable du service ; rôle spécifique du personnel en contact ; participation du client à la production du service ; définition d'objectifs susceptibles de ne pas heurter le client. Certaines de ces dimensions apparaissent problématiques au regard de la gestion des OAC.

Plus précisément, cette immatérialité de l'output rend difficile la mesure du résultat qui peut apparaître après réalisation du service (Gervais et Thenet, 2002 ; Gervais, 2009). De plus, dans certains cas, la participation du client à la production implique que la production et la

consommation se déroulent de façon concomitante. Ce mode de production met alors en question le mode de contrôle ex-post des résultats.

- Par ailleurs, une autre particularité de ces organisations tient à la nature des produits du secteur artistique et culturel, et à leur caractère d'exception (Benghozi, 1990). Dans ce sens, Evrard et Chiapello (2004) soulignent que les produits du secteur artistique et culturel sont « régis par l'innovation et le renouvellement permanents » (2004 ; p.5), cette activité de production étant aussi assimilée à une activité de prototype (Assassi, 2003). Se pose dès lors la question du contrôle de la nouveauté et de l'exception.

- L'on peut également citer, à propos des spécificités des OAC, le poids de l'intervention de la puissance publique dans leur fonctionnement. En effet, les collectivités publiques contribuent au financement des OAC et sont souvent parties prenantes de ces organisations (Chatelain, 2003). Les collectivités publiques accordent par ailleurs des subventions indirectes aux OAC telles que la mise à disposition de locaux par exemple, ce qui peut rendre les frontières de ces organisations plus difficiles à définir (Chatelain-Ponroy, 2001). Comment alors contrôler des organisations délimitées et donc identifiées de façon imprécise ?

- Enfin, une autre des particularités des entreprises analysées est que malgré leur besoin d'adaptation, leur mode d'organisation paraît balancer entre adhocratie et bureaucratie. D'un côté, le besoin d'adaptation nécessaire à la créativité tendrait à les qualifier d'adhocraties, mais d'un autre côté, le milieu institutionnel dans lequel elles évoluent les conduit à fonctionner suivant un certain nombre de règles et procédures voire un certain isomorphisme qui tendraient à les qualifier de bureaucraties.

Chiapello (1997) distingue des modes de contrôle différents suivant que la revendication d'innovation dans le domaine est forte ou faible. Cette grille d'analyse, présentée dans le tableau suivant, peut nous aider à comprendre le fonctionnement de ces organisations.

Nous avons pu en particulier observer que certaines de ces organisations, de par leurs spécificités telles que : statut d'établissement public, fonctionnement par budgets votés donc validés par le conseil d'administration, système d'allocation de ressources publiques, tendraient davantage vers des formes mécanistes plutôt qu'organiques ou adhocratiques (Burns et Stalker, 1961, ;Mintzberg, 1982) (Amans et Villesèque-Dubus, 2008, n°4).

Il s'agit en effet, pour l'organisation en question, d'une organisation de production de spectacles vivants essentiellement musicaux. Cette dernière ne nécessite pas d'innovation particulière dans la mesure où les spectacles proposés sont déjà présentés comme un produit de nature intermédiaire. La valeur ajoutée par l'organisation est alors celle relative à la gestion du son sur scène et des lumières.

MODES DE CONTRÔLE	REVENDEICATION D'INNOVATION	
	Forte	Faible
Motivations (auto-contrôle)	Motivations pour le secteur artistique (intrinsèques)	Motivations extrinsèques (argent, pouvoirs, reconnaissance...)
	Implication affective dans l'organisation	Relation instrumentale par rapport à l'organisation
	(= Diffusion à toute l'organisation de la logique de motivation de l'artiste)	(= Différenciation des motivations dans l'organisation, entre celles des artistes et celles des autres)
Relations interpersonnelles (contrôle par le don)	Logique du don diffusée dans toute l'organisation	Logique du don cantonnée à la relation à l'artiste
	Convivialité Affectivité Personnalisation des relations	Formalisme Relations interpersonnelles, uniquement professionnelles
Valeurs partagées (contexte symbolique)	Forte présence des valeurs de créativité dans la culture d'entreprise	Plus faible présence
	Adhésion de tous au projet artistique	Disparité des adhésions selon les personnes
	Climat convivial et informel	Climat plus impersonnel et formel
Structure (contexte matériel)	Organique	Moins organique, plus bureaucratique
	Peu formalisée	Plus formalisée
	Organigrammes inexistant ou mettant en scène la logique organique	Organigrammes existants, faciles à construire, reflétant une assez forte structuration des tâches
Hypothèse générale	Diffusion à toute l'organisation de la logique du contrôle du travail artistique	Différenciation des logiques

Tableau 7: distribution des situations organisationnelles des organisations artistiques au regard du contrôle (Source : Chiapello, 1997)

D'autres paradoxes entre contrôle et OAC découlent de l'appartenance de ces organisations au spectacle vivant, lequel concerne les domaines d'expression suivants : le théâtre, la danse, les musiques, l'opéra (Bourgeon-Renault, Filser et Pulh, 2003).

Plus précisément, la production des organisations du spectacle vivant consiste en une création artistique. Se pose alors la question de la contradiction entre contrôle et création artistique. Comment concilier le cadre supposé rigide sur lequel s'appuie le contrôle, avec le flou et l'incertitude caractérisant la création artistique ?

Comme le souligne Chiapello (1994, p.9), « *Le contrôle et la création artistique sont donc a priori pareils à l'eau et au feu, dangereux l'un pour l'autre [...] Pourtant, des organisations artistiques survivent, prouvant que la pérennité est possible sans remettre en cause l'essentiel du projet artistique initial, que l'alliance paradoxale est réalisable et même féconde.* ».

L'observation du paradoxe de la prévision au sein des OAC du spectacle vivant

Parce que les OAC sont spécifiques, divers éléments de contradiction semblent ainsi les opposer au budget, à la prévision et au contrôle qui en constituent le noyau dur. En effet, nous avons eu l'occasion, au travers de cette synthèse, de mettre en lumière les contradictions présentes entre les dimensions propres au budget et reposant sur leur caractère statique et chiffré d'une part, aux OAC d'autre part.

Néanmoins, malgré de telles contradictions, de nombreux travaux ont souligné la possibilité, voire la nécessité, de gérer et contrôler les OAC (Agid et Tarondeau, 2006; Amans, 2003 ; Bonnafous-Boucher, Chatelain-Ponroy, Evrard et Mazallon, 2003 ; Chatelain, 1998, 2008; Chiapello, 1994, 1997, 1998, 1999, 2004 ; Evrard & Chiapello, 2004 ; Le Theule ; 2008).

Au-delà de ces oppositions souvent liées à la coexistence de rationalités et d'identités différentes au sein de ces organisations, art et gestion se retrouveraient, se complèteraient. Se pose alors une question d'équilibre et d'adaptation, entre le contrôle d'une part et la création, le besoin d'innovation d'autre part.

C'est en particulier la façon dont s'exerce et est géré cet équilibre que nous avons observé au cours de nos travaux.

Comment envisager des prévisions de ressources lorsque le résultat final ne peut être prévu avec certitude, compte tenu du besoin d'adaptation et de créativité de ces organisations ? Quelle peut-être la validité de ces prévisions, et dans quelle mesure peuvent-elles paraître pertinentes pour l'exercice du contrôle des réalisations ? Et sachant que l'idée de création repose sur l'hypothèse que la norme n'est pas préétablie (Chiapello, 1997), comment établir des prévisions de normes et comment ensuite dépasser, voire s'affranchir de cette norme ?

Si autant de limites semblent s'opposer à l'existence du système budgétaire au sein des organisations artistiques et culturelles, comment alors expliquer sa présence et son utilisation dans de ce type d'organisations ? Cette question a fait l'objet d'approfondissements au cours nos travaux.

La conception d'un système de prévision repose sur l'hypothèse qu'il est possible de prévoir, donc de connaître par avance les objectifs de l'organisation. Cela pose bien sûr la question de la définition d'une norme, d'un référentiel sur lequel se fonde le système de contrôle. Si ce principe peut s'appliquer dans les organisations industrielles où les produits et processus de production sont bien définis, il n'en n'est pas ainsi dans les organisations artistiques au cœur desquelles la création et l'adaptation sont les maîtres mots.

De façon générale, alors que l'on pouvait s'attendre à une contradiction entre OAC et budget, nous avons observé une forte utilisation du budget dans les cas que nous avons pu examiner.

Nos travaux menés auprès des organisations artistiques et culturelles du spectacle vivant nous ont tout d'abord permis d'observer certaines logiques de représentations budgétaires par projet (Amans et Villesèque-Dubus, 2008, n°4). En effet, le domaine artistique et culturel étant un secteur conventionné qui fonctionne essentiellement par subventions, les budgets apparaissent essentiels pour effectuer les demandes de financements auprès des organismes et institutions partenaires. Par exemple, les études de cas menées auprès de quatre entreprises du spectacle vivant ont révélé que celles-ci présentaient des budgets par projets destinés à des partenaires tels que la SACEM ou autres partenaires institutionnels qui financent des projets particuliers.

Dans ce cas, la prévision est essentielle puisqu'elle est à l'origine d'une démarche de financement nécessaire au déroulement de la vie de l'organisation, à sa continuité et à sa pérennité. C'est en ce sens que le budget, de par sa démarche prévisionnelle, demeure essentiel et fait vivre l'organisation (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7).

Cependant, les objectifs et les résultats de la création artistique étant par définition incertains car évolutifs, comment prévoir des ressources relatives à une production dont on ne connaît pas toujours le résultat ni le processus exact de production ? Par ailleurs, quelles peuvent-être la pertinence et le sens des informations budgétaires et des systèmes de contrôle lorsque l'organisation fonctionne par projets, que la structure est flexible, et l'organisation en quête perpétuelle d'adaptation, comme c'est le cas dans le secteur artistique ? (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7)

Dans ce type d'organisation nous avons pu également observer un certain nombre de particularités relatives au mode de prévision. En effet, il existe des décalages entre le temps de la prévision et de l'horizon annuel qui prévaut dans les budgets et entre le temps du projet artistique, qui parfois est de 3 ans pour certains spectacles. De plus, d'autres décalages sont présents entre le temps des obtentions de financement, qui ne coïncident pas forcément avec le projet artistique et sa programmation budgétaire. Il existe donc des décalages entre programmation artistique et programmation budgétaire que les responsables et chargés de production doivent intégrer dans leur système de contrôle et de pilotage. A l'instar de Bonnafous-Boucher et al, (2003), nos travaux ont ainsi soulevé cette difficile compatibilité entre règles d'annualité budgétaire et fonctionnement des scènes de spectacle vivant. En règle générale, et au-delà des différents budgets par projets relatifs à des demandes de financements spécifiques, nous avons pu observer dans ce type d'organisation la mise en œuvre d'un budget annuel, voté et validé par le conseil d'administration lorsqu'il y en a un, discuté en réunion budgétaire, et par la suite révisé en cours d'année afin de tenir compte des évolutions relatives à la programmation artistique.

Si la programmation artistique paraît être à l'origine de l'établissement des budgets, ces organisations-là sont confrontées au problème de l'incertitude, du point de vue du résultat final, comme de la prévision. Il y a en effet une incertitude relative à la création et au fait que l'on ne peut toujours connaître par avance et avec certitude les moyens requis pour parvenir au résultat final, et incertitude liée par ailleurs à l'obtention de financements privés ou publics, socle nécessaire à la réalisation des produits artistiques. En réponse à de telles difficultés, nous avons pu observer divers moyens de réduire l'incertitude :

- Tout d'abord, dans certains cas, les OAC du spectacle vivant soignent leurs prévisions en amont afin de tendre vers le plus de réalisme. Ce type de prévision laisse alors peu de marge de liberté en cas de nécessité de changement de programmation en cours de route. Nous avons toutefois observé que l'entreprise en question ne proposait que de la production de spectacle, et n'avait pas d'activité de création, comme c'était le cas d'un théâtre lyrique par exemple.

- Dans d'autres cas, les OAC du spectacle vivant mettent en place des moyens d'anticiper les effets de l'incertitude et de s'en prémunir, en effectuant des prévisions de recettes à tendance pessimistes et des gonflements excessifs de dépenses. Une telle démarche caractérisée par la création de slack peut alors permettre à l'organisation d'éviter d'avoir une vision à court terme, ce qui peut s'avérer utile dans des entreprises qui recherchent l'innovation (Van der Stede, 1999). L'organisation est ainsi moins freinée dans ses initiatives. Ce type de démarche rend toutefois ambiguë le système de contrôle qui en découle et questionne son applicabilité.

- Enfin, certaines OAC ont aussi recours à la révision et à la demande de budgets supplémentaires auprès des financeurs en cours de période, lesquels représentent une sécurité pour ces organisations-là face à l'incertitude notamment. De plus, nos travaux ont montré que le recours à la révision budgétaire s'avérait très important et nécessaire dans ce type d'organisation, leur permettant à un moment donné de répondre à des besoins concrets de création et d'ajustement inhérents à leur activité.

Finalement, il est ressorti de nos études que ces différentes manœuvres pouvaient permettre à chacun de faire prévaloir les objectifs artistiques, de préserver la liberté créatrice et de faire face à l'incertitude. Elles présentent un intérêt commun : celui de faire face aux incertitudes propres à la création artistique et de s'affranchir du cadre stable et par hypothèse rigide du budget. (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7)

Le mode de prévision à l'origine du système de contrôle et les diverses manœuvres observées interrogent cependant la pertinence et le sens du système de contrôle associé.

1.2. Le paradoxe du contrôle budgétaire et du suivi des résultats dans des organisations complexes ou singulières

Au-delà de son utilisation comme système de prévision, le budget a aussi pour objectif d'assurer le contrôle et la surveillance des actions engagées et de leurs résultats. Il est par ailleurs censé créer une tension incitatrice dans l'organisation, tension à l'origine de ce système de contrôle et de suivi des résultats. Nos travaux ont en ce sens interrogé la façon dont sont organisés et analysés les calculs d'écarts toujours dans les cas spécifiques d'organisations que nous avons pu étudier au cours de nos travaux. Nous discuterons ensuite de la pertinence de ces systèmes de contrôle par les écarts, c'est-à-dire des systèmes de feedback.

1.2.1. Le calcul des écarts dans des situations de transversalité et de forte interactivité

Simons (1990, 1995) définit les systèmes de diagnostics comme les « *systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats organisationnels et corriger les écarts par rapport aux standards prévus de performance* » (1995, p. 59).

Dans le cadre d'une démarche top-down, ces contrôles devraient permettre de surveiller la mise en place des stratégies souhaitées (Simons, 1999). Comme le souligne l'auteur, tout système d'information formel, y compris le budget, devrait pouvoir être utilisé à des fins de diagnostic s'il est possible de définir des buts par avance, de mesurer les résultats, de calculer des écarts de performance et enfin d'utiliser les informations sur les écarts pour mettre en place un contrôle par rétroaction.

Les études que nous avons pu réaliser ont souligné, qu'il s'agisse d'organisations industrielles, utilisant des budgets classiques ou transversaux, d'organisations de services ou même d'organisations artistiques et culturelles, qu'elles élaboraient toutes ou quasiment toutes des systèmes de contrôle fondés sur les calculs d'écarts. Le fait que ces types d'organisations calculent et utilisent des écarts a du sens et « fait sens » (Weick, 1979).

Simons (1999) s'intéresse au contrôle des ressources, processus et produits, et souligne les facteurs déterminants ces types de contrôle. Le tableau suivant résume ces différents types de contrôle.

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

Tableau 8 - Facteurs déterminants le contrôle des ressources, des processus ou des produits (Source : R. Simons, 1999, p.67, traduction) (Villesèque, 2003 ; Villesèque-Dubus, 2005)

L'étude que nous avons menée en 2003 au cours de notre thèse (Villesèque, 2003), nous a permis de souligner que le recours au calcul des écarts se confirmait dans la quasi-totalité des entreprises interrogées présentant des budgets transversaux. Ces observations ont alors selon nous révélé la relative stabilité des activités et des processus budgétés sans laquelle l'idée d'une instrumentalisation des budgets n'aurait guère de portée. Elles nous ont ainsi permis de mettre en avant la pertinence et l'utilité des nouvelles partitions dans les organisations. De plus, l'identification d'un responsable ou d'un pilote d'activités et de processus dans plus de 70% des cas d'entreprises présentant des budgets transversaux vient renforcer la reconnaissance de ces nouvelles partitions dans les organisations. Nous avons par ailleurs pu observer que suivant près de la moitié des cas, il n'existait pas de coïncidence entre le pilote de fonction et celui d'activités et processus, ce qui vient souligner l'existence d'une séparation entre lecture fonctionnelle et transversale ou par activités. A l'instar de Zarifian (1996) il est possible de distinguer le métier de « pilote de fonction » de celui de « pilote d'activité », lequel se fonde sur l'animation de la communication intersubjective et le partage d'axes stratégiques. Qu'il soit associé à des activités et processus, ou à des fonctions, les processus budgétaires ainsi observés reposeraient sur la définition explicite de zones de responsabilités individuelles, comme en témoigne l'identification systématique de pilote de fonction et de pilote d'activité et ce dans un souci de répondre au principe de contrôlabilité (Villesèque-Dubus, 2005, n°2).

Par ailleurs, des études postérieures portant sur les budgets en général et réalisées par le biais de l'Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI) (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8) ont révélé que les entreprises, industrielles ou de services, de petite ou grande taille, avaient quasiment toutes recours à la mise en place des systèmes

budgétaires, lesquels servaient de base aux calculs d'écart. De plus, nous avons observé par le biais de cette étude que le suivi budgétaire et le calcul des écarts associés se fondaient sur l'hypothèse d'un rattachement clair et sans ambiguïtés des résultats aux responsabilités, faute duquel l'interprétation des écarts deviendrait porteuse d'ambiguïtés, donc de conflits. C'est sur cette hypothèse fondamentale que repose le principe de contrôlabilité. Nous avons par ailleurs supposé que le degré d'utilisation de ces écarts pouvait constituer un signe du degré de clarté et de stabilité de la répartition des responsabilités, voire de la cohérence générale du fonctionnement de l'organisation.

Par ailleurs, une observation surprenante concerne le degré de fréquence de diffusion des écarts. Ces écarts sont en effet communiqués mensuellement à l'équipe dirigeante dans seulement 48,57% des cas, les autres communications étant plus espacées (trimestre, année). De même, les responsables de budgets auraient communication des écarts dans seulement 45% des cas, avec des fréquences inférieures ou égales au mois. Les fréquences seraient encore plus faibles pour le personnel opérationnel. **Cette relative faiblesse de la diffusion des écarts interroge de façon assez paradoxale le degré d'utilisation effective des systèmes de contrôle budgétaire, notamment du point de vue de la recherche d'efficience** (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8). Elle a fait l'objet d'approfondissements présentés dans le dernier chapitre de cette synthèse consacré à la présentation de notre programme de recherche futur.

1.2.2. Fonctions attendues des écarts et fonctions observées : le cas des OAC du spectacle vivant

Des études théoriques soulignent que la stabilité des objets de mesure et la standardisation de la production constituent une condition majeure de l'efficacité du contrôle par les standards (Hirst, 1983; Macintosh, 1985 ; Brownell & Merchant, 1990, Simons, 1990 ; Abernethy et Lillis, 1995). Si cette condition se vérifie dans des organisations de type mécaniste, au sens de Mintzberg (1982), qu'en est-il des organisations aux contours et objectifs plus flous, en quête permanente d'adaptation, d'innovation et de créativité ?

Nos travaux menés au sein des organisations artistiques et culturelles du spectacle vivant nous ont permis de souligner, que, de façon paradoxale et surprenante, ces organisations-là recouraient de façon importante au budget. Nous avons donc cherché à approfondir la question de la mise en œuvre des écarts dans ce type d'organisation, puisqu'on y trouve un certain nombre de spécificités qui ont des impacts sur les systèmes de contrôle.

Dans la mesure où dans ce type d'organisation les prévisions sont empreintes d'incertitude, voire dans certains cas d'ambiguïtés, l'on peut se demander en quoi le système de contrôle et de surveillance des réalisations reste-t-il pertinent, et est-il porteur de sens. Plusieurs de nos observations à ce propos méritent selon nous d'être soulignées.

Nous avons pu observer que les organisations du secteur artistique qui mettaient en place des calculs fins d'écart étaient en fait celles qui soignaient le mieux leurs prévisions, faisant en sorte qu'elles collent le mieux possible aux objectifs stratégiques, et aux possibilités de l'organisation. Nos travaux ont paradoxalement révélé, dans ces organisations-là, l'existence d'un suivi précis des résultats comparativement au budget, d'un calcul d'écart et d'un appui sur les résultats ainsi dégagés pour prendre des décisions en matière d'ajustement mais aussi pour mener à bien des actions correctives. Les budgets nous sont ainsi apparus à l'origine

d'une tension incitatrice. Cette tension incitatrice s'est révélée bien entendu surprenante compte tenu du flou et du besoin de liberté qui caractérise ces organisations.

Néanmoins, un certain nombre de limites s'appliquent à cette tension. Elles sont liées au mode de prévision mis en œuvre par ces organisations en phase de finalisation budgétaire, notamment dans celles qui soignent moins bien leurs prévisions mais recourent quand même aux calculs d'écart. Comme nous l'avons précisé, dans certains cas, et afin de préserver leur liberté créatrice et les possibilités d'adaptation en cours de période, certaines organisations prévoient un gonflement de dépenses. Si celui-ci leur offre des possibilités d'ajustement nécessaire à la dimension artistique et créatrice et sous-tend l'innovation, il pose la question de la signification des écarts obtenus ainsi que celle de la pertinence d'un système de suivi. De la même façon, le calcul d'un écart sur les recettes aura moins de sens si les prévisions de recettes sont sous-estimées.

Les différentes manœuvres associées à la démarche prévisionnelle, si elles permettent à l'organisation de remplir sa mission de créativité, apparaissent de fait restreindre la portée et le sens donné au calcul des écarts (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7). De plus, nos études ont montré que l'utilisation « instrumentale » des budgets dans ce type d'organisation ne pouvait être isolée de son utilisation « politique » et à des fins légitimatrices. Ce point sera plus particulièrement approfondi au cours de notre quatrième chapitre, lequel présente notre programme de recherche futur.

Conclusion 1 :

Les travaux présentés dans ce développement ont souligné qu'il existait une adaptabilité réciproque entre budgets et organisation, adaptation nécessaire à la pérennité de l'outil comme à celle de l'organisation. En effet, le budget s'adapte à l'organisation et à ses besoins (intégration de transversalité, présentations par projets, prise en compte d'un besoin de marge de liberté nécessaire à la création...) tout comme l'organisation apprend à s'adapter au budget (intégration des contraintes budgétaires dans le déroulement de ses activités et de ses programmes, prise en considération des contraintes temporelles liées à l'annualité budgétaire dans sa gestion).

Au-delà, nos travaux ont soulevé des interrogations quant à la pertinence des systèmes de contrôle mis en œuvre dans les organisations artistiques du spectacle vivant notamment. En effet, les modes de prévision en place dans les OAC ont questionné la pertinence et le sens du contrôle. Ces interrogations nous ont par la suite conduite à envisager des prolongements au cours de notre programme futur (chapitre 4). Ils sont liés à l'approfondissement d'un hypothétique dépassement des rationalités instrumentales associées au budget dans ce type d'organisation par d'autres rationalités traduites par l'outil. Ainsi, montrer que l'on sait faire de « bons » budgets pourrait servir à montrer que l'organisation est elle-même une « bonne organisation » et constituer par là un moyen d'asseoir sa légitimité.

Au-delà, si les budgets existent dans de telles organisations, c'est aussi le signe qu'ils sont identificateurs de l'organisation, et traduisent par conséquent sa stratégie et les stratégies d'apprentissage associées. Les travaux que nous allons maintenant présenter portent sur ce thème.

2- ...Au budget expression de la stratégie et de l'apprentissage

D'autres vertus attribuées aux budgets seraient relatives à leur capacité à supporter la stratégie, du point de vue de sa mise en œuvre comme de son émergence (Simons, 1990 ; 1995 ; Abernethy et Brownell, 1999), mais aussi de son aptitude à générer de l'apprentissage (Argyris, 1995 ; Bollecker, 2002). Au cours de nos travaux, nous avons pu explorer ces questions-là, et plus précisément celles associées aux liens qu'entretiennent budgets et stratégie, mais aussi budgets et apprentissage.

2.1. Le budget, comme support des stratégies

Lorsqu'il s'intéresse au budget en tant que support de stratégies, Simons (1990, 1995) distingue le côté délibéré du côté émergent de la stratégie et des incertitudes stratégiques. L'objet de ce développement sera de mettre en évidence les observations que nous avons pu conduire en matière de lien budgets-stratégie.

2.1.1. Des budgets pour la mise en œuvre de la stratégie

L'enquête que nous avons réalisée auprès des contrôleurs de gestion et directeurs financiers membres de la DFCG en 2003 montre que selon plus de 83% des entreprises ayant recours aux budgets transversaux, la définition des activités et processus budgétés serait étroitement liée à la stratégie. Cela illustre l'idée de Brimson et Antos (1999) suivant laquelle il existe des liens étroits entre suivi budgétaire et stratégie de l'entreprise.

Ainsi, nous avons pu observer que les budgets transversaux permettaient en premier lieu une meilleure déclinaison de la stratégie. Ce mode d'utilisation s'inscrit alors dans une mission de décentralisation et de coordination stratégique. Un autre avantage serait d'être centré sur les besoins du client plutôt que sur les ressources. Enfin, dans très peu de cas, ce type de budgets conduirait à une meilleure participation des salariés à la définition de la stratégie. Il est ainsi ressorti clairement de cette enquête que les budgets transversaux étaient davantage associés à des objectifs de déclinaison que d'émergence de la stratégie, suivant une forme purement « interactive » au sens de Simons (1990, 1995). En outre, nous avons pu observer que les budgets transversaux étaient déclinés dans un souci de pertinence des représentations au vu de la stratégie, cette pertinence des représentations se posant en complément de celle produite par le recours aux budgets classiques. **L'utilisation de ce type de budget viendrait alors renforcer la pertinence et la contrôlabilité des représentations de la stratégie** (Dupuy et Villesèque, 2003, n°1).

De plus, une enquête plus récente réalisée en 2007-2008 par le biais de l'Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI) souligne également un lien important entre budgets et stratégie. En effet, selon cette étude, les budgets serviraient en premier lieu à la prise de décision en matière d'investissements, et ensuite en matière de représentation et de suivi de la stratégie (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8). Nous avons ainsi recherché des indices expliquant le rôle des budgets dans le choix des investissements. Ces indices ont été recherchés en liaison avec le type de stratégie déclarée. Nous avons donc souhaité observer

s'il existait des liens entre le type de stratégie, défenseur d'une part, prospecteur d'autre part et le rôle des budgets en matière de choix stratégique. Cette distinction entre les stratégies s'est appuyée sur l'opérationnalisation des concepts de firmes prospecteurs et défenseurs mise en œuvre par Simons en 1987 et proposée par Miles et Snow (1978).

Les résultats observés ont suggéré une utilisation des budgets en matière stratégique plutôt présente au sein d'entreprises poursuivant une stratégie de type « défensif », c'est-à-dire orientée vers la recherche de maîtrise des coûts, de qualité et de service au client, plutôt que vers la recherche du développement de nouveaux produits, marchés et opportunités. Ce résultat a ainsi révélé une utilisation privilégiée du formalisme comptable et budgétaire dans un contexte stratégique marqué par la stabilité plutôt que par le changement (Simons, 1995 ; Mousli, 2007).

Ensuite, d'autres travaux conduits auprès des OAC ont aussi suggéré un lien important entre stratégie et budgets. En effet, dans le type d'entreprises étudiées appartenant au secteur du spectacle vivant, la programmation artistique, donc la stratégie, apparaît à la base du budget (Amans et Villesèque-Dubus, 2008, n°4 ; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7). Dans la plupart des OAC observées, le point de départ de la construction du budget est en effet le projet artistique : les dépenses et recettes afférentes sont anticipées, la part puis la recherche des subventions qui s'ensuit étant déterminée par différence (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7).

Si de telles observations viennent confirmer que les liens entre stratégie et systèmes budgétaires sous-tendent la démarche de prévision, nos travaux ont par ailleurs approfondi, de façon complémentaire, la question de l'émergence de la stratégie associée au système budgétaire.

2.1.2. Des budgets pour l'émergence de la stratégie

Simons (1987, 1990, 1995) souligne que les budgets sont interactifs lorsqu'ils permettent un échange continu entre la direction et les niveaux opérationnels. L'auteur définit les systèmes de contrôle interactifs comme « *les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour s'impliquer personnellement dans les activités de décision des subordonnés* » (p. 216). Le système de contrôle interactif peut ainsi conduire à un apprentissage et à une remise en cause de la stratégie et se caractérise alors par un débat et un dialogue interactif à tous les niveaux de l'organisation, ainsi que par des contacts de face à face très nombreux impliquant les managers opérationnels. Le mécanisme s'articule de ce fait davantage autour d'une démarche bottom-up que top-down. Selon l'auteur, l'utilisation de ce type de systèmes serait liée aux incertitudes stratégiques¹⁴ définies comme « *les menaces et opportunités qui peuvent invalider les hypothèses sur lesquelles la stratégie actuelle s'appuie* » (1999, p.215). Ce mode d'utilisation devrait en ce sens soutenir et favoriser le développement de stratégies émergentes.

Simons (1990) a illustré cette distinction entre mode de contrôle de diagnostic et interactif à travers l'étude de deux entreprises : l'une « prospecteur » et l'autre « défenseur ». Il constate alors que l'utilisation interactive des systèmes de contrôle qui caractérise les entreprises prospecteurs peut fournir des informations utiles à la stratégie et favoriser l'appréhension de menaces et opportunités émergentes. De plus, il souligne l'intérêt d'utiliser des systèmes de

¹⁴Ceci est notre traduction de « strategic uncertainties ».

contrôle formels pour soutenir les stratégies émergentes et montre, citant Campbell (1982)¹⁵, que la structure et la liberté ne constituent pas des forces opposées mais complémentaires. Ainsi, en instaurant un langage commun aux organisations, la structure permet alors de produire du savoir et de soutenir une utilisation interactive centrée vers l'émergence de la stratégie et le développement de l'apprentissage organisationnel.

Cette question, au cœur des préoccupations relatives au budget, a été peu abordée au cours de nos travaux, mais nous avons néanmoins pu dégager quelques pistes de recherche, qui ne possèdent de ce fait qu'un caractère exploratoire.

2.2. Le budget, support d'apprentissages

Un autre aspect important du rôle ou même des effets du budget, est relatif à l'apprentissage qu'il peut générer. Nous avons eu l'occasion d'explorer cette facette du budget au cours de nos travaux, et même si cette exploration a été limitée parce qu'elle ne constituait pas, à proprement parler, l'objet central de nos questions de recherche, nous avons pu dégager quelques observations présentées ici.

2.2.1. Le budget comme support d'apprentissage

Si les budgets sont souvent vus comme vecteurs d'apprentissage suivant une rationalité instrumentale strictement associée aux écarts et aux actions correctives comme le soulignent Bouquin (2008) ou Bollecker (2002), cet apprentissage est aussi porteur d'interactions (Simons, 1995 ; Dambrin et Löning, 2008).

Ainsi, le contrôle budgétaire peut être compris comme un processus d'apprentissage, c'est à dire permettant d'apprendre et de réparer à partir des écarts et erreurs détectées. Argyris et Schön (1974) soulignent alors que la découverte d'un écart constitue la première étape de l'apprentissage. *« D'autres étapes interviennent lorsque l'erreur est corrigée de telle sorte que la correction soit durable. Et il y a au moins deux façons de corriger une erreur. L'une consiste à modifier le comportement [...]. Ce mode de correction ne requiert qu'un apprentissage en simple boucle. L'autre méthode change le « programme maître » [master program] [...]. C'est un apprentissage en double boucle »* (Argyris et Schön, 1974).»

Cependant, la mise en œuvre de la fonction d'apprentissage est étroitement liée à celle du calcul des écarts et au sens dégagé par ces calculs, ce qui, nous l'avons vu plus haut, n'est pas garanti dans tout type d'organisation, et en particulier dans les OAC.

Par ailleurs, cette fonction d'apprentissage est à rapprocher de l'utilisation interactive des budgets. Dans sa conception d'une telle utilisation des budgets, Simons (1987, 1990, 1995) considère en effet les budgets comme des outils de dialogue, d'apprentissage et générateurs d'idées. Ils peuvent alors conduire à un apprentissage et à une mise en question de la stratégie, favorisant ainsi l'émergence de stratégies nouvelles. C'est en ce sens que Dambrin et Löning (2008) établissent un parallèle entre lectures piagétienne¹⁶ et simoniennes de l'apprentissage

¹⁵ Cité par R. Simons (1990), p.141.

¹⁶ Les auteurs proposent une relecture des travaux de Simons et de son approche de l'apprentissage à l'aune des théories piagétienne au travers de quatre catégories identifiées par Piaget susceptibles d'enrichir les

et soulignent que les deux auteurs envisagent le développement de la connaissance sous le prisme de l'interaction entre individus et de la coordination des échanges. C'est également dans cette perspective que s'inscrivent nos travaux, et que nous avons souhaité observer les interactions et jeux d'acteurs associés à ces processus d'apprentissage.

D'autres auteurs, comme Busco, Ricaboni et Scapens (2006), analysent quant à eux les systèmes de contrôle comme des pratiques socialement construites. L'étude menée par les auteurs souligne que les systèmes de contrôle et le langage comptable peuvent créer de la confiance, en donnant du sens aux actions entreprises, notamment en situation de changement. La vision sociale et institutionnelle des systèmes de comptabilité et de contrôle adoptée par les auteurs les conduit à souligner que ces systèmes peuvent être impliqués dans les processus d'apprentissage en situation de changement organisationnel et de crise en particulier. Cet apprentissage est fondé sur des processus d'appropriation des outils comptables par l'individu, eux-mêmes construits au travers de la participation et de la réflexion sur les pratiques comptables (Weick 1979 ; 1995). Ainsi, les auteurs précisent que « *la confiance dans le changement est nécessaire pour la mise en place de « management accounting systems », et que la comptabilité est nécessaire pour soutenir la confiance dans le changement* » (Busco et al., 2006, p.38).

C'est aussi sous ce prisme-là que nos travaux ont interrogé la question de l'apprentissage. Aussi, et parce qu'elle est très étroitement liée à la dimension humaine et sociale, cette question-là aurait pu être abordée au cours du chapitre qui suit (Chapitre 3 : Des rôles intégrateurs et sociaux du budget).

2.2.2. Les interactions au cœur des mécanismes d'apprentissage

Comme nous venons de le souligner, il semble impossible d'évoquer les mécanismes d'apprentissage sans aborder la question des interactions et jeux d'acteurs, question qui sera développée plus amplement dans la seconde partie de cette synthèse. Nous nous contenterons ici de rapporter les indices des phénomènes d'apprentissage observés au sein de nos travaux. Ces phénomènes n'ont fait l'objet, en effet, que de quelques observations, cette question ayant été abordée de façon exploratoire. Elle est cependant inéluctablement liée à la question du rôle du budget, et en ce sens mérite quelques développements.

A l'instar de Bollecker (2002), nous considérons que « *l'action de correction peut être interprétée comme une cristallisation de l'apprentissage organisationnel dans les pratiques managériales* » (2002, p.111). Ainsi, nous avons pu observer ces mécanismes d'apprentissage au travers des actions correctrices, mais aussi des fréquences de suivi et de révision, lesquelles peuvent aussi être analysées comme sources d'apprentissage organisationnel (Bollecker, 2002).

Nos travaux de thèse portant sur l'étude des actions correctives associées aux budgets classiques ainsi que transversaux nous ont permis de souligner qu'il n'apparaît pas de différence significative entre les actions correctives liées au suivi budgétaire par fonctions et celles liées au suivi par activités. On peut rappeler à ce propos que la recherche des causes des dérives « *visent à faire la part entre ce qui est réversible et ce qui ne l'est plus, et l'action corrective concerne les améliorations à apporter aux aspects réversibles. Cette pratique, très répandue, est pertinente tant que les dérives sont raisonnables. Dans le cas contraire,*

théories gestionnaires de l'apprentissage : exprimer, représenter ; interagir ; expérimenter ; combiner, calculer, opérer.

d'autres approches devront être développées » (Gervais Thenet, 1998, p. 63). Les résultats observés suggèrent que les budgets présentés par activités et processus, comme les budgets traditionnels, présentent, implicitement ou explicitement, une part de réversibilité qui autorise la mise en œuvre d'actions correctives.

Activités et processus se caractériseraient donc par le degré de stabilité nécessaire à la représentation budgétaire, mais aussi par un degré de réversibilité qui justifie les actions correctives et peut porter des apprentissages. Mais, la question de savoir si ces catégories offrent une pertinence et un degré d'apprentissage plus fort que les divisions hiérarchiques fonctionnelles reste en suspens (Villesèque, 2003).

Par la suite, l'étude que nous avons conduite auprès d'entreprises de la région Languedoc Roussillon (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8) nous a permis de souligner qu'il existait une intensité relativement forte et croissante des fréquences de suivi et de discussion fondées sur les systèmes budgétaires. Cette intensité renforce l'image d'une formalisation accrue de ces systèmes, permettant de soutenir le suivi et la discussion. Ces signes de formalisation peuvent plus généralement être interprétés comme le résultat d'une sophistication de l'outil, en réponse au besoin de création d'une variété croissante des représentations utiles au contrôle.

Cette forte variabilité des fréquences déclarées quant aux discussions en réunion ou aux actions correctrices, nous a semblé révélatrice d'une utilisation et d'une organisation « ad hoc » des budgets et de leur suivi, ce qui en signifierait l'importance « subjective » parmi les dirigeants. En même temps, le fait que les systèmes budgétaires semblent servir effectivement et fréquemment de support à la mise en œuvre d'actions correctrices, nous a semblé confirmer l'utilité réelle de ces systèmes, c'est à dire leur capacité à « créer du sens » et à générer de l'apprentissage (Argyris et Schön, 1974 ; Autissier et Bensebaa, 2006 ; Weick, 1995) (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8).

Par ailleurs, dans les organisations artistiques et culturelles également, nous avons pu observer des signes d'une logique d'apprentissage, laquelle ne peut être évoquée de façon dissociée des mécanismes de révision en place. Cependant, si cette utilisation a peu été observée, nous avons pu en déceler quelques caractéristiques. Certaines sont liées aux particularités du calcul des écarts dans ces organisations car la façon dont sont établies les prévisions implique que le calcul des écarts en phase de pilotage ne pourra avoir qu'un intérêt limité. Par ailleurs, d'autres sont liées aux possibilités d'ajuster le budget en cours de période, ce qui évite de conduire systématiquement des actions correctrices, mais reste le signe de logiques d'apprentissage, d'ailleurs décrites par certains interviewés comme le reflet d'une « dynamique » (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7).

Conclusion 2 :

Nos travaux menés au sein de diverses entreprises, la plupart du temps décrites comme complexes et singulières, ont permis de souligner l'existence d'une cohérence stratégique associée au système budgétaire. Dès lors, les systèmes budgétaires au-delà de la rationalité instrumentale *stricto sensu* qu'ils traduisent, seraient aussi porteurs de rationalités et de cohérence stratégique. Cette cohérence stratégique associée aux budgets, pose par ailleurs la question des processus d'apprentissage internes qui lui sont associés. En effet, l'on peut se demander comment sont mis en œuvre de tels processus dans des organisations complexes et confrontées à de l'incertitude permanente, et dans quelle mesure les budgets ne devraient-ils pas être associés à des démarches interactives plutôt que de diagnostic au sens de Simons (1990, 1995).

Conclusion chapitre 2 et voies de recherches futures :

L'objet de ce chapitre était de s'interroger sur les particularités instrumentales du système budgétaire dans des contextes particuliers d'organisations et de proposer une synthèse des fonctions du budget dans le cadre de la mise en place d'un système de contrôle, en soulignant sa portée et ses limites. Nous avons pu alors observer le rôle instrumental occupé par le budget, qu'il s'agisse du système de prévision ou de vérification, par calcul des écarts notamment. Mais au-delà, nous avons pu aussi, au travers des études réalisées, mettre en évidence les limites associées à la mise en place du contrôle. En effet, le système de vérification des résultats reposant sur la confrontation avec les prévisions, celui-ci ne pourra être pertinent que si la norme elle-même a été clairement définie et surtout si elle repose sur un processus d'élaboration réaliste. Ainsi, dans le cadre des organisations artistiques et culturelles par exemple, la difficulté de prévoir à la fois les ressources nécessaires à la réalisation d'un projet par essence en création et les produits associés à ce projet fragilise la définition d'une norme ou d'un référentiel, et par là atténue les effets du système de contrôle. Cette question du sens porté au système de contrôle et de sa pertinence d'utilisation, renvoie inéluctablement à celle des mécanismes d'utilisation des systèmes de gestion découplés voire symboliques ou cérémoniels, et de l'articulation possible entre utilisation interne des outils de contrôle et utilisation externe, donc du couplage lâche au sens d'Orton et Weick (1990). Cette question sera soulevée dans le quatrième chapitre de cette synthèse.

De plus, nous avons pu également souligner les difficultés et spécificités associées au contrôle budgétaire des objets transversaux, lequel se caractérise par un espacement des périodicités de prévision et de contrôle, lui-même fondé sur des hypothèses de complexité, mais aussi de stabilité et de caractère stratégique des activités et processus représentés.

- Voies de recherches futures envisageables :

Par la suite, nous envisageons d'approfondir la question du mode de prévision des budgets et de la mise en œuvre du contrôle dans d'autres organisations de nature créative voire innovantes. Pour cela, nous projetons de mettre en œuvre des études de cas nous permettant d'aller plus avant dans ces questions.

Une autre voie de recherche future consistera, suite aux observations dégagées sur les organisations artistiques et culturelles, à examiner la façon dont se produit l'articulation ou le découplage entre les objectifs externes affichés du système de contrôle et sa mise en œuvre réelle en interne.

Notre programme de recherche pourra s'articuler autour des questions suivantes :

- Au-delà de la mise en œuvre des budgets et des écarts, existe-t-il des particularités propres aux mécanismes de contrôle des organisations « créatives » en général ? Quels en sont les effets internes, managériaux et sociaux ?
- Quel peut-être le degré de cohérence entre les objectifs externes affichés du système budgétaire et sa mise en œuvre réelle en interne ?

Nous proposons d'approfondir ces particularités au travers d'études de cas en profondeur réalisées au sein de diverses organisations afin de faire apparaître des typologies concernant les modes de contrôle associés à ces structures-là.

2ème partie: La cohérence sociale et politique des systèmes budgétaires

Au travers de la première partie de ce mémoire, le budget a été envisagé sous le prisme de ses aspects instrumentaux et suivant une perspective que nous pourrions qualifier de normative. En effet, les deux premiers chapitres de ce mémoire ont révélé une facette procédurale de l'outil, facette qui s'inscrit dans une logique rationnelle de recherche d'efficacité du contrôle et de l'organisation, que nous avons qualifiée de rationalité instrumentale. Ainsi, le système budgétaire est apparu comme un outil dédié au contrôle et au pilotage stratégique, l'outil budgétaire révélant lui-même des capacités d'adaptation instrumentales.

Mais cette approche du système budgétaire ne saurait à elle seule permettre de comprendre la pérennisation des systèmes budgétaires. Pour aller plus loin, il faut envisager les systèmes budgétaires sous un angle critique (Burchell et al, 1980 ; Hopwood et Miller, 1994). C'est l'objet de cette deuxième partie que de discuter une autre facette de l'outil budgétaire, facette qui peut s'interpréter en termes de mécanismes ou processus à la fois sociaux et politiques.

Le budget a en effet été envisagé comme un instrument de cohésion sociale dans une perspective interne et comme un objet socialement construit, lui-même à son tour porteur d'interactions. En nous appuyant sur des méthodologies de recherche variées, nous avons donc étudié les aspects sociaux du budget, notamment à travers le prisme des interactions. Le troisième chapitre de ce mémoire montrera comment nos travaux permettent de caractériser ces aspects sociaux, et soulignera en quel sens ceux-ci peuvent expliquer le rôle et la pérennisation des systèmes budgétaires.

Au-delà, et de façon complémentaire, le quatrième chapitre de ce travail discutera de la possibilité de considérer le budget comme un processus politique, oscillant entre légitimation et post-rationalisation. Les travaux ainsi rapportés sont essentiellement fondés sur des recherches de type qualitatives, et notamment sur la réalisation d'études de cas. Il s'agissait en effet d'approcher ces processus et mécanismes complexes. En outre, les études menées ont essentiellement porté sur des organisations à priori sensibles à la dimension politique de l'outil, des organisations appartenant au secteur artistique et culturel.

Le chapitre 3 de cette synthèse sera donc consacré à la présentation de nos travaux relatifs à l'approfondissement des rôles intégrateurs et sociaux du budget, alors que le chapitre 4 présentera l'approche légitimatrice et politique du système budgétaire, laquelle constituera le cœur de notre programme de recherche à venir.

Chapitre 3: Le rôle d'intégration des systèmes budgétaires

La plupart des définitions du système budgétaire évoquent, à côté de sa mission instrumentale, la mission coordinatrice, de communication et intégratrice de l'outil (Bouquin, 2000 ; Gervais, 2009). Ainsi, dans la mesure où ils favoriseraient la coordination des objectifs et la convergence des buts, les systèmes budgétaires constitueraient, dans leur fonction d'ajustement organisationnel, un processus d'intégration. Gignon-Marconnet (2003) rappelle en effet que l'outil serait un moyen d'intégration dans la mesure où il permet, à l'égard d'entités aux intérêts et objectifs divers, de les coordonner sur leurs niveaux d'activités (Barrett et Fraser, 1978 ; Otley, 1977) ; de leur imposer un langage commun (Cyert et March, 1963) ; et de faire émerger, lors de l'allocation de ressources, des conflits sous-jacents afin de les trancher. Nos travaux ont envisagé le système budgétaire comme un processus d'interactions sociales et d'intégration organisationnelle. Nous avons plus précisément cherché à cerner le rôle social, porteur d'interactions et de coordination des systèmes budgétaires. Une partie de nos travaux de recherche a donc été consacrée à étudier le budget comme un mécanisme générateur d'interactions sociales, mais également, de façon récursive, à observer dans quelle mesure les interactions organisationnelles pouvaient à leur tour être porteuses de contrôle.

Il a donc s'agit ici de s'intéresser aux aspects structurants et coordinateurs du système budgétaire, dans une logique de récursivité entre l'outil et les interactions sociales.

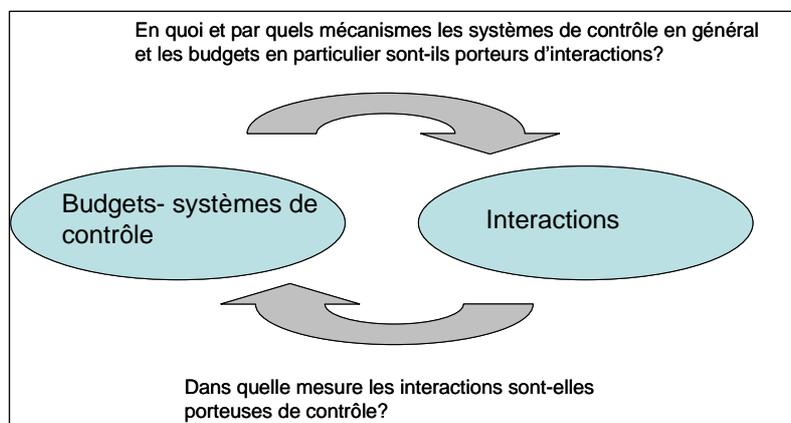


Figure 4 : les questions de recherches associées aux liens budgets-interactions

Dans quelle mesure les systèmes budgétaires sont-ils porteurs d'interactions organisationnelles et en quoi ces interactions génèrent-elles de la cohésion organisationnelle ? Existe-t-il des étapes, au sein du processus budgétaire, au cours desquelles ces mécanismes-là sont particulièrement développés ? Comment approcher, d'un point de vue méthodologique, cette cohésion associée aux systèmes budgétaires ? Telles sont les questions que nous avons approfondies au cours de nos recherches.

Dans une première série de recherches, nous avons considéré le système budgétaire comme un mécanisme d'intégration et de coordination et dans une seconde série de travaux nous avons abordé la question en sens inverse, en essayant de souligner ce en quoi les interactions peuvent être porteuses de contrôle, par le biais notamment d'un renforcement et d'une pérennisation des systèmes budgétaires (Villesèque-Dubus, 2007, n°3; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7; Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8).

1- Le système budgétaire porteur d'interactions sociales

Parmi les principaux rôles prêtés aux budgets, la coordination et la communication occupent une place prépondérante, du moins dans la littérature, aux côtés des fonctions de diagnostic souvent décrites (Bouquin, 1998; Gervais, 2000; Simons, 1995). Au delà encore de ces fonctions de coordination et de communication, le budget apparaît comme un mécanisme de création de cohésion dans l'organisation (Dupuy, 1999 ; Frow, Marginson et Ogden, 2005). Plusieurs de nos études précisent et caractérisent ces rôles.

1.1. Le budget comme principe de coordination et d'intégration

Selon la littérature (Anthony, 1993 ; Bouquin, 2001), la fonction de coordination et d'intégration des budgets s'exercerait tout au long de la procédure budgétaire, elle-même identifiée au cours de trois étapes principales : phase de planification, de pilotage et de post-évaluation (Bouquin, 2001). Quels enseignements tirer de nos travaux, pour ces trois phases ?

1.1.1. La phase d'élaboration budgétaire

La phase d'élaboration du budget a parfois été comprise comme conduisant à un isolement du contrôleur de gestion ou du responsable budgétaire (Roberts, 1991) car elle comporte des reconductions qui n'impliquent pas forcément de s'appuyer sur un dialogue. Mais de nombreux travaux ont souligné le pouvoir intégrateur des budgets durant cette phase d'élaboration budgétaire. Dans une dimension interactive du contrôle par exemple, Simons (1990, 1995) montre que les budgets constituent une véritable source de discussion et d'échanges. Bollecker (2002), quant à lui, met en avant la forte implication du contrôleur de gestion dès le début du processus budgétaire, donc dès l'élaboration des budgets.

Ainsi, qu'il s'agisse de la phase de préparation des budgets quels qu'ils soient, « classiques », c'est-à-dire fonctionnels, ou par « activités » et « processus », la coordination intra-organisationnelle devrait logiquement s'en trouver accrue. De plus, la flexibilité organisationnelle ainsi que les interactions associées aux activités et processus devraient augmenter les besoins en coordination (Teller, 1999). Aussi, la procédure d'élaboration budgétaire associée à ce type de budgets devrait jouer en faveur d'un renforcement des différents mécanismes de coordination. Nos études confirment que cette interactivité est présente et significative dès l'élaboration budgétaire. Celle-ci a particulièrement été remarquée et approfondie au cours de trois types d'études différentes présentées en suivant :

- *L'interactivité dans l'élaboration budgétaire étudiée par une enquête par questionnaire* (Villesèque, 2003 ; Villesèque-Dubus, 2005, n°2)

L'enquête par questionnaire réalisée à l'occasion de notre thèse (en collaboration avec la DFCG) nous a permis de cerner la question de l'interactivité dans l'élaboration budgétaire associée à des budgets conçus de façon « classique » et à des budgets conçus de façon « transversale » et identifiés comme tels par les répondants.

Nos travaux nous ont en particulier permis de questionner le degré de participation du personnel opérationnel (responsables de centres de responsabilités ou d'activités) dans l'élaboration des budgets ainsi que celui de l'ensemble des acteurs de l'organisation dans l'élaboration et la révision des budgets (Villesèque, 2003). Les budgets en question étaient ceux de production, de vente, fonctionnels et par activités. Notre enquête montre que les budgets perçus comme les plus « participatifs » se révèlent être les budgets de vente et les budgets par activités. Ces catégories pourraient donc se révéler porteuses de plus d'interactions et de transversalité que les autres.

Par ailleurs, dans le cadre des procédures budgétaires classiques comme transversales, étudiées au cours de nos travaux de thèse, les interviewés (contrôleurs de gestion et directeurs financiers) ont déclaré que les budgets par fonction comme les budgets par activités requièrent les uns comme les autres le même niveau de participation des mêmes équipes d'acteurs dans à peu près les mêmes proportions. Dans la quasi-totalité des cas, le contrôleur de gestion, le directeur financier ou le directeur général sont ainsi représentés. Concernant les responsables de fonction ou d'activité, la présence aux réunions budgétaires est également apparue comme quasi-systématique, avec toutefois une participation supérieure dès qu'il s'agissait de budgets dits « classiques ». Enfin, la présence des « autres collaborateurs » serait non systématique, les fréquences de participation devenant encore moindres lorsqu'il s'agissait de budgets transversaux. Cette participation moins importante des acteurs dans le cas des budgets transversaux pourrait s'expliquer peut-être par un possible mode d'utilisation interactif des budgets. A ce propos, Berland (2004) souligne que le mode d'utilisation interactif pourrait être vu comme une alternative au mode de diagnostic largement focalisé sur les résultats et traditionnellement très présent dans l'entreprise. En ce sens, **le recours à des budgets transversaux pourrait être compris comme associé à une utilisation interactive, fondée sur un suivi moins prégnant des résultats, et davantage focalisé sur quelques éléments stratégiques. C'est pourquoi la phase d'élaboration ne nécessiterait pas, en outre, une participation systématique et fréquente aux réunions budgétaires.** Mais ce type d'interprétation mériterait de plus amples approfondissements, lesquels pourront faire l'objet de voies de recherche futures.

Ces quelques observations semblent confirmer le rôle des budgets comme mécanismes de création de cohésion (Dupuy, 1999) ou en tout cas de convergence des buts (Fiol, 1999). La procédure budgétaire reste clairement perçue comme une occasion privilégiée de rencontre entre les niveaux opérationnels et les membres fonctionnels autour de la stratégie et des objectifs de l'entreprise. Elle contribue ainsi à renforcer la coordination interne, donc la convergence et le partage des représentations de l'organisation et de ses performances (Moison, 1997 ; Tonneau, 1997). Les déclarations rapportées lors de nos études présentent donc le budget comme lieu de rassemblement et de débat autour des objectifs et de la stratégie de l'entreprise (Villesèque-Dubus, 2005, n°2).

- *Interactivité de l'élaboration budgétaire : les apports d'une étude de cas* (Villesèque-Dubus, 2007, n°2)

Pour aller plus avant dans l'étude de l'interactivité de l'élaboration budgétaire, nous nous sommes appuyés, dans le cadre de notre thèse, sur la méthode dite d'« analyse de réseau social », issue de la sociologie des organisations. Cette méthode, qui peut se définir à mi-chemin entre méthodes qualitatives et quantitatives de recherche (Borgatti, Everett & Freeman, 1999), a pour objectif, selon son fondateur Moreno (1954) de « *mesurer (metrum) le social (socius)* ». De ce fait, elle fait appel à la fois à la mesure et à la mathématisation, et au vécu social (Parlebas, 1992). Nous pouvons en ce sens la qualifier de méthodologie mixte. Elle ne peut cependant être menée indépendamment d'une analyse organisationnelle de l'entreprise et de son fonctionnement, c'est pourquoi nous y avons eu recours dans le cadre de la réalisation d'une étude de cas.

Fondée sur la réalisation de matrices d'adjacences entre les membres du réseau, la méthode permet le calcul de centralités permettant d'examiner la position des individus dans le réseau ainsi que le calcul de densité associée au réseau (fonction du nombre de connexion entre les membres). Elle offre la possibilité, en outre, d'identifier des clusters ou sous-groupes cohésifs, et enfin de réaliser des sociogrammes, permettant de visualiser le réseau de relations. Au delà, elle permet de mener des analyses à un niveau individuel, dual ou global (Degenne et Forsé, 1994 ; Lazega, 1998).

Cette méthode nous est apparue tout particulièrement pertinente pour observer et analyser les effets réticulaires et attendus de systèmes budgétaires. Nous avons en effet pour objectif d'explorer les formes de relations interpersonnelles dans les organisations (Parlebas, 1992; Degenne et Forsé 1994 ; Lazega 1998).

L'encadré présenté en suivant précise les définitions associées aux éléments de calculs mis en œuvre au cours de notre analyse :

- **La matrice d'adjacence** est une représentation matricielle des choix opérés par les interviewés. Sur chacune des lignes, il est possible de lire les réponses des personnes interrogées. Lorsqu'il n'y a pas de lien entre les personnes, un 0 est mentionné, le cas échéant l'intensité de la relation est exprimée par un nombre de 1 à 5, 5 étant le plus fort, et 1 le plus faible.
- **La centralité de degré** a pour objet d'évaluer la position d'un individu à partir de son nombre de connexions aux autres. Elle permet de repérer quels sont les acteurs les plus centraux dans l'organisation, et caractérise la relation directe avec les autres acteurs.
- On parle de **demi - degré extérieur** (Out - degree) pour caractériser les connexions qui partent de l'individu, et de **demi - degré intérieur** (In - degree) lorsqu'on étudie les connexions qui arrivent vers l'individu.
- **La centralité de proximité** est une mesure d'autonomie et d'indépendance. C'est la mesure dans laquelle un individu n'a pas besoin d'autres personnes pour établir des relations avec les autres.
- **La centralité d'intermédiarité** peut être définie comme la capacité d'un acteur à se poser en intermédiaire dans les relations entre les autres membres. L'acteur s'apparente alors à une personne - relais dans l'organisation.

Encadré 1- Les concepts et mesures mobilisés par la méthode des réseaux sociaux (Source : Villesèque-Dubus, 2007, n°3)

Notre projet était, à un moment donné, d'observer les interactions associées à la procédure budgétaire. Ainsi, la méthode des réseaux sociaux, au demeurant déjà appliquée par Chapman aux systèmes budgétaires (1995, 1998), nous est apparue particulièrement adaptée au type d'observation et d'analyse qu'il s'agissait de réaliser. C'est pourquoi, sur chacune des étapes principales du processus budgétaire d'une PME industrielle (l'élaboration, le suivi et la révision budgétaire), une analyse de réseau social a été mise en place. L'objectif était de faire apparaître les principales interactions dans le cadre de la procédure budgétaire entre les participants associés à deux métiers identifiés de l'entreprise, lesquels ont pu être assimilés à des processus. Ces métiers mobilisaient en effet un ensemble d'acteurs, allant des responsables de métiers aux divers sous-responsables identifiés dans chacun des deux métiers comme responsables d'activités. Par ailleurs, afin d'examiner les liens entre sphère stratégique et sphère opérationnelle, nous avons inclus dans l'analyse de réseau d'autres acteurs tels que le directeur général, le directeur financier, le contrôleur de gestion, le directeur de production, le contrôleur de gestion de production ou encore le responsable commercial. Notre objectif était, en nous centrant sur les interactions associées à ces deux métiers, d'identifier quelles étaient les interactions internes propres à chacun des deux métiers, ainsi que les interactions croisées entre les deux métiers, donc caractéristiques d'une certaine transversalité.

Au-delà du repérage de ces interactions, il s'agissait d'étudier le degré de cohésion et les jeux d'acteurs caractéristiques de la procédure budgétaire en question.

Nos résultats montrent que lors de chacune des étapes du processus budgétaire, le contrôleur de gestion et le directeur de production étaient les seuls individus adjacents à tous les autres. Le contrôleur de gestion apparaît alors comme l'acteur par lequel s'établit le lien entre les niveaux opérationnels et la direction. Il devient donc en quelques sortes le vecteur de la décentralisation des objectifs et de la stratégie. Son inscription sociale dans le réseau est très forte. De plus, notre étude a présenté l'originalité de souligner l'implication d'un autre membre dans le réseau social : celle du directeur de production. Une telle implication et **le rôle joué en tant que « relais » conduit à des questionnements quant à la réelle fonction qu'occupe le directeur de production, en complément de celle jouée par le contrôleur de gestion.** De telles interrogations pourront faire l'objet de futurs approfondissements.

Dans le cas considéré, nous avons en revanche observé qu'il n'existait pas de lien entre les responsables d'activité et la direction générale et financière. Les échanges entre ces acteurs ont donc lieu par l'intermédiaire du directeur de production et du contrôleur de gestion qui sont au cœur du processus budgétaire. Ces derniers constituent des « ponts » entre les niveaux opérationnels et supérieurs. Certaines observations (mesures de centralités d'intermédiarité) sont venues renforcer la position de « passage obligé » ou de « relais » du contrôleur de gestion et du directeur de production, confirmant ainsi l'accent sur la nécessaire intégration de postes de liaison dans ce type d'organisation (Mintzberg, 1982 ; Abernethy et Lillis, 1995). L'analyse de réseau social s'est donc révélée une méthode efficace pour observer les mécanismes d'interactions sociales associés au processus budgétaire. Elle souligne la centralité de certains acteurs dans le processus lié aux systèmes budgétaires. L'étude de la position des acteurs ainsi caractérisée et la compréhension de leur rôle réel notamment en tant que traducteur dans le processus budgétaire pourrait faire l'objet d'approfondissements en mobilisant en particulier les théories de l'acteur réseau (Callon, 1986).

- *Interactivité de l'élaboration budgétaire : la confirmation par une enquête par questionnaire* (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°7)

Une troisième étape de notre processus de recherche s'est appuyée sur des données recueillies sur la base de la mise en place d'un Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI). Elle nous a permis de compléter les observations précédentes.

Nous avons pu ainsi observer l'existence d'une forme de coordination marquée et sans doute assez stable, associée à la procédure budgétaire. Dans plus de la moitié des cas observés, en effet, cette coordination est affichée comme régulière. Seules 9% des entreprises enquêtées déclarent mettre en place leurs budgets sans coordination particulière. Dans d'autres cas, cette coordination, quoique récurrente, est présentée comme s'effectuant selon une fréquence variable, ce qui peut être interprété comme le signe d'une coordination budgétaire partiellement contingente. Les travaux conduits dans le cadre de cet observatoire nous ont donc fourni des indications de nature à contredire l'image parfois évoquée d'un « isolement budgétaire », fait d'un acteur ou d'un service étroitement spécialisé, souvent seul à effectuer des prévisions, voire des « reconductions » budgétaires pures et simples (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8).

1.1.2. Les phases de suivi et de révision budgétaire

Les phases de suivi et de révision budgétaires, suites de la phase d'élaboration, apparaissent elles aussi porteuses d'interactions. C'est au cours de ces phases que le processus budgétaire deviendrait même encore plus interactif, impliquant toujours plus fortement les membres du réseau social constitué autour du processus budgétaire. Tels sont du moins les enseignements confirmés par nos travaux.

- *Le suivi budgétaire comme mécanisme de création d'interactions sociales*

Nos observations, associées à la mise en œuvre de l'analyse de réseau social, soulignent qu'en cherchant à approfondir les causes des écarts constatés par un suivi budgétaire, le contrôleur de gestion contribue au développement des relations intra-organisationnelles. En ce sens, et toujours d'après nos observations, la position du contrôleur de gestion se trouverait renforcée.

- L'analyse de réseau social permet en effet de caractériser la place des responsables d'activités et de métiers dans le processus budgétaire. Elle permet d'observer leur positionnement dans les mêmes sous-groupes (identification de « clusters » ou cliques grâce à l'analyse de réseau social et à l'utilisation du logiciel Ucinet V)), ce qui a révélé l'existence d'une coordination latérale forte dans les phases de suivi et de révision. De plus, l'un des principaux apports de cette étude était de positionner le contrôleur de gestion et le directeur de production comme des acteurs centraux et relais de la procédure budgétaire dans les phases de suivi et de révision notamment. La présence du contrôleur et sa communication avec l'ensemble des membres tend à renforcer les échanges et les interactions sociales, dans une fonction de pédagogue, (Durand et Helluy, 2003). Elle peut aussi être analysée comme une fonction de « partenaire » ou « business partner », reposant essentiellement sur une mission de soutien et d'aide dans la prise de décision locale (Lambert, 2006 ; Lambert et Sponem, 2009) (Villesèque-Dubus, 2007, n°3).

- L'enquête réalisée par ailleurs grâce à l'Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes en 2009 vient compléter ces observations. Elle étudie la fréquence de diffusion et d'analyse des écarts, ainsi que la « profondeur », le long de la ligne hiérarchique et à chaque niveau de la hiérarchie, de cette diffusion et de cette analyse. Les déclarations ainsi recueillies montrent que la diffusion en question touche à la fois le niveau de la direction, celui des responsables de budgets et enfin celui des personnels opérationnels. De plus, les équipes dirigeantes et les responsables de budgets se déclarent informés des écarts selon une fréquence plutôt mensuelle. Cette fréquence assez élevée paraît traduire une intensité significative de l'utilisation des dits écarts. En revanche, la diffusion des écarts semble de moins en moins nette et marquée au fur et à mesure que l'on descend le long de la ligne hiérarchique. Cette observation peut être comprise comme le signe d'un « relâchement », conscient ou subi, de l'attention budgétaire aux niveaux opérationnels, et en même temps d'une limitation volontaire du rôle souvent perçu comme très prégnant, pour ne pas dire trop contraignant, des budgets. *« Ces indices d'une possible restriction de la « tyrannie budgétaire du chiffre » pourraient également confirmer l'idée courante selon laquelle l'utilité des systèmes budgétaires peine à s'exprimer au-delà d'une sphère organisationnelle restreinte, essentiellement celle de la direction stratégique et donc de la gouvernance. En même temps, cette observation renvoie à l'image classique d'une « stratification » du contrôle, distinguant par exemple, et selon une pratique connue et répandue, contrôle stratégique, ou « reporting financier », d'une part, contrôle d'exécution, fondé sur des tableaux de bord opérationnels, d'autre part ».* (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8)

- *La révision budgétaire comme étape de renforcement des interactions*

La révision budgétaire, ou phase de post évaluation, se présente comme la dernière étape du processus budgétaire. Nous avons pu, par le biais de l'analyse de réseau social, observer la forte mixité des sous-groupes cohésifs, la plaçant de fait comme la phase la plus cohésive des trois étapes du processus budgétaire étudié. La définition d'un sous-groupe cohésif également appelé clique dans le jargon de l'analyse de réseau social, se base sur l'hypothèse de réciprocité complète dans le sens où les individus sont adjacents et se choisissent mutuellement entre eux. Ainsi, un individu peut appartenir à plusieurs cliques, de même qu'il peut exister plusieurs cliques au sein d'un groupe étudié. Lors de la phase de révision, l'identification de sous-groupes cohésifs dans le mécanisme budgétaire a ainsi révélé un processus interactif, instaurant un dialogue permanent entre les membres impliqués dans le processus budgétaire (Villesèque-Dubus, 2007, n°3).

De plus, cette intensification des relations lors de la révision budgétaire, qui demande davantage d'investissement au personnel opérationnel, au directeur de production et au contrôleur de gestion de production, renforce le rôle de traducteur de ces acteurs. En effet, plus les dysfonctionnements apparaissent lors du suivi budgétaire et plus les actions de révision et corrections deviennent nécessaires, plus les « acteurs- relais » vont être impliqués dans la procédure. Ainsi, principalement lors de ces phases, le personnel fonctionnel s'investit dans des processus de socialisation de connaissances (Bollecker, 2002). Bessire (1995) souligne que ce sont leur capacité à problématiser et socialiser l'information qui confère à ces acteurs leur pouvoir de coordination. Ce pouvoir repose par ailleurs sur la maîtrise de la communication et des informations (Crozier et Friedberg, 1977).

1.2. Le budget comme principe de cohésion

Au-delà des interactions qu'il peut générer, le budget, plus encore, constitue potentiellement un fort mécanisme de création de cohésion. Cette cohésion peut alors apparaître comme le fruit d'une concertation budgétaire réussie. L'approche de la cohésion en contrôle de gestion pose deux types de questions auxquelles nous avons été confrontés au cours de nos travaux :

- Une question d'ordre méthodologique : **quels sont les modes d'approche de la cohésion dans les organisations ?**

- Une autre question d'ordre théorique et pratique : **quels sont les mécanismes de création de cohésion en jeu dans les organisations ? Quel rôle peut alors jouer le système budgétaire dans ces mécanismes ?**

Il s'agit en somme d'analyser les « effets cohésifs » des systèmes budgétaires.

1.2.1. Les principes d'approche des effets cohésifs du processus budgétaire

L'approche de la cohésion est délicate au plan méthodologique car elle a trait à des aspects informels de l'organisation. Selon Bouquin et Fiol, la cohésion « *expression du sentiment communautaire au sein d'une organisation, peut se définir comme la capacité de celle-ci à former un tout, une unité fondée sur un idéal, des valeurs communes et des émotions partagées* » (2006, p.17). Dans nos travaux, il nous est apparu pertinent de recourir à l'analyse de réseau social pour examiner en profondeur et tenter de mesurer cet aspect social de l'organisation que constitue la cohésion. Moreno, précurseur de la méthode d'analyse de réseau social, souligne d'ailleurs que le concept de cohésion paraît très étroitement lié à celui de densité : « *J'ai émis l'hypothèse selon laquelle, plus le nombre des couples qu'unit une attraction réciproque est grand, plus l'interaction a d'importance dans le groupe et plus il y a de chances que la cohésion y soit forte* » (1934, p. 321)¹⁷. Dans le même ordre d'idées, Froehlicher (1998) précise que la forte connexité des liens mutuels est étroitement associée à la cohésion du réseau, et donc à la faisabilité de coopération entre les membres.

Dans la méthode d'analyse de réseau social, la cohésion telle qu'elle est décrite par Lazega (1998) est basée sur l'existence de relations fortes, intenses et fréquentes. Trois principales propriétés peuvent permettre la formalisation des sous-groupes cohésifs : la réciprocité complète (les individus se choisissent entre eux ou sont adjacents), l'accessibilité (tous les membres sont connectés, mais pas nécessairement adjacents), et enfin le nombre de membres adjacents. Au travers de la réalisation de notre étude de cas, nous avons donc interrogé la formalisation de ces relations.

Ainsi, l'analyse de réseau nous a permis d'analyser la constitution de « clusters » ou cliques, c'est-à-dire de sous-groupes cohésifs, ainsi que la géométrie des relations entre les membres au sein du réseau. Elle a posé en outre la question de la mixité au sein de ces sous-groupes, mixité verticale à l'intérieur des métiers analysés, et latérale, c'est-à-dire transverse à ces deux métiers. Enfin, l'étude menée nous a permis de repérer des phases du processus budgétaire engendrant un renforcement des interactions, donc un renforcement de la cohésion. Un sous-groupe sera dit « cohésif » s'il existe des « *relations fortes, intenses, directes et fréquentes* »

¹⁷ Cité par P. Parlebas, 1992, p. 191.

entre les membres (Lazega, 1998, p.48). Un individu peut être rattaché à plusieurs cliques, celles-ci étant fondées sur le principe de réciprocité complète.

Dans le même sens, les calculs de densité que nous avons mis en œuvre, étroitement liés au concept de cohésion (Lazega, 1998), viennent compléter nos observations des effets de cohésion. Suivant la méthode, la densité se calcule à partir du rapport entre le nombre de relations observées et le nombre de relations possibles. De telles approches ont été au cœur de nos travaux portant sur les effets cohésifs associés aux systèmes budgétaires.

1.2.2. Aspects des « effets cohésifs » du processus budgétaire

La littérature souligne que le budget, en tant qu'outil de contrôle, apparaîtrait comme potentiellement générateur d'interactions et d'échanges, de confiance et de cohésion organisationnelle (Abernethy et Lillis, 1995 ; Abernethy et Brownell, 1999 ; Frow, Marginson et Ogden, 2005 ; Busco, Ricaboni et Scapens, 2005) (Villesèque-Dubus, 2007, n°3).

Dans cette perspective, l'analyse de réseau conduite à propos des systèmes budgétaires nous a permis d'identifier des sous-groupes cohésifs effectivement associés à chacune des étapes du processus budgétaire. Il est apparu que ces sous-groupes rassemblaient plus d'acteurs au fur et à mesure que le processus budgétaire avançait. Ces résultats permettent de souligner que la procédure budgétaire devient de plus en plus interactive à mesure qu'elle progresse et implique en même temps davantage d'individus. Cette forte connexité entre les membres lors de ces étapes est apparue comme le fruit de mécanismes de coordination forts, qui relient notamment le contrôleur de gestion aux autres membres, vers le haut et le bas de la ligne hiérarchique. Ces mécanismes de coordination informels représentés par des échanges et discussions, apparaissent ainsi comme les compléments nécessaires des mécanismes formels de contrôle (Macintosh et Daft, 1987; Guibert et Dupuy, 1997; Abernethy et Brownell, 1999).

De plus, nous avons observé que, lors de chacune des étapes budgétaires, deux acteurs étaient mentionnés dans chacun des sous- groupes : le contrôleur de gestion et le directeur de production. Cela a renforcé les résultats des analyses précédentes suivant lesquels ces deux acteurs apparaissaient comme centraux dans le processus budgétaire et a souligné toute l'importance de leur rôle dans le processus de création de cohésion associé au système budgétaire.

Cette cohésion, fondée sur le principe de réciprocité complète, a été marquée par de fortes relations verticales et latérales dans le réseau étudié. En effet, nous avons pu souligner le positionnement des deux responsables de métiers dans les mêmes sous-groupes, ce qui indique l'existence d'une coordination latérale forte. *« Ces relations latérales dans l'organisation peuvent être interprétées comme le signe d'un besoin de communication transversale au sein d'un processus commun englobant les deux métiers étudiés. Elles témoignent de l'importance de la communication pour coordonner des activités identifiées de façon distinctes mais liées par le jeu de l'organisation (Zarifian, 1996 ; Detchessahar, 2003) »* (Villesèque-Dubus, 2007, n°3).

Nous avons en revanche pu observer une plus faible coopération entre les responsables d'activités. En effet, l'étude a révélé que les responsables d'activités rattachés à des métiers différents ne coopéraient que lors des étapes de suivi et de révision. La révision budgétaire, dans laquelle on observe une mixité des sous-groupes cohésifs, apparaît de fait comme la phase la plus cohésive des trois étapes du processus budgétaire étudié. Aussi, **lors de la phase de révision, le mécanisme budgétaire tend à devenir plus interactif et structurant, et**

facteur d'un dialogue permanent entre les membres impliqués dans le processus budgétaire. La cohésion s'en trouve renforcée.

Conclusion 1 :

Les travaux conduits dans la perspective d'approfondissement des liens entre systèmes budgétaires et interactions nous ont permis de révéler le lien opérationnel-financier, lequel s'effectue par l'intermédiaire d'acteurs relais tels que le contrôleur de gestion ou le directeur de production. Ces derniers mettent en effet en liaison les personnels opérationnels et le personnel de direction (directeur général et financier). C'est sur le jeu de ces acteurs considérés comme intermédiaires que va alors s'appuyer le processus de diffusion des objectifs dans l'organisation et que vont se fonder les mécanismes de création de cohésion associés au système budgétaire (Villesèque-Dubus, 2007, n°3). Par ailleurs, les positions de passage obligé occupées par ces individus interrogent leur rôle de traducteur dans l'organisation (Callon, 1986), puisque les membres fonctionnels sont ici en charge d'un exercice constant de traduction des objectifs financiers et des résultats auprès des membres opérationnels. Des approfondissements quant au **rôle joué par le contrôleur de gestion et le directeur de production en nous appuyant notamment sur les théories de l'acteur réseau pourraient s'avérer pertinentes pour aller plus avant dans l'étude des relations et jeux d'acteurs associés au budget**. Ils pourront faire l'objet de voies de recherche futures.

2- Les interactions budgétaires porteuses de contrôle

Le contrôle de gestion se fonde sur une hypothèse de récursivité, hypothèse selon laquelle le contrôle exerce un certain pouvoir sur les interactions, qui à leur tour produisent des effets sur les mécanismes de contrôle. Il n'y aurait pas de relation de stricte causalité entre contrôle et interactions, mais des relations circulaires et anneaux de causalités au sens de Weick (1979). Contrôle et interactions seraient ainsi liés suivant un « processus récursif » tel que l'entend Morin (1981), c'est-à-dire dans le sens où les effets du processus sont nécessaires à sa propre régénération. Nous avons donc envisagé d'une part la question des influences du système budgétaire sur les interactions organisationnelles, mais aussi, suivant cette logique de récursivité, de celles des interactions sur le système budgétaire.

Nos travaux ont donc envisagé que les interactions peuvent être comprises d'une part comme les compléments des systèmes formels de contrôle que constituent les budgets, et d'autre part, comme un processus de structuration associé au processus budgétaire.

2.1. Les interactions informelles et les mécanismes formels de contrôle

De nombreux travaux ont montré que lorsque les mécanismes formels de contrôle apparaissaient comme trop incomplets pour assurer le principe de contrôlabilité, des mécanismes informels pouvaient alors nécessairement venir les compléter (Thompson, 1967 ; Macintosh et Daft, 1987 ; Frow, Marginson et Ogden, 2005). Les interactions informelles deviendraient alors porteuses de contrôle, apparaissant de fait comme complémentaires des systèmes formels. Nous avons questionné, au travers de nos recherches, cette hypothèse de complémentarité du formel et de l'informel.

2.1.1. A propos de l'hypothèse de la séparabilité formels - informel

Selon Mintzberg (1983), les mécanismes de coordination peuvent revêtir une dimension formelle ou informelle. Nous nous sommes donc interrogés sur la place qu'ils occupent aux côtés des mécanismes de contrôle. Pour cela, une lecture de ces mécanismes de liaison, formels et informels, sera présentée (Barnard, 1938 ; Thompson, 1967 ; Mintzberg, 1982 ; Macintosh et Daft, 1987 ; Abernethy et Lillis, 1995 ; Guibert et Dupuy, 1997).

Il existe plusieurs modes d'organisation des interdépendances. Certaines sont formellement identifiées grâce à l'existence de mécanismes de liaison, d'autres demeurent informelles (Mintzberg, 1982).

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

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

Tableau 9 - Les mécanismes de liaison selon Mintzberg (Source : Extrait de Villesèque, 2003)

Quelle place occupent de tels systèmes de liaison aux cotés des systèmes formels que constituent les systèmes budgétaires? Quels rôles jouent-ils?

Les échanges informels, et, au-delà, la structure informelle, ont fait l'objet de multiples travaux en sciences de gestion. Ainsi, dès 1938, Barnard évoque des thèmes tels que la coopération, la communication et la structure informelle.

Barnard (1938) place les organisations formelles sous le prisme des systèmes de coopération. Il s'interroge donc sur la place et la nature des mécanismes informels, qu'il nomme

organisations informelles, au sein des structures formelles. Selon cet auteur, les organisations informelles sont dominées par des contacts non gouvernés par la structure formelle. Il s'agit d'une forme d'organisation qui n'est pas explicitée au travers de postes formalisant les positions d'individus et les échanges. « *L'organisation informelle est indéfinie, assez peu structurée, et sans subdivisions définies* » (p.115). En s'intéressant aux aspects reliant les organisations informelles aux organisations formelles, Barnard met en avant les liens réciproques entre les deux types d'organisations. Dans un premier temps, il précise que l'informel trouve ses origines dans les structures formelles, les organisations formelles favorisant l'émergence de relations informelles. Barnard souligne que « *l'organisation informelle nécessite une certaine part d'organisation formelle, et ne peut durer ou croître sans l'émergence d'organisation formelle* » (p. 117). Par ailleurs, et réciproquement, les organisations informelles se posent comme les soutiens nécessaires à la croissance des organisations formelles.

Enfin, l'auteur évoque trois fonctions principales de l'informel dans les organisations formelles : une fonction de communication, de maintien de la cohésion, et de protection de l'intégrité des individus. Par là, la part informelle des organisations apparaît comme un complément logique et nécessaire des structures formelles. L'on peut dès lors se demander **dans quelle mesure les systèmes budgétaires renforcent-ils ou jouent-ils un rôle dans cette transition entre le formel et l'informel ?** C'est dans la perspective de répondre à cette question que nos travaux se sont centrés sur l'hypothèse de complémentarité du formel et de l'informel.

2.1.2. L'hypothèse de la complémentarité du formel et de l'informel

Thompson (1967) s'est intéressé à plusieurs mécanismes de coordination facilitant le développement d'interdépendances. En reprenant les types de coordination décrits par March et Simon (1958), à savoir la standardisation (par règles, routines et procédures), la planification (« *coordination by plan* »), et la coordination par ajustement mutuel (« *coordination by feedback* »), l'auteur tente de rattacher chacun des types de coordination à trois types d'interdépendances identifiés dans les organisations : les interdépendances de communauté (pooled), séquentielles et réciproques (figure 5).

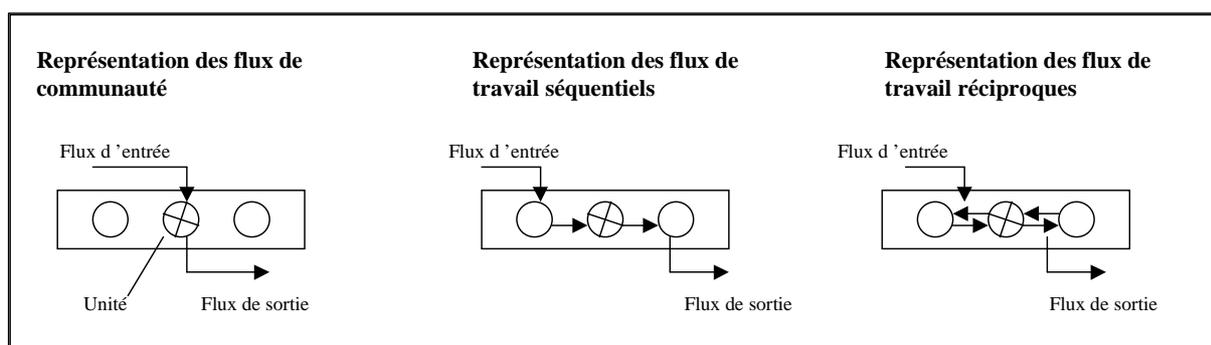


Figure 5 - Les flux de travail (Source : adapté de Thompson, 1967)

De leur côté, et en s'appuyant sur les types d'interdépendances qu'identifie Thompson (1967), Macintosh et Daft (1987) étudient le lien existant entre les systèmes de contrôle utilisés et le type d'interdépendance entre les départements. En particulier, les auteurs examinent trois

types de supports formalisés de contrôle que sont les budgets opérationnels, les tableaux de bord¹⁸ et les procédures opérationnelles standards. Dans leur modèle de recherche, les types d'interdépendances sont supposés être liés à la construction et à l'utilisation de ces sous-systèmes de contrôle. L'étude menée révèle que les relations dites de communauté, c'est-à-dire les plus faibles ou indépendantes, sont caractéristiques des départements très autonomes et reliés par de faibles flux. Dans ce cas, la standardisation de la coordination passe par les règles et procédures, le recours aux ajustements mutuels n'étant pas nécessaire (Macintosh & Daft, 1987). Dans le second type de relations, dites séquentielles, les départements sont liés de plusieurs façons : les produits d'un département deviennent les ressources du département suivant. La mission de chaque département s'appuie ainsi sur celle du département précédent. Dans ce cas, les relations « *nécessitent d'insister davantage sur les ressources, objectifs, plans, suivi et rétroaction réalisés par les budgets et tableaux de bord opérationnels* » (Macintosh & Daft, 1987, p.57). Enfin, la troisième et la plus forte forme d'interdépendance est la forme réciproque dans laquelle des mouvements de va-et-vient réciproques entre départements s'organisent de diverses manières. Dans le cas d'interdépendances réciproques, « *les budgets et procédures standards sont moins utilisés que quand les interdépendances sont faibles. (...) le contrôle et la coordination peuvent être réalisés au travers d'interactions, de communication et ajustements mutuels entre les différents managers et employés impliqués* » (p.57).

Ces travaux suggèrent la possibilité d'une complémentarité entre des mécanismes formels de contrôle et des mécanismes de coordination et d'ajustements informels.

Dans le même sens, l'étude conduite par Guibert et Dupuy (1997) montre que les mécanismes de contrôle formels et informels ne constituent pas des forces opposées et que leur « juste » complémentarité pourrait constituer le socle de la cohésion de toute entité contrôlée. La question managériale qu'il s'agit d'approfondir est donc d'une part de « *trouver la définition de la complémentarité « optimale » des deux aspects (formel et informel) du système de contrôle dans le cadre de situations de gestion particulières et, d'autre part, de maintenir sa qualité au regard de la cohésion de l'unité contrôlée* » (p.51). Tel est le sens de nos investigations sur la complémentarité entre formel et informel.

2.2. La complémentarité du formel et de l'informel dans nos études

Dans nos travaux de recherche il s'est agi d'étudier les liens récursifs entre systèmes budgétaires et interactions sociales. Deux types de conclusions et d'ouvertures sur des pistes de recherche, étroitement liés, résultent de nos études. Les unes portent sur la forme des échanges associés au processus budgétaire : liens horizontaux, verticaux, formels et informels, les autres sont associées aux effets de complémentarité ainsi décelables.

2.2.1. La forme des interactions associées au système budgétaire

Nous avons identifié deux formes d'interactions associées à la procédure budgétaire, verticales ou horizontales. La connaissance de la forme de ces interactions est importante pour comprendre les mécanismes de diffusion des objectifs, de communication des résultats et de

¹⁸ Ceux-ci incluent des données telles que l'effectif, le nombre de nouveaux contrats clients, le temps d'utilisation des machines...

suivi. Elle peut nous livrer des signes quant au dépassement des logiques structuro-fonctionnelles et à l'émergence de logiques plus transverses.

Concernant les interactions verticales, l'analyse de réseau social a révélé qu'elles liaient le contrôleur de gestion à la direction financière et stratégique, mais aussi aux responsables opérationnels, d'unités ou d'activités. C'est en ce sens que le contrôleur a été compris et étudié comme un « passage obligé », un pont au centre du réseau social (Villesèque-Dubus, 2007, n°3). Par ailleurs, ce même contrôleur a été vu comme un partenaire (Lambert, 2006, Lambert et Sponem, 2009), un pédagogue (Helluy et Durand, 2003) ou encore un traducteur des actions (Bollecker, 2002).

En mettant l'accent sur la centralité techno-économique de la fonction, l'analyse de réseau social nous a permis de confirmer la position coordinatrice du contrôleur de gestion à mi-chemin entre coordination financière et coordination industrielle (Besson et Bouquin, 1991, p. 69).

Concernant les interactions et la coordination horizontale, des échanges sont apparus plus marqués au fur et à mesure que la procédure budgétaire avançait, et plus précisément dans les phases de suivi et de révision. Ainsi, des échanges latéraux apparaissent entre les membres rattachés à des processus ou métiers différents. Il semble alors se créer une certaine organisation informelle au sein de la structure formelle au sens de Barnard, cette organisation informelle pouvant apparaître comme une nécessité en réponse à l'incomplétude des systèmes comptables en général et des systèmes budgétaires en particulier.

Ces observations ont été confirmées par la suite au travers de nos études, et en particulier par l'enquête par questionnaire réalisée dans le cadre de l'Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI). Nous avons pu en effet souligner une procédure budgétaire particulièrement interactive, mais surtout fondée sur des interactions avec les sphères financières et stratégiques, plus qu'opérationnelles. Elles sont le signe d'une stratification du contrôle et de la présence de mécanismes de gouvernance internes à l'organisation. De tels mécanismes feront l'objet d'approfondissements futurs.

2.2.2. Une complémentarité en réponse à une incomplétude des systèmes budgétaires ?

Dans leur étude de 2005, Frow, Marginson et Ogden se sont intéressés à la possibilité d'utiliser des systèmes de contrôle budgétaire et de les compléter par des processus informels d'interactions sociales. Cette combinaison des systèmes formels et informels devrait alors permettre de concilier le besoin d'atteinte des buts et le contrôle budgétaire individualisé avec la poursuite de l'adaptation stratégique. Les auteurs montrent que dès lors que les activités organisationnelles sont transversales et que les équipes de travail sont nombreuses, le manque de contrôlabilité individuelle peut être complété par des interactions sociales informelles. Leur étude révèle que, paradoxalement, des systèmes de responsabilités au niveau individuel dépourvus de contrôlabilité pouvaient encourager la coopération. Les auteurs montrent que cette forte coopération a été instaurée par la reconnaissance des managers de ne pouvoir atteindre seuls leurs objectifs. De plus, cette reconnaissance encouragerait le développement d'une compréhension réciproque et d'échanges. Au travers de cette étude, les auteurs ont ainsi souligné la complémentarité des deux formes de comptabilité formelles et informelles.

C'est dans cette perspective que peut s'inscrire l'interprétation de nos résultats en matière de complémentarité du formel et de l'informel. En effet, l'une des caractéristiques propres aux

organisations que nous avons étudiées est relative à leur forme structurelle. Qu'il s'agisse de budgets classiques ou transversaux, l'analyse des interactions associées à la procédure budgétaire a permis de souligner que les organisations étudiées avaient en commun un important développement d'interactions et d'échanges informels. Ceux-ci sont ici analysés comme des compléments à la fois logiques et nécessaires des systèmes formels de contrôle, qui peuvent s'avérer incomplets dans le sens où l'application du principe de contrôlabilité s'avère lui-même limité. En effet, nous avons pu observer que « *la latéralisation des échanges entre membres opérationnels liée au processus budgétaire confirme l'idée que les mécanismes d'interactions sociales permettent de compléter des systèmes comptables qui ne peuvent pas traduire directement la transversalité des relations entre les membres ainsi que les processus de coopération (Frow, Marginson et Ogden, 2005)* » (Villesèque-Dubus, 2007, n°3).

En ce sens, nos travaux ont souligné que les interactions et les échanges entre responsables de processus venaient compléter l'image et l'information comptables à caractère fonctionnel et par nature cloisonné. Nos études ont en effet révélé que **face à l'incomplétude des systèmes budgétaires pour prévoir, expliquer ou revoir des normes de prévisions ou résultats, le langage informel prenait alors toute sa place aux cotés de l'outil formel** (Villesèque-Dubus, 2007, n°3). De telles observations pourront être plus amplement développées au travers **d'études futures, visant à étudier directement la perception de l'incomplétude des systèmes budgétaires pour remplir leur mission instrumentale, auprès des managers et contrôleurs.**

Conclusion 2 :

L'ensemble des travaux présentés a ainsi souligné l'existence d'un phénomène de récursivité entre le système budgétaire et les interactions organisationnelles, le système budgétaire générant de nombreuses interactions. Mais au-delà, nos études ont révélé que les interactions organisationnelles venaient aussi renforcer le système budgétaire et le compléter. Elles montrent qu'au-delà de la rationalité instrumentale de l'outil, le système budgétaire est aussi porteur d'intégration, laquelle s'exprime par des mécanismes d'interactions internes et de coordination. Ces interactions ont à leur tour un effet structurant sur les systèmes de contrôle, effet qui s'exprime à la fois en matière de complémentarité et de régulation des systèmes de contrôle.

Conclusion chapitre 3 et voies de recherche futures

Ce chapitre avait pour objectif d'illustrer les dimensions sociales et intégratrices des systèmes budgétaires. Nous avons pu en particulier montrer au travers de nos travaux, qu'au-delà d'une structure formelle, d'une utilisation instrumentale au sens strict et de ses missions de diagnostic, le budget intégrait et suscitait une large part d'éléments informels, dans le sens où il génère des échanges, et par là crée de la cohésion. Par ailleurs, nous avons pu souligner que ces dynamiques d'interactions étaient aussi porteuses de contrôle, puisqu'elles viennent renforcer la structure formelle que constitue le budget. Elles se positionnent en effet en compléments logiques de ces derniers mais facilitent aussi le développement et l'utilisation même du système budgétaire. **Nous avons proposé d'interpréter cette complémentarité comme un mécanisme de comblement de l'incomplétude des systèmes budgétaires pour traduire l'ensemble des objectifs et des réalisations de l'organisation.**

Ce chapitre a montré, au travers des travaux conduits, que **le budget, au-delà des rationalités et cohérences instrumentales qu'il pouvait traduire, était porteur de cohérence sociale et intégrative.**

Voies de recherches envisageables :

Dans la suite de notre programme de recherche, nous souhaitons poursuivre l'étude du rôle structurant des budgets, notamment en prenant pour cadre d'analyse la théorie de la structuration (Giddens, 1987). Nous proposons d'approfondir par ailleurs le rôle des budgets et des acteurs dans la création de sens, en prenant comme positionnement théorique celui de la théorie de la traduction et de l'acteur réseau (Callon, 1986 ; Latour, 1989).

Notre programme de recherche pourra, en outre, être centré sur l'existence des mécanismes informels comme réponse à l'incomplétude des systèmes de contrôle.

Les pistes de recherche suivantes pourront être explorées :

- Quels sont les mécanismes informels qui soutiennent les mécanismes formels de contrôle tels que les systèmes budgétaires et dans quelles situations de contrôle sont-ils les plus présents ? Plus précisément, sont-ils associés à des objets de contrôle par nature stables et cloisonnés ou à des objets de contrôle plutôt instables et décloisonnés ?
- Quelles sont les particularités d'utilisation des systèmes informels dans des organisations transversales et quel est leur lien avec la contrôlabilité de ces organisations-là ? En quoi et de quelle façon contribuent-ils à mieux redéfinir le principe de contrôlabilité ?

Nous proposons de nous appuyer sur la réalisation d'études de cas et plus spécifiquement de recourir à la méthode d'analyse de réseau social pour définir, comprendre et analyser les interactions et mécanismes informels complémentaires des systèmes formels de contrôle. Il s'agira également d'approfondir les questions de l'incomplétude des systèmes formels de contrôle pour assurer le principe de contrôlabilité.

Chapitre 4: Perspectives et prolongements du programme de recherche : systèmes budgétaires et processus politiques

Après nous être intéressée aux divers rôles joués par le système budgétaire en interne et à ses fonctions dans l'organisation, la question de son utilisation dans les relations avec l'environnement externe de l'entreprise s'est posée de façon logique. En effet, à côté de sa fonction de diagnostic, d'apprentissage, stratégique ou sociale, le budget peut jouer d'autres fonctions, de nature politique notamment. Cette question nous est apparue particulièrement intéressante dans un premier temps car si l'on observe la plupart des définitions citées dans les manuels de gestion, donc adressés aux futurs contrôleurs de gestion, celles-ci apparaissent quasiment toutes orientées vers les fonctions internes de l'outil. Le rôle en matière de légitimation externe notamment ou de négociation avec les partenaires externes des budgets y est très souvent absent. Or, ce rôle mérite d'être approfondi. De plus, même si la littérature concernant ce rôle en matière de légitimation des objectifs s'y intéresse (Covaleski et Dirsmith, 1983 ; 1986 ; 1988a et b ; Fernandez-Revuelta Perez et Robson, 1999 ; Gignon-Marconnet 2003 ; Dillard et al., 2004 ; Sponem, 2004), les études menées en ce sens sont plutôt rares et en tout cas moins développées que celles portant sur le caractère contingent des systèmes budgétaires par exemple.

Nos travaux de recherche se sont donc orientés vers cette dimension de l'outil en faisant référence à la grille d'analyse proposée par Burchell et al. (1980). Cette grille ainsi que les travaux qui y sont associés seront de ce fait utilisés dans ce chapitre. Leurs enseignements seront en particulier confrontés au cas des organisations artistiques et culturelles, qui constituent selon nous un terrain d'analyse potentiellement fécond pour ce type d'études. En effet, ces organisations, puisqu'elles sont la plupart du temps subventionnées ou conventionnées, sont en dépendance étroite avec leur environnement externe, lequel participe de façon très importante à leur financement (Chatelain-Ponroy, 2003).

S'inspirant des courants néo-institutionnalistes, ce chapitre montrera que nos travaux permettent un éclairage du rôle joué par les budgets, à la fois dans le processus de légitimation et dans le processus de négociation externe, et plus globalement dans un processus politique. Par-là, ce dernier chapitre permettra de poser un ensemble de questions constitutives de notre programme de recherche à venir.

<p>La question générale développée ici a trait aux rôles légitimateurs et politiques du budget. Nos travaux ont en effet montré que dans un environnement fortement institutionnalisé, les entreprises auraient recours aux systèmes budgétaires dans un but de légitimation des actions conduites au-delà d'une perspective rationnelle de recherche d'efficacité. Cette hypothèse expliquerait la présence de systèmes budgétaires dans des organisations à priori peu propices à la mise en place de ce type d'outil.</p>
--

1- Légitimation, négociation et système budgétaire

A côté des fonctions précédemment soulignées, le système budgétaire remplit aussi une fonction d'ordre politique. Cette dernière a été soulignée par de nombreux auteurs, dans une perspective néo-institutionnaliste notamment. Plus précisément, cette fonction consiste à légitimer et rationaliser les actions prises auprès de partenaires souvent externes et reste animée par des logiques économiques et financières. Son étude conduit à envisager le budget comme un outil cérémoniel (Meyer et Rowan, 1977 ; 1978), pouvant alors mener à des phénomènes de découplage, c'est-à-dire à des décalages entre les objectifs annoncés et les pratiques réellement mises en œuvre dans l'organisation, voire de couplage lâche (Orton et Weick, 1990). L'objet de cette partie sera tout d'abord de présenter les principales approches théoriques associées à ces démarches, et ensuite de présenter nos travaux relatifs à l'observation et à la compréhension de ce rôle au sein des organisations artistiques et culturelles en particulier (Amans et Villesèque-Dubus 2008 n°4; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus 2009 n°9).

1.1. L'étude du rôle de légitimation du système budgétaire

La fonction politique fondamentale du budget semble être de répondre au besoin de légitimité des actions. Ce besoin est d'autant plus présent que l'organisation évolue dans une situation forte d'incertitude (Burchell et al., 1980). Les organisations artistiques et culturelles étant des organisations à composante créative forte, et donc confrontées à de l'incertitude permanente, elles nous sont apparues particulièrement propices à ce type d'étude. De plus, nous avons cherché à élargir nos observations à d'autres types d'organisations, pas forcément confrontées à cette problématique de créativité.

1.1.1. De l'émergence d'une fonction politique du budget...

La question de l'utilisation des systèmes de contrôle ou des « structures formelles » pour légitimer les actions prises dans un environnement externe ou même interne est présente de longue date dans la littérature. C'est pourquoi, dans la perspective de questionner les raisons de la pérennité des systèmes budgétaires et les mécanismes d'adaptation de l'outil aux organisations, l'étude de cette dimension-là nous est apparue comme incontournable. Nous avons initialement utilisé la grille de lecture proposée par Burchell et al. (1980) pour approcher cette question. Cette grille sera donc brièvement rappelée.

En préambule à leurs travaux, Burchell et al. énoncent que de nombreux auteurs ont étudié le rôle normatif de la comptabilité. Ces auteurs ont montré les divers rôles que les systèmes comptables peuvent et devraient jouer en fournissant des informations pertinentes pour la prise de décision, en améliorant la rationalité des processus de prise de décision et en maintenant l'organisation sous contrôle. Cependant, Burchell et al. précisent que ces relations n'ont pas été étudiées de façon critique. Ils attribuent quatre fonctions aux outils de contrôle, lesquelles sont liées au degré d'incertitude des résultats d'une part, des relations de cause à effet d'autre part. Par analogie à la machine, ils décrivent les fonctions de machine à réponse,

machine à apprendre, machine politique¹⁹ et enfin à rationaliser. Par systèmes comptables, les auteurs entendent l'ensemble des pratiques comptables au sens large, y compris donc, les systèmes budgétaires.

Selon Burchell et al., « *la comptabilité n'est plus un simple assemblage de calculs routiniers, mais un mécanisme cohésif et influent pour le management économique et social* » (p.6). Par ailleurs, d'autres auteurs ont souligné que les systèmes comptables fonctionnaient dans des contextes de processus micropolitiques constitutifs de l'organisation (Pfeffer, 1978). L'allocation de ressources serait alors le résultat conjoint des systèmes de planification budgétaire et de processus politiques (Pfeffer et Salancik, 1974). De plus, Burchell et al. soulignent que, bien qu'ils aient été introduits au nom de conceptions particulières liées à la recherche d'efficacité sociale et organisationnelle, de rationalité et de pertinence, les systèmes comptables sont utilisés en pratique dans une diversité de directions, entremêlées avec des processus politiques institutionnels et d'autres formes de pratiques organisationnelles.

C'est tout particulièrement **l'observation et l'explication de cette diversité de direction des pratiques** qui nous ont intéressées et que nous avons souhaité approfondir au travers de nos travaux. **Dans quelle mesure les systèmes budgétaires peuvent-ils exprimer d'autres objectifs et jouer d'autres rôles que ceux associés à la recherche d'efficacité ? Comment les observer et dans quel type d'organisations ces autres rôles sont-ils particulièrement prégnants ? C'est en ce sens que se sont orientées nos recherches.**

1.1.2.... A l'émergence d'une utilisation du budget dans des processus de légitimation et de rationalisation

Ainsi, en utilisant des analogies à la « machine », la figure 6 souligne la diversité des directions vers lesquelles les systèmes comptables peuvent fonctionner en pratique.

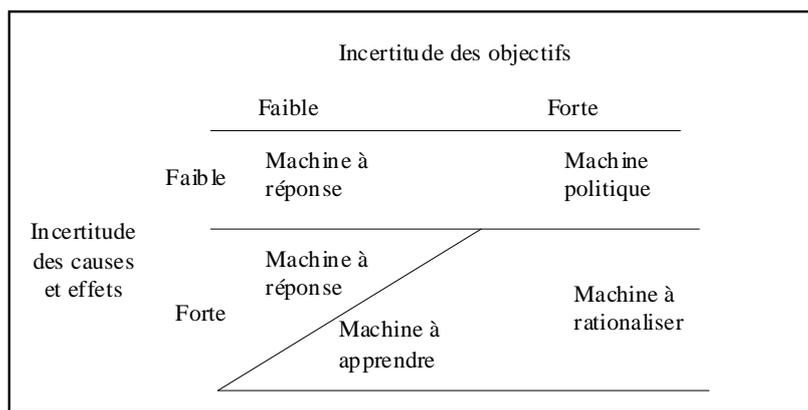


Figure 6 : L'incertitude, la prise de décision, et le rôle des systèmes d'information et de contrôle (Source : adapté de S. Burchell, Clubb, Hopwood, Hugues & Nahapiet, 1980, p.14)

¹⁹ Le terme « ammunition machine » a été traduit différemment par les chercheurs français : machine à munitions (Berland, 1999) ; machine politique (Villesèque, 2003) ou machine de lutte politique (Sponem, 2004) ont ainsi été proposés. Ces trois traductions sont organisées autour des mêmes idées de lutte, guerre, et arme politique servant à promouvoir valeurs et positions.

Le premier rôle évoqué par Burchell et al. est celui qualifié de « machine à réponse », les systèmes fournissant des méthodes simples d'évaluation des investissements, ou de système de contrôle des stocks par exemple. En effet, lorsqu'il existe une faible incertitude relative aux conséquences de l'action et à ses objectifs, des algorithmes et règles peuvent être utilisés pour résoudre des problèmes par calcul (Burchell et al., 1980). Les auteurs font ici référence à la situation de « structure de prise de décision » telle que décrite par Simon (1960) dans le modèle Intelligence Modélisation Conception (IMC).

Par ailleurs, lorsque les objectifs sont clairs mais que les relations de cause à effet sont incertaines, la situation envisagée est plus complexe. Dans certains cas, les systèmes sont utilisés soit comme « machine à réponse », soit comme « machine à apprendre », en fournissant une aide et une assistance aux systèmes d'aide à la prise de décision par exemple.

Le troisième rôle présenté correspond à une relative incertitude des objectifs, mais accompagné d'une relative certitude des relations de causalités, valeurs et principes. Les standards d'évaluation étant ici problématiques puisque les objectifs sont incertains, les systèmes comptables peuvent apparaître comme des « machines politiques » (ammunition machines). En effet, grâce à ces dernières les parties intéressées cherchent à promouvoir leurs propres positions, à débattre et à trouver des compromis, dans un jeu de « lutte politique ».

Enfin, dans le dernier cas présenté, les incertitudes liées aux éléments de cause à effet et à la connaissance des objectifs conduisent à utiliser les systèmes comptables comme des « machines à rationaliser ». Les systèmes comptables sont dans ce cas-là orientés vers la légitimation et la post-rationalisation des actions. Ces deux derniers modes d'utilisation qualifiés de « machine politique » et de « machine à rationaliser » sont maintenant développés.

- *Ammunition machine : Machine politique*

L'une des fonctions des systèmes de contrôle consiste, dans une organisation envisagée comme une coalition d'intérêts (Cyert et March, 1963), à fournir un cadre favorisant le partage des représentations. Les systèmes de contrôle constituent alors une « machine politique » (Burchell et al., 1980). En effet, lorsque les objectifs sont incertains ou conflictuels de par leur multiplicité, l'outil peut être utilisé pour articuler ou promouvoir certaines valeurs et positions. Dans ce cas, l'un des rôles du budget est alors de mettre en avant certains phénomènes, de négocier des intérêts ou d'articuler des revendications. Il joue dans ce cas-là un rôle d'« avocat », permettant de défendre les positions prises, et de rechercher des compromis.

En effet, Burchell et al. soulignent que les organisations sont constituées de coalitions d'intérêts plutôt que de mécanismes cohésifs d'actions rationnelles (Cyert et March, 1963). Elles forment alors des arènes politiques dans lesquelles les personnes et groupes participent avec des intérêts divers à des processus politiques ancrés dans la vie organisationnelle. De plus, les auteurs observent que les systèmes d'information et de comptabilité sont également impliqués et jouent un rôle dans le management de ces processus politiques. « *En influençant le langage accepté de négociation et de débat, les systèmes comptables peuvent aider à partager ce qui est vu comme problématique, ce qui peut être vu comme une solution crédible (...)* » (p.17). Cependant, les auteurs précisent que ces systèmes découlent d'intérêts et de préoccupations particulières. « *Ils peuvent être conçus pour rendre certains phénomènes*

visibles, pour inculquer une mission particulière ou une forme de conscience organisationnelle (...) Toutefois les rationalités soulignant leurs opérations et fonctionnement peuvent différer de celle à la base de leur conception et mise en place » (p.17). Les systèmes comptables apparaissent ainsi comme des phénomènes organisationnels. Ils peuvent imposer des contraintes dans le fonctionnement de l'organisation, en contribuant souvent au processus de définition des intérêts. « Aussi, bien qu'ils puissent être influencés par des participants particuliers, les systèmes comptables peuvent être rarement le domaine exclusif d'un seul intérêt. (...) Ils sont plutôt devenus des mécanismes autour desquels les intérêts sont négociés, les revendications articulées et les processus politiques expliqués » (p.17).

De quelle façon ces processus politiques associés aux systèmes comptables et aux systèmes budgétaires en particulier s'exercent-ils dans les organisations, et quelles particularités peut-on associer au cas des organisations artistiques et culturelles ? Telles sont les questions que nous avons développées au cours de nos recherches.

- *Machine à rationaliser*

Par ailleurs, les systèmes de contrôle jouent aussi un rôle de « machine à rationaliser » (Burchell et al., 1980) qui permet de légitimer et justifier les décisions prises. Le budget peut alors apparaître comme un moyen de faire comprendre l'émergence des actions et de montrer que l'entreprise a agi dans la bonne direction, a pris les bonnes décisions. Par là, il permet à l'organisation d'asseoir sa légitimité. Ce rôle est particulièrement prégnant en situation où les mécanismes de cause à effet ainsi que les objectifs sont empreints d'une forte incertitude.

Burchell et al. soulignent que dans les organisations, les décisions, une fois prises, ont besoin d'être justifiées, légitimées et rationalisées. L'on observe en effet très souvent un besoin rétrospectif de comprendre l'émergence de l'action, ce qui est particulièrement le cas lorsqu'il existe des intérêts externes dominants dans le processus de prise de décision (Meyer et Rowan, 1978). C'est alors dans cette perspective que les budgets et plans peuvent être construits autour de ce qui doit être, dans un souci d'afficher une certaine rationalité. Comme Meyer et Rowan (1978), repris par Burchell et al. (1980, p.18), le soulignent : « *la vie dans les organisations modernes est un constant interjeu entre les activités qui ont besoin d'être menées à bien et les comptes organisationnels que nous devons rendre* ». Il s'agit ici de post-rationaliser les actions menées, toujours en vue d'accroître la légitimité des démarches entreprises et donc de l'organisation.

Les organisations artistiques et culturelles, dont la pérennité est associée à la recherche et à l'obtention de financements externes, peuvent-elles constituer des terrains d'analyse privilégiés pour de tels mécanismes d'utilisation du budget ? Et **comment caractériser, dans les faits, une telle démarche de rationalisation des actions prises ? S'exerce-t-elle indépendamment de la fonction instrumentale des budgets ?** Nos travaux nous ont permis d'approfondir de telles questions.

1.2. L'approfondissement du rôle du système budgétaire comme support de négociation

Dans la lignée des travaux propres aux aspects légitimateurs et post-rationalisateurs des budgets, ceux-ci sont aussi vus comme des moyens de négociation, plus précisément avec les partenaires externes.

Meyer et Rowan (1977) ainsi que Covaleski et Dirsmith (1983, 1988a, 1998b) ont souligné l'intérêt d'utiliser des budgets afin de négocier des intérêts avec les parties prenantes dans un environnement fortement institutionnalisé. Au travers de cette partie nous présenterons le rôle du budget en tant qu'outil de négociation tel que nous avons pu l'observer grâce à nos travaux de recherche. Nous montrerons également que certains des aspects politiques, légitimateurs et pouvant conduire à la négociation ont été approchés par le biais de nos études. En particulier, ces études ont été réalisées dans un premier temps dans les organisations artistiques et culturelles, puis étendues à un plus large échantillon d'entreprises appartenant à divers secteurs d'activités.

1.2.1. Le budget, outil de négociation

Les budgets jouent un rôle important dans les relations et le dialogue que les organisations instaurent avec leur environnement. Meyer et Rowan (1977) soulignent que ce dialogue inter-organisationnel devrait avoir un impact sur les communications intra-organisationnelles. Par ailleurs, nous avons vu que les systèmes de contrôle jouaient aussi un rôle de « machine à rationaliser » (Burchell et al., 1980) permettant de légitimer et justifier les décisions prises, voire de les post-rationnaliser. De plus, dans un cadre institutionnel, dans lequel évoluent souvent les OAC, l'une des fonctions principales du budget est également l'interaction avec l'environnement. L'information budgétaire sert alors de base à un plaidoyer politique externe, utile à la négociation (Covaleski et Dirsmith, 1983). Covaleski et Dirsmith (1983) soulignent plusieurs rôles des budgets en fonction des niveaux de l'organisation dans lequel ils sont déployés. En distinguant les niveaux institutionnels, managériaux ou techniques, les auteurs précisent quelles peuvent être les fonctions organisationnelles, les dimensions du budget ainsi que la façon d'utiliser l'information budgétaire.

Ils montrent, comme mentionné sur le tableau 10, qu'à un niveau institutionnel la principale fonction organisationnelle est d'interagir avec l'environnement. Dans ce cas, les dimensions du budget sont alors liées à l'image externe, et l'utilisation de l'information budgétaire est orientée vers le plaidoyer politique dans une perspective toujours externe.

A un niveau managérial, le budget joue un double rôle : d'une part un rôle de défenseur et régulateur des sous-divisions (Burchell et al. 1980), et d'autre part il permet de procurer, allouer et contrôler les ressources à l'intérieur de ces sous-unités (Anthony, 1965).

Enfin, à un niveau plus technique, la fonction organisationnelle des budgets est alors de s'intéresser à la consommation des ressources allouées pour remplir la mission à la base de l'entreprise.

Niveaux organisationnels	Fonctions organisationnelles	Dimensions du budget	Utilisation de l'information budgétaire
1-Institutionnel	Interaction avec l'environnement	Image externe	Plaidoyer politique, externe
2- Managérial	a- Avocat et régulateur des sous-unités b- Procure, alloue et contrôle les ressources dans les sous-unités	- Budgets utilisés en dehors de la sous-unité, flux d'information vers le haut - Budgets utilisés dans la sous-unité, flux d'information vers le bas	Plaidoyer politique, interne Plan quantitatif pour coordonner et contrôler les activités à des niveaux techniques
3- Technique	Consommation des ressources pour réaliser les missions de l'organisation		

Tableau 10 : Les fonctions organisationnelles du budget (Source : Covaleski et Dirsmith, 1983, p.326)

Comment le rôle en matière de négociation des systèmes budgétaires s'exerce-t-il ? Est-il particulièrement présent dans des organisations telles que les OAC par exemple ? Et au-delà, s'exerce-t-il de la même façon dans tous types d'organisations ? Nos travaux ont permis d'apporter des réponses à ce type de questionnements, réponses qui laissent entrevoir par ailleurs des pistes de recherches futures, lesquelles seront approfondies au cours de notre programme de recherche à venir.

1.2.2. L'observation du rôle des budgets comme mécanisme de négociation

Au cours de nos recherches, nous avons pu explorer le rôle des budgets comme mécanisme de négociation. Plus précisément, ce dernier est apparu comme particulièrement présent dans les organisations artistiques et culturelles, qu'il s'agisse des relations avec les partenaires financiers mais aussi avec les partenaires de la chaîne d'activité artistique (négociation des cachets avec les agents artistiques précisément) (Amans et Villesèque-Dubus, 2008, n°4; Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7). Ce rôle a par ailleurs été également observé dans des entreprises hors champs culturel, lesquelles ont aussi recours au budget afin de communiquer avec leurs partenaires (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8).

La question qui se pose est celle de l'exercice et de l'articulation entre rationalités différentes associées au budget.

a- Le rôle des systèmes budgétaires en matière de négociation externe dans les OAC

Concernant le cas des OAC, nos travaux ont montré que les interactions associées au budget s'exprimaient au-delà du cadre interne de l'organisation. Nous avons pu observer qu'elles s'orientaient plus précisément vers deux types de partenaires : les partenaires institutionnels subventionneurs tout d'abord, les agents artistiques ensuite. Le système budgétaire n'est alors plus évoqué en tant qu'outil de répartition des ressources, de suivi ou de

coordination, mais en tant que base utile voire nécessaire à la négociation avec les partenaires extérieurs. Se pose de fait la question de l'utilisation première du budget dans ce type d'organisation, à savoir utilisation pour la planification et le contrôle, ou en vue de justifier, de légitimer les actions prévues auprès des organismes partenaires. Ces éléments nous conduisent, de façon étroitement liée, à nous interroger sur **le rôle réel des budgets dans les OAC, sur leur pouvoir politique, et sur les rationalités qu'ils traduisent**. S'agit-il de rationalités fondées sur la recherche d'efficacité, ou au-delà, doivent-ils être envisagés comme des mythes rationnels destinés à montrer que l'on agit de façon rationnelle, comme le suggèrent Meyer et Rowan (1977), Fernandez-Revuelta Perez et Robson (1999), ou Sponem (2004) ?

Puisque nous avons en effet observé que le budget servait aussi de support à la communication en direction des financeurs publics : « *toutes les subventions sont budgétisées et le budget est toujours présenté aux organismes qui subventionnent* » (interview Musipolis) (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7), l'on peut légitimement s'interroger sur l'utilisation du budget à des fins de légitimité. De plus, dans les organisations étudiées, la mise en place du budget constitue l'occasion de traduire les actions mises en place, et de justifier les actions entreprises auprès des collectivités. Il apparaît dès lors comme incontournable dans les mécanismes de recherche même des subventions comme dans ceux de justification des subventions reçues. Dans ce cas précis, le budget remplit alors pleinement une mission de post-rationalisation (Burchell et al., 1980).

La négociation politique a ainsi été observée au travers de négociations de subventions avec les divers organismes apporteurs de fonds, publics ou privés. En effet, les cas étudiés et plus généralement les OAC bénéficiant tous du soutien de financeurs externes, tels que pouvoirs publics, collectivités, ou même instances privées, le budget constitue pour ces organisations un passage obligé et un outil de soutien des demandes de subventions. L'information budgétaire sert alors de « plaidoyer politique externe » comme le soulignent Covalski et Dirsmith (1983) à propos de l'utilisation du budget dans un cadre institutionnel. Ainsi, son élaboration en amont permet de négocier les demandes de financements et de mettre en œuvre les actions : « *Le budget élaboré deux mois avant l'exercice va servir de demande de financement.* » (Le Tibre) ; « *Pour les autres partenaires, ils prennent l'info, ceux qui demandent le budget global et ensuite le bilan, c'est la région, et pour les autres (sauf SACEM²⁰ et CNV²¹ qui voient l'ensemble), c'est du budget par projet car on demande des financements par projets distincts.* » (Musipolis) (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7).

Par ailleurs, nous avons observé que dans la préparation du budget en amont et plus largement, au long de la « vie du budget », les relations entretenues avec les collectivités qui subventionnent et le caractère de confiance de ces relations apparaissent déterminants. « *Et puis il faut prendre en compte le contexte politique. Pendant des années [...] la municipalité ça a été M.X, puis M.Y... Donc pendant longtemps on a eu le même secrétaire général qui connaissait notre administrateur donc ça se passait bien. C'est [...] sécurisant de savoir que si on en a besoin ils étaient là. Et inversement dans l'autre sens ils savaient que s'ils nous demandaient de faire un effort on le ferait.* » (Panthéon) (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2009, n°7).

Ainsi, l'analyse menée auprès des quatre OAC du spectacle vivant nous a permis de souligner le dépassement du budget comme outil de diagnostic et à visée strictement instrumentale pour une utilisation plus politique dans un contexte marqué par une forte dépendance vis-à-vis des

²⁰ -Société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique-

²¹ Centre national de la chanson, des variétés et du jazz

organismes financeurs. Se pose dès lors la question de la réelle utilité de l'outil dans ce type d'organisations, à savoir dans une perspective rationnelle de recherche d'efficacité ou davantage orientée vers la légitimation, celle-ci pouvant conduire à une utilisation symbolique, voire cérémonielle de l'outil. Les cas observés ne permettent pas de conclure à une utilisation strictement cérémonielle de l'outil, mais l'on peut cependant observer un certain isomorphisme dans l'utilisation de l'outil (DiMaggio et Powell, 1983), celui-ci permettant finalement aux OAC de se plier aux exigences institutionnelles et à une certaine conformité sociale.

Plus généralement, nos travaux ont montré que dans les OAC, le système budgétaire permettait de cristalliser les actions envisagées par le biais de l'information budgétaire, apportant alors une légitimité aux demandes effectuées.

Un autre type de négociation associée au budget a été observée le cadre de relations entretenues avec les producteurs ou agents artistiques. Celles-ci portaient en particulier sur le cachet versé à l'artiste. Le budget avait alors pour principal rôle de justifier l'ensemble des dépenses inhérentes à la mise en œuvre d'un spectacle et à souligner le montant maximum du cachet que pouvait proposer l'organisation. Le budget sert à négocier, le réel ne devant pas dépasser le prévisionnel : « *la négociation se cale sur le prévisionnel* » (Les Océanes). Par exemple, lorsqu'une coréalisation est envisagée entre une scène et le producteur d'un artiste, « *il existe un minimum garanti. Si les recettes sont inférieures à 20%, [le producteur de l'artiste] repart avec, et si elles sont supérieures, on négocie un pourcentage (qui peut-être de 40, 50 ou 60%)* ». Comment cela se déroule-t-il ? Le budget est envoyé au producteur de l'artiste et « *on négocie le minimum garanti sur la base de ce budget* ». L'intérêt ici est de bénéficier d'une base chiffrée, objective, pour la négociation : « *Il y a une transparence totale - ça objective* ». (Musipolis). De l'issue de cette négociation, qui porte sur le cachet de l'artiste, dépend le choix du contrat - cession, mise à disposition, coproduction ou coréalisation - que proposera l'organisation. A noter toutefois que ce mode de négociation n'a été mentionné que dans les OAC qui produisent des artistes ou des spectacles mais ne créent pas les spectacles en question. Dans les cas de création de spectacle (théâtres), la question de la négociation du cachet n'a pas été abordée.

Il s'agit bien, là encore, de mettre en place un budget en vue de légitimer les activités menées, cette légitimation étant utile à la négociation, elle-même nécessaire à la survie de l'organisation et à sa pérennité, à l'instar de Meyer et Rowan (1977). Au-delà, se pose la question de l'articulation, du couplage lâche entre dimension externe et interne. Cette question a été récemment abordée au travers d'une étude présentée en suivant (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2010, n°9).

b- L'observation du rôle des systèmes budgétaires en matière de négociation externes dans les organisations en général

Le rôle joué par les budgets dans les relations entretenues avec l'environnement a par ailleurs été observé par le biais d'une enquête conduite dans le cadre de la mise en place d'un Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI). En effet, nous avons souhaité voir si, dans des entreprises n'étant pas à priori censées évoluer dans un environnement fortement institutionnalisé, le budget pouvait aussi jouer un rôle dans les relations entretenues avec l'environnement externe. Cette question, relative à l'utilisation d'outils de gestion à des fins de légitimité, ou en vue de donner une image externe, et spécifiquement appliquée au secteur privé a été abordée au travers de recherches récentes (Dambrin, Lambert et Sponem, 2004 ; Hopper et Major, 2007 ; Cruz, Major et Scapens, 2009).

Nous avons, en ce qui nous concerne, questionné l'utilité du budget dans les relations financières et dans les relations clients-fournisseurs.

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

Ensuite, et pour aller plus loin afin d'explorer le thème du découplage entre logiques d'utilisation des outils, les données relatives à l'utilisation des budgets dans les relations clients-fournisseurs puis avec les banques, et celles portant sur les pratiques de diffusion des écarts ont fait l'objet d'un croisement (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8).

Comme l'ont montré les différents résultats liés aux analyses croisées entre degré d'utilisation du budget en interne (dans une rationalité de recherche d'efficacité) et degré d'utilisation dans les relations externes, il est frappant de constater que certaines entreprises utilisent les budgets à des fins externes (relations clients-fournisseurs ou banques) sans qu'il n'y ait forcément de lien avec l'utilisation interne et les mécanismes de diffusion et de calcul des écarts. En effet, l'on constate par exemple que parmi les entreprises qui utilisent le budget de façon importante dans les relations clients-fournisseurs, une large part (près de la moitié) a un degré de communication faible des écarts à l'équipe dirigeante, aux responsables de budgets, et auprès du personnel opérationnel. Les observations associées à l'utilisation du budget dans les relations avec les banques vont dans le même sens. Une analyse plus affinée a montré que, parmi ces entreprises-là, plus de la moitié déclarent évoluer dans un environnement instable, donc dans des situations à priori incertaines. Cette instabilité de l'environnement pourrait alors constituer un frein à l'exercice du budget à des fins « instrumentales », et pousser à une utilisation davantage « politique » de l'outil. Mais ces observations restent à approfondir, et notamment à comprendre et expliquer, par le biais d'études de cas portant sur les quelques cas singuliers d'organisations ainsi identifiées. Les éléments recueillis évoquent l'utilisation du système budgétaire en tant qu'outil de légitimation des actions. Au-delà, ils posent la question de l'existence probable de découplages entre les activités budgétaires à finalité interne et celles à finalité externe. Cette observation va dans le sens des propos de Burchell et al. (1980), selon lesquels, en situation d'incertitude, les budgets auraient vocation à être plus particulièrement utilisés en vue de rationaliser, justifier et légitimer les actions, notamment au regard de l'environnement de l'organisation. Ces questions feront l'objet d'un approfondissement au travers de notre programme de recherche futur.

La partie qui suit a maintenant pour objectif de **présenter notre programme de recherche futur, lequel vise plus précisément à approfondir le rôle légitimateur et politique du budget, en matière notamment de pratiques cérémonielles, de découplage ou de couplage lâche.**

2. Le programme de recherche futur : l'étude approfondie des pratiques cérémonielles, du découplage et du couplage lâche associés au processus budgétaire

L'ensemble des observations menées jusqu'à présent à propos du système budgétaire, de sa capacité d'adaptation, de son aptitude à identifier voire légitimer l'organisation, nous a conduit à centrer notre programme de recherche futur sur l'approfondissement du rôle légitimateur et politique du budget, et plus précisément sur les pratiques cérémonielles et découplées associées à l'outil.

2.1. Système budgétaire, découplage et couplage lâche: l'état de la réflexion

Toujours dans une perspective critique, la littérature a présenté les outils de contrôle comme des instruments cérémoniels, ce cérémoniel pouvant conduire à des mécanismes de découplage dans les organisations (Meyer et Rowan, 1977, 1978 ; DiMaggio et Powell, 1983 ; Fernandez-Revuelta Perez et Robson, 1999) ou de couplage lâche (Covaleski et Dirsmith, 1983 ; 1986 ; 1988a et b ; Orton et Weick, 1990 ; Dillard et al., 2004; Hopper et Major, 2007; Cruz, Major et Scapens, 2009). Nous présentons dans un premier temps quelques éléments théoriques utiles à la compréhension de ces pratiques ainsi que nos premières observations des problématiques de couplage lâche, et dans un second temps nous présentons notre programme de recherche associé à ces pratiques-là.

2.1.1. Le budget, outil cérémoniel et symbolique

L'approche néo-institutionnaliste suppose que les organisations sont liées entre elles et construites par leur environnement. De ce fait, afin de légitimer leur position dans un environnement institutionnel marqué par un ensemble de normes, valeurs et croyances, les organisations peuvent être conduites à rechercher une certaine conformité aux normes sociales (DiMaggio et Powell, 1983).

Ainsi les théories néo-institutionnelles permettent d'expliquer l'utilisation du budget dans une perspective cérémonielle plutôt qu'à des fins rationnelles, les organisations utilisant le budget pour se conformer aux normes en vigueur dans leur environnement et par là gagner en légitimité. Elles vont donc utiliser les outils de gestion, tels que les budgets, non pas forcément dans une perspective de recherche d'efficacité, mais plutôt comme un mythe rationnel qui donne l'illusion de rationalité et par là leur permet de renforcer leur légitimité (Sponem, 2004). Ainsi les systèmes comptables pourraient avoir une utilisation symbolique plutôt que technique (Meyer et Rowan, 1977, 1978).

Rojot (2003) rappelle que dans les organisations fonctionnant dans des contextes hautement institutionnalisés, « *les produits, services, techniques et politiques qui ont été institutionnalisés fonctionnent comme des mythes puissants omniprésents dans l'environnement et beaucoup d'organisations les adoptent cérémonieusement afin de marquer ainsi clairement leur statut de « bonnes organisations »* » (p.406). Il précise que « *l'institutionnalisation est le processus par lequel les processus sociaux, les obligations ou le*

présent en viennent à prendre un statut de règle dans la pensée et l'action sociales et « aller de soi » » (p.407, adapté de Meyer et Rowan, 1977).

Dans certains environnements, cette logique institutionnelle et l'utilisation des outils de contrôle dans une perspective cérémonielle plutôt que rationnelle peut s'expliquer par les liens qu'entretient l'organisation avec son environnement. C'est particulièrement le cas dans des organisations fonctionnant suivant des mécanismes de subventionnements privés ou publics, utiles à leur survie et leur pérennité. Ainsi, Meyer et Rowan précisent que « *les organisations qui fonctionnent dans des environnements très institutionnalisés et qui ont réussi à devenir isomorphes à cet environnement gagnent en légitimité et en ressources nécessaires à leur survie* » (1977, p.352).

Les organisations ont alors tendance à fonctionner selon les règles et normes propres à leur environnement institutionnel, suivant un processus isomorphique. A ce propos, plusieurs types d'isomorphismes ont été identifiés par la littérature, l'isomorphisme coercitif, mimétique et normatif, (DiMaggio et Powell, 1983). Ainsi, l'isomorphisme coercitif est lié aux pressions formelles et informelles en provenance des autres organisations de l'environnement, conduisant à un rituel de conformité. L'isomorphisme mimétique, quant à lui, s'exercerait plutôt en situation d'incertitude et pousserait les entreprises à adopter des pratiques mises en œuvre par d'autres organisations du même environnement. Enfin, l'isomorphisme normatif serait celui exercé par les instances professionnelles et conduisant à adopter des pratiques et comportements propres à l'environnement professionnel dans lequel évoluent les organisations.

Chatelain-Ponroy (2008), à propos des OAC, souligne également le rôle cérémoniel joué par les outils de contrôle de gestion en vue d'influencer les bailleurs de fonds ou de promouvoir la visibilité de l'organisation. Elle précise que dans ce cas-là, il y a bien un souci d'afficher une certaine légitimité dans un environnement institutionnel. Elle rejoint les travaux de Laufer et Burlaud (1980) soulignant que « *si le management est légitime dans les organisations, c'est parce-que celles-ci en ont besoin... pour se légitimer* » (2008, p.42).

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

Cette question de l'utilisation cérémonielle des outils de contrôle et plus précisément du système budgétaire fera l'objet d'approfondissements au cours de notre programme de recherche futur. **Existe-t-il des conditions propices à une utilisation cérémonielle du système budgétaire ? Et au-delà des organisations artistiques et culturelles, dans quel type d'organisation peut-on observer de telles pratiques ? Comment les expliquer ? Et jusqu'à quel point peuvent-elles fonctionner ?**

2.1.2. Budget et découplage

Au-delà de l'utilisation cérémonielle du système budgétaire, se pose, de façon étroitement liée, la question du découplage entre les discours affichés et les pratiques réellement mises en œuvre dans les organisations. A ce propos, Meyer et Rowan (1977, 1978) s'intéressent au phénomène de découplage dans les organisations, phénomènes qu'ils décrivent comme un décalage entre le dire et le faire, comme l'adoption de structures non forcément adaptées à la recherche d'efficacité interne. Selon ces auteurs, le découplage serait alors la conséquence de processus isomorphiques auxquels adhèreraient les organisations. Ainsi, une solution envisagée pour résoudre les conflits potentiels entre règles cérémonielles et efficacité reposerait à la fois sur le découplage entre structure et activités mais aussi sur l'adoption de logiques de confiance dans l'organisation.

Rojot (2003) précise que le découplage serait lié à l'existence d'une structure déconnectée du processus de l'activité technique qui s'y déroule (le travail) et au fait que cette activité soit déconnectée de ses effets. De plus, à l'instar de Meyer et Rowan (1977) il souligne que le développement de mythes liés au professionnalisme des membres dans l'organisation limite la légitimité et la portée du contrôle sur ses activités.

Selon Meyer et Rowan les effets de l'isomorphisme institutionnel sur les organisations seraient les suivants :

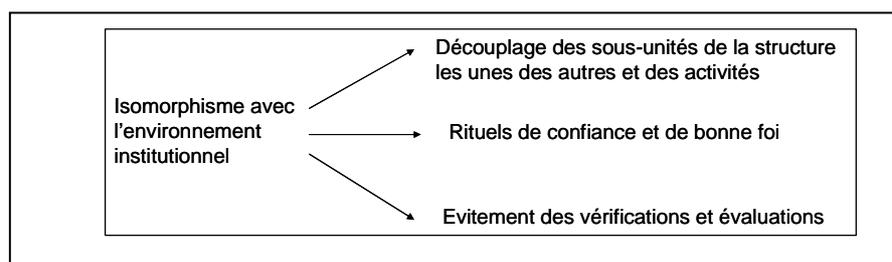


Figure 7 : Les effets de l'isomorphisme institutionnel sur les organisations (source : adapté de Meyer et Rowan, 1977 ; p.360)

Une analyse des phénomènes de découplage est également proposée par Dambrin, Lambert et Sponem (2007) qui s'intéressent aux changements d'un système de contrôle dans un secteur fortement institutionnalisé. Ils soulignent en particulier l'existence de signes de découplage liés à des choix managériaux ambigus et à des résistances internes.

L'étude de ces pratiques dites de découplage peut par ailleurs être prolongée par celle de la question de l'hypocrisie organisationnelle (Fernandez-Revuelta Perez et Robson, 1999 ; Chauvey, 2010).

En quoi les mécanismes ainsi identifiés et un tel isomorphisme peuvent-ils conduire à moins de contrôle formel, et donc à un autocontrôle à la base d'une possible régulation ? Comment certaines organisations parviennent-elles, et à quelles conditions, à éviter les systèmes d'évaluations ? Jusqu'à quel point ces systèmes-là peuvent-ils fonctionner ?

Là encore, se pose la question de pratiques organisationnelles à l'origine de systèmes d'autocontrôle et de systèmes autorégulés. Dans quelles situations le système budgétaire pourrait-il alors être envisagé comme résultant d'un mécanisme que l'on peut qualifier d'hypocrisie organisationnelle?

Ces questions feront l'objet d'approfondissements lors de notre programme de recherche futur.

2.1.3. L'observation du couplage lâche associé aux pratiques budgétaires : propos d'étape

Comme il l'a été souligné dans les développements précédents, nos recherches se sont progressivement orientées vers l'étude des aspects politiques des outils de contrôle, et des budgets plus particulièrement, dans une perspective externe. Nous avons récemment complété ce type d'analyse avec l'approfondissement de l'articulation entre cette dimension politique de l'outil, et donc externe, et l'usage qui est fait du budget en interne, donc du couplage lâche ou « loose coupling » (Orton et Weick, 1990). Cette étude s'est fondée sur la réalisation d'une étude conduite auprès de cinq organisations non marchandes du spectacle vivant (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2010, n°9).

L'approche du couplage lâche dans la littérature en contrôle de gestion :

Le concept de couplage lâche a été fréquemment mobilisé en sciences de gestion et en contrôle de gestion, mais très souvent vers une variété de directions. Ainsi, Orton et Weick (1990) soulignent que la compréhension de ce concept ainsi que son utilisation s'avèrent problématiques, observant notamment que les chercheurs qui mobilisent ce concept citent en général l'une de ces trois définitions :

« *Glassman (1973) a écrit que le couplage lâche est présent lorsque les systèmes ont soit peu de variables en commun, soit quand les variables communes sont faibles (p.73). Weick (1976) a défini le couplage lâche comme une situation dans laquelle les éléments sont réactifs les uns aux autres, mais maintiennent la preuve de leur séparabilité et identité (p.3). Plus tard, il a écrit que le couplage lâche est présent quand les éléments s'affectent les uns les autres « soudainement » (plutôt que constamment), négligemment (plutôt que significativement), indirectement (plutôt que directement), et tardivement (plutôt qu'immédiatement) (Weick, 1982a, p.380)» (Orton et Weick, 1990, p. 203).*

Au travers de cette même revue de littérature, Orton et Weick observent cinq voies d'approche différentes du concept : la voie de la causalité; la voie de la typologie; la voie des effets directs ; la voie des compensations, et la voie des résultats organisationnels. A l'issue de cette étude les auteurs concluent à la nécessité d'étudier le concept de façon dialectique, et non pas à partir de variables unidimensionnelles.

Meyer et Rowan (1978) ont, parmi les premiers, observé l'existence d'un couplage lâche dans les organisations d'éducation. Ces organisations se sont très largement développées et ont ainsi acquis une légitimité généralisée. Ce phénomène-là est rendu possible car l'éducation apparaît hautement institutionnalisée dans les sociétés modernes.

Covaleski et Dirsmith (1983, 1986, 1988a, 1988b) montrent également que les changements de contrôle initialement prévus pour satisfaire des besoins externes de légitimité notamment produisent des effets en matière de contrôle et de coordination interne, et évoquent ainsi le couplage lâche.

Plus récemment, des études ont souligné l'utilité du couplage lâche lors de la mise en place de nouveaux systèmes de contrôle dans les organisations (Siti-Nahiba et Scapens, 2005 ; Lukka, 2007 ; Nor-Aziah et Scapens, 2007 ; Cruz, Major et Scapens, 2009).

Cruz, Major et Scapens (2009) ont en particulier étudié la façon dont un nouveau système de règles et procédures en contrôle de gestion est mis en place dans une joint venture du secteur touristique par ses managers. Les auteurs montrent comment et pourquoi ces managers, sous le contrôle d'autres peuvent introduire des changements dans les systèmes et pratiques imposées. Des règles et procédures de contrôle couplées de façon lâche ont été développées pour satisfaire les logiques multiples.

Cette synthèse théorique permet de mieux cerner les phénomènes de couplage auxquels nous nous intéressons : ils concernent le couplage entre d'une part la dimension instrumentale du budget, qui correspond à l'usage qui en est fait en interne pour s'assurer de l'efficacité et, d'autre part, sa dimension politique, laquelle correspond à l'usage qui est fait en externe, à ce qui est affiché à destination de l'extérieur à des fins cérémonielles.

Nous avons cherché à observer ce processus de couplage lâche entre notamment dimension politique externe du budget et dimension instrumentale ou technique du budget en interne, au travers de l'observation des trois étapes principales du système budgétaire : préparation, suivi et révision (Amans, Mazars-Chapelon et Villesèque-Dubus, 2010, n°9).

L'observation du couplage lâche politique-instrumental au travers de l'observation de cinq cas d'organisations publiques ou non marchandes du secteur artistique et culturel :

La recherche menée avait pour objectif d'apporter des éclairages relatifs au couplage lâche associé au budget dans les organisations non marchandes du spectacle vivant. Il s'agit plus précisément d'explorer les facettes du couplage lâche entre les dimensions politique et instrumentale du budget de cinq organisations publiques ou non-marchandes du spectacle vivant, de voir par quel processus ce mode de couplage s'opère au travers des différentes étapes du processus budgétaire et en quoi il permet la réalisation de la mission artistique et culturelle.

Ainsi, au cours de la prévision budgétaire, l'articulation et le couplage lâche observés entre la dimension politique externe et la dimension interne instrumentale du budget apparaissent bien comme un moyen pour les organisations du spectacle vivant d'accomplir leur mission artistique. En effet, si la présentation du budget s'avère politique dans le sens où elle a pour objectif de montrer que l'obtention de fonds est nécessaire à la mise en place de la programmation artistique de l'organisation, elle permet dans le même temps de poser les bases du suivi financier à venir et de fournir une certaine lisibilité sur un futur proche. Sans le politique, mais également sans la dimension instrumentale et interne du budget qui permet la mise en place d'un suivi lui assurant qu'elle atteint ses objectifs, l'organisation ne peut remplir sa mission.

Ensuite, dans la phase de suivi budgétaire également, le couplage lâche semble permettre à l'organisation de remplir sa mission. Le suivi interne des résultats lui permet en effet de s'assurer qu'elle respecte ses objectifs en termes de dépenses, et de vérifier ses recettes. Cette phase est par ailleurs primordiale car elle constitue le socle de la re-prévision budgétaire, laquelle permet à l'organisation des ajustements en cours de période.

Enfin, la mise en œuvre d'un couplage lâche au sein de la phase de révision permet aux organisations de se préserver une certaine marge de manœuvre, d'avancer confiantes, ce qui

semble nécessaire à la réalisation de leur mission artistique. Par ailleurs, ce processus de révision peut aussi être compris comme une marge de manœuvre pour la saisie d'opportunités en cours de période. Ainsi, le couplage lâche entre visée politique externe et visée instrumentale interne du budget permet, par un jeu de va-et-vient entre ces deux dimensions, de s'assurer de la mise en œuvre de l'activité artistique.

Ces observations représentent le point de départ de notre programme de recherche et constituent pour partie la trame de notre programme de recherche futur. Elles seront complétées par des études de cas approfondies notamment.

2.2. Programme de recherche futur : vers une explication des pratiques cérémonielles et légitimatrices associées aux systèmes budgétaires

Le cas des OAC est un cas d'entreprise que nous avons trouvé particulièrement fécond pour mener nos observations et analyses car en prise directe avec leur environnement, dont leur survie dépend. Nous avons commencé une exploration du rôle des systèmes budgétaires dans ces organisations-là, et souhaitons, dans une première partie de notre programme de recherche, poursuivre cet approfondissement. Notre programme de recherche sera par ailleurs centré sur deux autres thématiques liées : l'élargissement de l'exploration des pratiques découplées à des entreprises appartenant à des environnements différents de ceux caractéristiques des organisations artistiques et culturelles et l'approfondissement des pratiques budgétaires et de contrôle en matière de RSE (Responsabilité sociale et environnementale) et de développement durable. Ces projets sont présentés en suivant.

2.2.1. 1^{er} axe de recherche : l'approfondissement du rôle cérémoniel et du couplage lâche au sein des OAC

Le premier thème d'approfondissement de notre programme de recherche est celui de **la question des pratiques cérémonielles ou découplées associées au budget dans les OAC**. Jusqu'à présent nous avons en effet étudié les aspects politiques des budgets dans ce type d'organisation, lesquels se sont caractérisés notamment par un fort besoin de légitimation externe. Nous ne sommes pas allés cependant jusqu'à l'approfondissement des pratiques cérémonielles et découplées du budget, même si des pratiques de couplage lâche ont pu être identifiées dans certains cas. Nous souhaitons donc observer de façon directe ces mécanismes là, en posant plus précisément les questions suivantes :

- Dans quelle mesure le système budgétaire peut-il être utilisé de façon cérémonielle et symbolique dans les organisations artistiques et culturelles ? Et quelles sont les caractéristiques de telles pratiques ?
- Cette utilisation cérémonielle conduit-elle systématiquement à des processus de découplages et comment s'exercent-ils ? Dans quel cas peut-il y avoir découplage ou couplage lâche ? Et quelles en sont les principales caractéristiques ?
- Peut-on ensuite généraliser cette situation à tous types d'organisations artistiques et culturelles ?

- En quoi le couplage lâche peut-il représenter un mode de fonctionnement propre aux organisations créatives et innovantes ? Quelles particularités associer à de telles pratiques dans de telles organisations ?

Afin de répondre à de telles questions, nous proposons **un programme de recherche en deux temps** : il s'agira dans un premier temps d'étudier de tels mécanismes auprès d'organisations culturelles travaillant sur des métiers différents (spectacle vivant, création artistique ou évènementiel), afin d'identifier des caractéristiques propres à ces métiers-là. Des études de cas seront alors réalisées (Yin, 1994). Dans un second temps, il sera envisagé de confirmer les résultats observés suivant la méthode des cas en observant auprès d'un échantillon suffisamment large d'entreprises de telles pratiques. Une enquête par questionnaire sera alors réalisée auprès de professionnels des secteurs d'activités et métiers concernés.

Egalement, toujours en vue d'approfondir cette question dans le cadre du secteur artistique et culturel, nous souhaitons étudier le cas particulier de **la relation entretenue entre organisations artistiques et culturelles et entreprises mécènes** (Bonnafous-Boucher et al., 2003 ; Decock-Good, 2001a, 2001b). Il s'agira d'analyser plus précisément le rôle tenu par le système budgétaire, et au-delà, par les autres outils de contrôle, dans une telle relation. Par ailleurs, **le rôle joué par les mécanismes de confiance** (et déjà entrevu lors de nos études de cas d'organisations du spectacle vivant) au cœur de la relation OAC-entreprises mécènes, comme complément des systèmes de contrôle et systèmes budgétaires, sera approfondi.

2.2.2. 2^{ème} axe de recherche futur : Le cas de l'utilisation cérémonielle et découplée du budget dans les organisations en général

Le second thème approfondi est l'extension du premier à tous types d'entreprises. En effet, le travail et les investigations que nous avons réalisées dans le cadre de **l'Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes (ORPGI)** nous a laissé entrevoir l'existence de mécanismes de légitimation externes associés au système budgétaire (Dupuy et Villesèque-Dubus, 2010, n°8). Des modes d'utilisation externes du budget ont été soulignés, lesquels s'exerçaient soit dans les relations entretenues avec les organismes financiers, soit dans les relations clients-fournisseurs. Mais cette question mérite selon nous d'être approfondie au travers d'**études de cas portant sur les entreprises identifiées comme utilisant le budget à des fins externes, mais aussi mettant en place d'hypothétiques processus de découplages**. Plus précisément, nous souhaitons approfondir les points suivants :

- Quel rôle joue réellement le budget dans les relations entretenues avec les banques ? Quelles sont les situations dans lesquelles ce rôle est particulièrement prégnant ?
- Quel rôle joue-t-il dans les relations entretenues avec les clients et fournisseurs ? Est-il et en quoi constitue-t-il un support utile à la négociation ? Et quel rôle joue-t-il dans les relations de coopération et inter-organisationnelles par exemple ?
- Comment s'exerce le couplage lâche ou découplage associé au budget dans les organisations du secteur privé ? Quelles sont les raisons de sa mise en oeuvre ?

Pour répondre à de telles questions, nous envisageons, dans le cadre de l'observatoire collectif dans lequel nous nous investissons depuis 2007 (Observatoire Régional des Pratiques de Gestion Innovantes), de procéder là encore en deux étapes liées et répétées l'une et l'autre suivant un processus itératif :

- Une première étape consiste en la réalisation d'une enquête par questionnaire limitée dans un premier temps à la Région Languedoc-Roussillon dans le cadre de l'observatoire. Cet observatoire devrait permettre d'une part de porter un jugement sur les adaptations ou innovations en matière de gestion par rapport aux pratiques identifiées conventionnellement par la littérature. D'autre part, il nous permettra de mettre en lumière les changements et adaptations produits au sein de mêmes entreprises sur des intervalles de temps suffisamment longs pour identifier des pratiques que l'on puisse qualifier d'innovantes dans les entreprises en question.
- Une seconde étape s'appuierait sur la réalisation d'études de cas approfondies afin d'observer plus avant les particularités ainsi décelées et de fournir des éléments d'explication associés.
- De façon itérative, il s'agira ensuite de dupliquer le questionnaire déjà soumis à notre échantillon d'entreprises afin d'observer quelles ont été les évolutions relatives à ces pratiques. C'est en effet l'objet de départ de cet observatoire que d'identifier de façon longitudinale les évolutions propres aux systèmes de contrôle, et plus particulièrement, aux systèmes budgétaires. Il s'agirait ainsi d'**observer si les entreprises qui utilisaient à un moment donné les systèmes budgétaires essentiellement dans leurs relations externes poursuivent de telles pratiques, ou au contraire reviennent à une utilisation orientée vers plus de contrôle**. Au-delà, l'objet de nos recherches sera d'expliquer de telles évolutions et d'analyser la dynamique du couplage lâche au cours du temps.

2.2.3. 3^{ème} axe de recherche futur : Le cas des pratiques budgétaires associées à la RSE en PME

Enfin, le troisième thème que nous proposons de développer dans le cadre de notre programme de recherche est celui de la performance associée à la RSE en PME, programme de recherche qui est lié à un **projet de recherche financé par l'ANR auquel nous sommes associés**.

Nous avons en effet participé à ce projet collectif qui réunit des chercheurs de diverses universités françaises et internationales (projet mené en parallèle avec M. Spence chercheur à l'Université d'Ottawa-Quebec). Dans le cadre de ce travail collectif portant sur la performance associée aux pratiques de RSE en PME, un travail d'enquête par questionnaire est réalisé. L'intérêt de la coopération et de l'étude internationale (France et Canada) se justifie par l'existence de différences culturelles et institutionnelles entre les deux pays. Cette étude devrait ainsi pouvoir nous permettre de repérer les effets sociétaux dans les pratiques de développement durable observées.

La question de la mesure de la performance associée au développement durable en PME est un sujet qui nous paraît particulièrement porteur, et qui demeure encore exploratoire. A ce propos, les travaux de l'Académie des Sciences et Techniques comptables et financières issus du cahier n°5 « Les PME et le développement durable : comment mesurer la performance » (Marcenac et al., 2007) soulignent l'enjeu de telles recherches. De même, la GRI (Global

Reporting Initiative) ou le Pacte Mondial révèlent la nécessité d'approfondir les questions de mesure de la performance.

L'objectif est notamment de clarifier les définitions et modes d'évaluations de la performance durable en TPE/PME, sur la base d'une analyse des niveaux d'engagement de la petite organisation dans le développement durable, ainsi que des outils adaptés à la petite dimension. **Nous nous intéresserons en particulier aux pratiques associées aux budgets environnementaux** (Lafontaine et Desmazes, 2007), aux impacts en termes de contrôle du développement durable, ou encore aux niveaux de couplage entre pilotage économique et financier, et RSE (Meyssonier et Rasolofo-Distler, 2008). Nous pourrions par ailleurs compléter ce type d'analyse au travers de l'approfondissement de la mise en œuvre du mécénat et de ses impacts en termes de contrôle.

Plus largement, le but est d'expliquer pourquoi, de façon paradoxale, existe-t-il des différences d'adhésion entre PME et grandes entreprises à des démarches de développement durable.

Plus précisément, ce sont les questions suivantes que nous souhaitons approfondir dans notre programme de recherche futur :

- Comment expliquer que les PME adhèrent à un degré moindre que les grandes entreprises à des démarches de RSE ? Quels sont les outils de contrôle mobilisés par ces organisations-là et comment traduisent-ils les démarches de RSE entreprises ?
- En sens inverse, il s'agira de repérer des cas de petites entreprises mettant en place de telles pratiques, et de voir si ces pratiques sont déployées dans une perspective réelle de recherche de performance globale au sens de la RSE, de façon cérémonielle, ou suivant des mécanismes de couplage lâche. Dans cette perspective, le cas du mécénat, évoqué dans le 1^{er} axe futur de recherche, pourra alors être approfondi (Capron et Quairel, 2004).
- Et au-delà, quelle est alors la place occupée par les budgets parmi l'ensemble du portefeuille d'outils de la PME, toujours dans une perspective de RSE ?

Ces questions seront approfondies par le biais d'une enquête par questionnaire menée dans le cadre du projet international précédemment évoqué, laquelle est en cours d'administration. L'idée est ensuite de repérer des cas particuliers ou atypiques d'organisations afin d'approfondir les mécanismes en jeu dans les organisations.

Conclusion du chapitre 4 :

Les recherches présentées au travers de ce chapitre nous ont permis de souligner le dépassement du budget comme outil de diagnostic et à visée strictement instrumentale pour une utilisation davantage socio-politique dans un contexte marqué par une forte dépendance vis-à-vis des organismes financeurs.

En effet, nous avons pu précisément observer le rôle du budget dans un environnement externe cette fois, lequel s'exerce notamment au travers de ses fonctions de rationalisation des actions et de légitimation. Son rôle politique a ainsi pu être souligné, voire confirmé. Celui-ci, même si éloigné du rôle instrumental tenu par les budgets, ne peut-être cependant isolé des logiques économiques et financières qui animent les organisations.

Nous avons ainsi pu observer des phénomènes de couplage lâche au sens d'Orton et Weick (1990), puisque les budgets, très souvent destinés en premier lieu aux partenaires externes, et plus précisément financeurs, sont ensuite utilisés en interne.

Nous n'avons cependant pas pu observer directement de phénomènes de découplages associés au budget dans un contexte institutionnel, phénomènes qui feront l'objet de recherches futures.

Au-delà, ce chapitre a permis de recenser l'essentiel de nos recherches actuelles et ouvre la voie à un large programme de recherche, tel qu'il a été présenté dans la dernière partie du présent chapitre. En résumé, nous pouvons représenter ce programme de recherche au travers du tableau de synthèse suivant :

	Thème 1	Thème 2	Thème 3
Thème principal	Utilisation cérémonielle du budget et organisations artistiques et culturelles	Utilisation cérémonielle du budget et organisations	Contrôle, budget et RSE en PME
Questions de recherches posées	<ul style="list-style-type: none"> - En quoi le système budgétaire est-il utilisé de façon cérémonielle dans les organisations artistiques et culturelles ? Et quelles sont les caractéristiques de telles pratiques ? - Cette utilisation cérémonielle conduit-elle systématiquement à des processus de découplages et comment s'exercent-ils ? Et quelles en sont les principales caractéristiques ? - Peut-on ensuite généraliser cette situation à tous types d'organisations artistiques et culturelles ? 	<ul style="list-style-type: none"> - Quel rôle joue réellement le budget dans les relations entretenues avec les banques ou dans les relations entretenues avec les clients et fournisseurs ? Est-il et en quoi constitue-t-il un support utile à la négociation ? - Plus généralement, quel est son rôle dans les relations de coopération inter-organisationnelles ? - Y a-t-il découplage entre affichage externe et pratique interne du budget ? Jusqu'à quel point et sous quelles conditions ? 	<ul style="list-style-type: none"> - Comment expliquer les différences d'adhésion aux démarches de RSE entre PME et grandes entreprises ? - Les pratiques RSE sont-elles déployées dans une perspective de recherche de performance globale ou de façon cérémonielle ? Quel est le niveau de couplage entre pilotage de la performance interne et pratiques affichées en externe ? - Et au-delà, quelle est la place occupée par les budgets parmi l'ensemble du portefeuille d'outils de la PME, toujours dans une perspective RSE ?
Méthodologie de recherche	<p><u>Etudes de cas</u> réalisées auprès d'organisations culturelles travaillant sur des métiers différents (spectacle vivant, création artistique et d'événements).</p> <p><u>Enquêtes par questionnaire</u> réalisées auprès de professionnels des métiers et secteurs d'activités concernés.</p>	<p><u>Enquêtes par questionnaire</u> dupliquées auprès d'un même échantillon d'entreprises de la région Languedoc Roussillon dans une perspective longitudinale.</p> <p><u>Etudes de cas</u> réalisées auprès d'entreprises repérées par l'observatoire comme présentant des singularités.</p>	<p><u>Enquête par questionnaire</u> conduite auprès de PME en France et au Canada.</p> <p><u>Etudes de cas</u> approfondies conduites auprès d'entreprises repérées comme particulières ou atypiques.</p>
Etat d'avancement	Etudes de cas en cours	Enquête par questionnaire réalisée dans une première étape (depuis 2007-2008) Réitération de l'enquête prévue en septembre 2010.	Questionnaire en cours d'administration

Tableau 11 : Synthèse de notre programme de recherche futur

Conclusion générale

Ce mémoire d'habilitation à diriger des recherches avait pour objectif de souligner et de caractériser, au travers de nos travaux, l'adaptabilité des systèmes budgétaires, leur capacité à traduire l'identité de l'organisation, et par là de fournir des éléments d'explication à leur étonnante pérennité. En particulier, l'observation puis l'interprétation de ces rôles nous a conduite à identifier l'existence d'une dualité quant aux fonctions de l'outil, dualité qui s'exprime au travers de différentes rationalités traduites par l'outil. Le budget, s'il semble s'imposer dans la plupart des organisations comme l'un des instruments principaux de contrôle (chapitres 1 et 2), joue par ailleurs un rôle important en matière sociale et politique (chapitres 3 et 4). Sa mission organisationnelle serait double, d'une part destinée au contrôle des réalisations et des performances, et s'exprimant par la recherche d'une cohérence et d'une rationalité instrumentale, d'autre part orientée vers la recherche d'une cohérence sociale et politique, que l'on pourrait qualifier de socio-politique. Celle-ci traduit le rôle joué par les systèmes budgétaires dans les processus de cohésion organisationnelle et d'intégration d'une part, dans les processus politiques et à visée externe d'autre part.

Ce double aspect n'a cependant pas été observé comme le résultat de phénomènes de découplages stricts, fondés sur des décalages ou des contradictions entre l'utilisation pour le pilotage interne et celle pour les utilisateurs externes, mais comme un jeu de complémentarité entre modes d'utilisation et rationalités internes et externes.

De façon générale, ce mémoire nous a permis de montrer que loin d'être dépassé, le budget était non seulement très présent au travers des études que nous avons pu réaliser, mais qu'il était aussi largement légitime dans les organisations, ne serait-ce que parce qu'il est le reflet de leur identité, mais aussi parce qu'il leur apporte la légitimité nécessaire à leur fonctionnement, leur pérennité et leur survie.

Au final, nous pensons que notre travail de recherche propre aux budgets se situe à trois niveaux d'analyse :

- **à un niveau individuel**, il s'agit d'étudier le rôle instrumental joué par les systèmes budgétaires, de comprendre la façon dont les membres des organisations, même dans des situations de complexité (cas des organisations « transversales ») et d'incertitude (cas des organisations artistiques et culturelles), parviennent à les utiliser voire les « maîtriser » pour ensuite maîtriser les résultats et responsabilités.
- **à un niveau organisationnel**, nous nous sommes intéressés à l'approche sociale et intégrative des systèmes budgétaires, et à leur pouvoir de cohésion dans l'organisation, tout ceci dans une perspective interactionniste.
- enfin, **à un niveau institutionnel**, nos travaux ont souligné le rôle légitimateur et en matière de négociation de l'outil. De façon générale, nos études ont caractérisé l'utilisation et l'utilité de ce dernier dans les relations entretenues avec l'environnement externe notamment.

En outre, ce travail de synthèse a été l'occasion de nous interroger sur les apports théoriques, méthodologiques et pratiques de nos travaux.

Sur le plan théorique, les études menées depuis nos travaux de thèse ont emprunté à de nombreux courants, évoluant des approches de la contingence vers des approches plus institutionnelles, propices à l'étude du rôle et de la place du budget dans son environnement. Nos travaux ont tout d'abord souligné les fonctions instrumentales du budget dans des cas particuliers d'organisations confrontées à des situations de complexité et d'incertitude. Ils ont mis en exergue les possibilités de prévision et de contrôle dans de telles organisations ainsi que les limites auxquelles ces systèmes sont confrontés.

Par ailleurs, nos recherches ont aussi souligné d'une part le rôle toujours intégrateur des budgets d'un point de vue interne, et d'autre part, son rôle joué dans les processus politiques dans une perspective externe notamment. En cela, notre apport théorique réside essentiellement dans la caractérisation de l'existence d'une variété de rationalités associées au système budgétaire, dans la perspective des travaux de Burchell et al. (1980), et plus particulièrement au sein d'organisations que nous avons pu qualifier de complexes et singulières. Au delà, nos travaux ont suggéré l'existence de mécanismes de couplage lâche dans les organisations artistiques et culturelles étudiées, rejoignant les travaux de Covalski et Dirsmith (1983) d'Orton et Weick (1990), ou de Cruz, Major et Scapens (2009).

Sur le plan méthodologique, nous avons eu recours à des méthodes d'investigation variées, allant de la recherche quantitative à la recherche qualitative. Nous avons ainsi montré, au travers de notre parcours de recherche, notre capacité à mobiliser des outils et méthodes adaptés à notre objet de recherche. Cette variété des méthodes nous est en effet apparue nécessaire à l'observation du rôle général des budgets, et surtout, elle était adaptée aux questions de recherches posées.

Ainsi, pour chacune des questions explorées, nous avons pu recourir à une méthode nous permettant d'y répondre de la façon qui nous paraissait la plus pertinente. Pour cela, nous sommes restés fidèles aux objectifs d'encadrement de la question de recherche et de la problématique que nous nous étions fixés depuis notre thèse, à savoir « *définir les moyens nécessaires pour répondre à la problématique: méthodes d'analyse, types, sources et recueil des données, composition et taille de l'échantillon* » (Royer et Zarlowski, 1999, p.147). Nous avons, par exemple, pu recourir dans certains cas à des enquêtes par questionnaire lorsqu'il s'agissait de procéder à une observation « large », auprès d'un échantillon suffisamment important d'entreprises (par exemple : observation de la transversalité des systèmes budgétaires). Dans d'autres situations, nous avons pu explorer les jeux d'acteurs et interactions associées au système budgétaire grâce à l'analyse de réseau social (Lazega, 1998) et à l'étude de cas (Yin, 1994). Ensuite, et afin d'explorer en profondeur certains phénomènes tels que l'utilisation à des fins légitimatrices des budgets, nous avons eu recours aux analyses de discours jugées pertinentes pour mener à bien ce type d'analyse (Bardin, 1998).

Par ailleurs, nos recherches, pour l'essentiel, se sont fondées sur un positionnement épistémologique que nous qualifierions d'interprétatif au sens de Glaser et Strauss (1967) et Strauss et Corbin (1994). En effet, la recherche, enracinée dans les faits, s'est appuyée sur de nombreux allers-retours entre terrain et théorie, lesquels ont permis une orientation de nos travaux à un moment donné vers des mécanismes plus sociaux ou politiques du budget, et en tout cas moins instrumentaux. Ce paradigme permet au chercheur d'interpréter les faits et observations, postulant que « *la théorie enracinée est une méthode générale permettant de développer une théorie qui est enracinée dans les données systématiquement collectées et analysées* » (Strauss et Corbin, 1994, p.273).

Au-delà, notre principal apport méthodologique réside selon nous dans la caractérisation d'une imbrication de méthodes qualitatives et quantitatives, nécessaires à l'étude des rationalités traduites par le budget.

Enfin, **sur le plan pratique**, l'ensemble des recherches conduites a montré que le budget était finalement présent dans tous types d'organisations, marchandes ou non marchandes, industrielles ou de services, porteurs d'un ensemble de rationalités différentes, lesquelles s'équilibrent en fonction des besoins de l'organisation. Nos travaux ont ainsi souligné, pour le dirigeant, que le processus budgétaire permettait d'incarner diverses rationalités. Ainsi, le budget permet de traduire des rationalités instrumentales porteuses d'une cohérence économique, cohérence qui s'avère cependant limitée en situation d'incertitude ou de complexité. Il exprime par ailleurs des rationalités sociales et politiques, présentes tout particulièrement lorsque priment l'incertitude et la complexité.

L'ensemble des rationalités et fonctions exprimées par le budget que nous avons pu observer au cours de notre parcours de recherche pourrait alors être résumé ainsi :

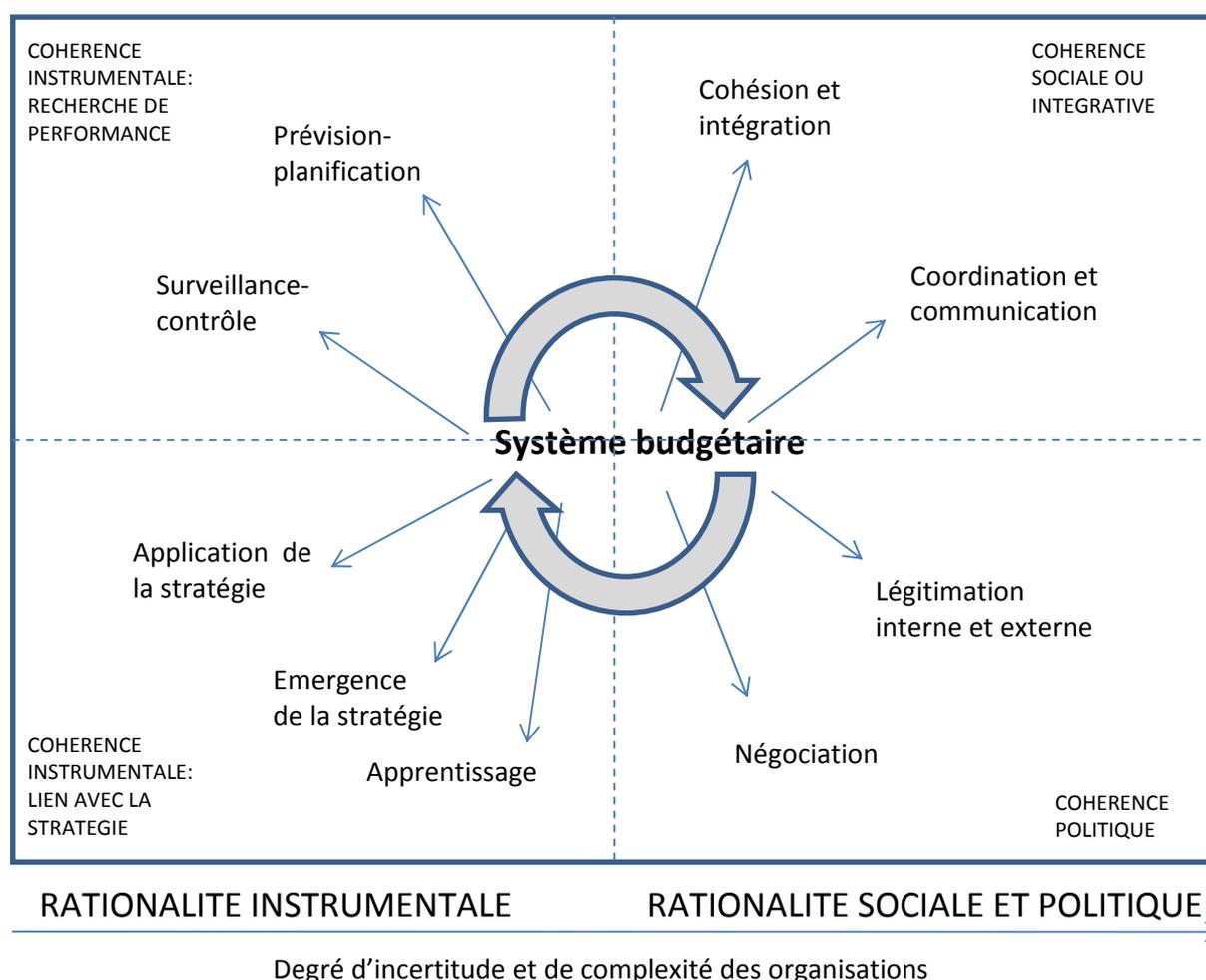


Figure 8 : Les diverses rationalités et fonctions rattachées au budget

Au final, pour conclure sur ce travail de synthèse, nous pouvons souligner qu'il a été l'occasion non seulement de mettre en cohérence l'ensemble des recherches menées, mais aussi d'ouvrir de nouvelles perspectives de recherche. Celles-ci, comme soulignées dans le dernier chapitre de cette synthèse, s'inscrivent dans une approche néo-institutionnaliste des organisations.

BIBLIOGRAPHIE

- Abdallah C. (2007). Production et appropriation du discours stratégique dans une organisation artistique. *Revue Française de Gestion* 33 (174), mai : 61-76.
- Abernethy M.A., Brownell P. (1997). Management control systems in research and development organizations : the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society* 22 (3-4): 233-248.
- Abernethy M.A., Brownell P. (1999). The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 24: 189-204.
- Abernethy M.A., Lillis A.M. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society* 20 (4): 241-258.
- Abernethy M.A., Stoelwinder J.U. (1995). The Role of Professional Control in the Management of Complex Organizations. *Accounting Organizations and Society* 20 (1): 1-17.
- Afnor (2002). *Les fondamentaux du management intégré*, Afnor.
- Agid P., Tarondeau J.C. (2003). Manager les activités culturelles. *Revue Française de Gestion* (29) n°142, janvier : 103-112.
- Abrahamson E. (1996). Management fashion. *Academy of Management Review* 16: 586-612.
- Alcouffe S., Berland N., Levant Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 9 :7-26.
- Alcouffe S., Malleret V. (2002). Les fondements conceptuels de l'ABC à la française. *Communication 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*.
- Allouche J., Huault I. (1998). Contrôle, coordination et régulation: les nouvelles formes organisationnelles. *Finance-Contrôle-Stratégie* 1 (2) : p. 5-31.
- Amans P. (2003). *Les indicateurs de contrôle entre simplification et complexification : le cas de la fréquentation muséale*. Thèse de doctorat ès sciences de gestion, Université Montpellier II, 2003.
- Angot J., E. Josserand, (1999). Analyse des réseaux sociaux, in *Méthodes de recherche en management*, coordonné. par R.A. Thietard, Dunod, gestion sup : 397-421.
- Anthony R.N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, Harvard University Press.
- Anthony R.N (1993). *La fonction contrôle de gestion*, Publi Union (traduction).
- Aoki M. (1991). *Economie japonaise: information, motivations et marchandage*, Economica.
- Aranya N. (1990). Budget Instrumentality, Participation and Organizational Effectiveness. *Journal of Management Accounting Research*, 2, Fall: 67-77.
- Ardoin J.L., Michel D., Schmidt J. (1986). *Le contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Publi Union.
- Argyris C. (1953). Human Problems with Budgets, *Harvard Business Review*, 1: 97-110.
- Argyris C., Schön D. (1974). *Theory in Practice: Increasing Professional Effectiveness*, Jossey-Bass.
- Argyris C. (1995). *Savoir pour agir*, InterEditions.

- Assassi I. (2003). Spécificités du produit culturel. L'exemple du spectacle vivant. *Revue Française de Gestion*, 29 (142), janvier : 129-146.
- Atkinson A.A., Shaffir W. (1998). Standards for Field Research in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 10: 41-68.
- Banham R. (2000). Better Budgets. *Journal of Accountancy*, february: 7-11.
- Bardin L. (1998). *L'analyse de contenu*, 9^e édition, puf, le psychologue.
- Barret E., Fraser L. (1978). Les contradictions du contrôle budgétaire. *Harvard l'Expansion*, n°9, Été : 110-119.
- Barnard C.I. (1938). *The Functions of the Executive*, Cambridge, Mass.
- Benghozi P.J. (1990). Les feux de la rampe, gestion et régulation des activités culturelles. *Cahiers de recherche du CRG*, École Polytechnique, Paris, : 7-20.
- Benghozi P.J., Paris T. (2003). De l'intermédiation à la prescription : le cas de la télévision. *Revue Française de Gestion*, 1, n° 142, janvier-Février : 205-227.
- Berland (1999). *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, Thèse en sciences de gestion, Université ParisIX-Dauphine.
- Berland N. (2002a). *Le contrôle budgétaire*, Repères, La Découverte.
- Berland N. (2002b). Comment peut-on gérer sans budget ? *Communication 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*.
- Berland N. (2004). La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. *Finance Contrôle Stratégie*, 7(4), décembre : 37-58.
- Berland N., Chiapello E. (2009). Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment: Budgetary control rhetoric and social reform in France in the 1930s and 1950s. *Accounting, Organizations and Society* 34(1): 28-57.
- Berland N. (2009). Institutionalisation and deinstitutionalisation of budget. Symmetrical analysis of rhetoric associated to the introduction of budget and "beyond budgeting". *American Accounting Association*, New-York.
- Berliner C., Brimson J. (1988). *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Boston, Harvard Business School Press.
- Bertrand T., Mevellec P. (2008). ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels. *Comptabilité Contrôle Audit*, 14 (1), juin : 7-32.
- Bessire D. (1995). Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion*, novembre- décembre : 38-45.
- Besson P., Bouquin H. (1991). Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, janvier- février : 60-71.
- Bollecker M. (2001). *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels*, Thèse de doctorat, université Nancy 2.
- Bollecker M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations. *Comptabilité Contrôle Audit*, 8 (2) : 109-126.
- Bollecker M (2009). L'importation de cadres théoriques dans la recherche en contrôle. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15 (2) : 61-86.
- Boltanski L., Chiapello E. (1999). *Le nouvel esprit du capitalisme*, Gallimard.
- Bonnafous-Boucher, Chatelain-Ponroy, Evrard et Mazallon (2003). Quel avenir pour les théâtres lyriques ? *Revue Française de gestion*, 1, n° 142 : 169-188.

- Borgatti, Everett, Freeman (1999). *UCINET V*, © Analytic Technologies.
- Bouquin H. (1994). *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je, Puf.
- Bouquin H. (1997). *La comptabilité de gestion*, Que sais-je, Puf.
- Bouquin H. (1998). *Le contrôle de gestion*, PUF, 5^e édition.
- Bouquin H. (2000). *Comptabilité de gestion*, Economica.
- Bouquin H. (2001). *Le contrôle de gestion*, PUF, 5^e édition.
- Bourgeon-Renault D., Filser M., et Pulh M., (2003). Le marketing du spectacle vivant. *Revue Française de gestion*, 1 n°142 : 113-127.
- Bourguignon A. ; Jenkins, (2004). Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. *Finance, Contrôle, Stratégie*, Sept 2004, 7 (3) : 31-61.
- Boyer L., (2002). Le devenir des métiers. *Revue Française de Gestion*, Vol.28 n°140, septembre – octobre : 151-168.
- Brimson J.A, Antos J. (1999). *Driving value using Activity-based-budgeting*, John Wiley & sons, Inc.
- Brownell P., Merchant K.A. (1990). The budgetary and Performance Influences of Product Standardization and Manufacturing Process Automation. *Journal of Accounting Research*, 28 (2), Autumn: 388-397.
- Bruns W.J., Waterhouse J.H. (1975). Budgetary Control and Organization Structure. *Journal of Accounting Research*, Autumn: 177-203.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hugues J., Nahapiet (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (1): 5-27.
- Burlaud A., Simon C. (1997). *Le contrôle de gestion*, Repères, La découverte.
- Burlaud A. et Simon C. (2000). *Comptabilité de Gestion : coûts, contrôle*, Vuibert, Collection Gestion.
- Burlaud, A., Chatelain-Ponroy, S., Mignon, S., Teller, R., Walliser, E. (2004). *Contrôle de gestion*, Paris: Vuibert.
- Burns T., Stalker G.M. (1961). *The Management of Innovation*, London, Tavistock.
- Busco, Riccaboni, Scapens (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17: 11-41.
- Callon M. (1986). Éléments pour une sociologie de la traduction. *L'année sociologique*, n°36.
- Chabin Y., Naro G., Travaille D. (2003). Les tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étapes d'une recherche intervention. *Actes du 24^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain-La-Neuve.
- Chapman C.S. (1995). *Accountants in organizational networks : mapping patterns of interfunctional communication*. Thesis, Departement of Accounting and Finance, London School of Economics and Political Science, University of London, September.
- Chapman C.S. (1998). Accountants in organisational networks. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (8): 737-766.
- Charnes, A., Cooper, W.W., Rhodes, E. (1978). Measuring the Efficiency of Decision Making Units. *European Journal of Operational Research*, 2: 429-444.
- Chatelain S. (1998). Du budget administratif au budget outil de gestion - Le cas des musées français. *Finance - Contrôle – Stratégie*, 1(3) : 5-33.
- Chatelain-Ponroy S. (2001). Difficultés d'analyse des coûts des organisations culturelles. *XXII^e Congrès de l'AFC*, Metz, 17-19 mai.

- Chatelain-Ponroy S. (2003). Prolegomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9 (1), mai : 79-93.
- Chatelain-Ponroy S. (2008). *Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives- une proposition de modélisation*. Mémoire d'HDR, CNAM.
- Chauvey J.N., (2010) Hypocrisie, déraison : les nouveaux leviers de contrôle ? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16 (1), avril : 33-52.
- Chiapello E. (1994). *Les modes de contrôle des organisations artistiques*. Thèse en sciences de gestion, Université Paris IX-Dauphine.
- Chiapello E. (1997). Les organisations et le travail artistiques sont-ils contrôlables ? *Réseaux*, 86, novembre-décembre : 77-113.
- Chiapello E. (1998). *Artistes versus Managers - Le management culturel face à la critique artistique*, Editions Métailié.
- Chiapello E. (1999). Art, innovation et management - Quand le travail artistique interroge le contrôle. In *Questions de contrôle* (Eds, Collins, L.), PUF, Gestion : 194-218.
- Chiapello E. (2004). Contrôle de gestion.. In *Le management des entreprises artistiques et culturelles* (Eds, Evrard, Y.), Economica Gestion, 2^e édition : 253-312.
- Cohendet P., Jacot J.H., Lorino P. (1996). *Cohérence, Pertinence et Evaluation*, Economica.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1988). Measure Costs Right. Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*, September-October: 40-50.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1989), Mesurez vos coûts pour prendre les bonnes décisions. *Harvard L'Expansion* (été 1989) : 34-50.
- Cooper, R., Slagmulder, R. (2000). Activity- based budgeting. *Strategic Finance* part 1. September 85.
- Corcuff P. (1995). *Les nouvelles sociologies*, Sociologie 128, Nathan université, Paris.
- Courpasson D. (2000). *L'action contrainte, Organisations libérales et domination*, sciences sociales & sociétés, puf.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W. (1983). Budgeting as a Means for Control and Loose Coupling. *Accounting Organizations and Society*, 8(4): 323-340.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. (1986). The budgetary process of power and politics. *Accounting, Organizations and Society*, 11 (3): 193-214.
- Covaleski M. A., Dirsmith, M. W. (1988a). The use of budgetary symbols in the political arena: A historically informed field study. *Accounting, Organizations and Society*, 13 (1): 1-24.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W. (1988b). An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category. *Administrative Science Quarterly*, 33: 562-587.
- Crozier M. (1971). *Le phénomène bureaucratique*, Editions du seuil.
- Crozier M, Friedberg E. (1977). *L'Acteur et le système*, Editions du seuil.
- Cruz I., Major M., Scapens R.W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 22(1): 91-117.
- Cyert R.M., March J.G. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Daft L., Macintosh, N.B. (1984). The Nature and Use of Formal Control for Management Control and Strategy Implementation. *Journal of Management*: 43-66.
- Dambrin C., Löning H. (2008). Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage: une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienne. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, mai : 113-140.

- Dambrin C., Lambert C., Sponem S., (2007). Control and Change, Analysing the Process of Institutionalization. *Management Accounting Research*, 18, 2: 172-208.
- Decock-Good C., (2001a). Les déterminants de l'implication mécanique des entreprises : un test de la théorie des parties prenantes. *22ème congrès de l'AFC, Metz*.
- Decock-Good C., (2001b). L'implication mécanique des entreprises : mesure et test de la théorie de la légitimité. *Finance Contrôle Stratégie*, décembre 4 (4) : 29-57.
- Degenne A., Forse M. (1994). *Les réseaux sociaux*, Armand Colin.
- Desreumaux A. (1996). Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise. *Revue Française de Gestion*, janvier- février : 86-107.
- Detchessahar. M. (2003). L'avènement de l'entreprise communicationnelle. *Revue française de gestion*, janvier-février :
- Deville, A., Leleu, H., (2008). *Mesures de performance opérationnelle et prise de décision au sein des réseaux de distribution bancaire : l'outil au service du manager*. Congrès du réseau des IAE, Septembre 2008, Lille.
- DFCG (1994). « *Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le budget? »* , DFCG-KPMG, IFOP.
- DiMaggio, P.J., Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, 48: 147-160.
- Dohou A., Berland N. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. *28ème congrès de l'AFC, Poitiers*, mai.
- Dupuy Y. (1999a). (Coordonné par) *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Fnege, Vuibert.
- Dupuy Y. (1999b). Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances. *Comptabilité Contrôle Audit*, mai : 35-44.
- Durand X., Helluy, A. (2003). Repères pour un contrôle de gestion orienté développement durable. *Atelier « Développement durable »*, Association Internationale de Management Stratégique (AIMS), Angers.
- ECOSIP (1996). *Cohérence, Pertinence et Evaluation*, Economica.
- Evrard S. (1998). Comptabilité d'activité. *article Encyclopédie de gestion* 1 (23) : 476-487.
- Evrard Y., Chiapello E. (2004). Introduction. In *Le management des entreprises artistiques et culturelles* (Eds, Evrard, Y.), Economica Gestion, 2^e édition : 5-12.
- Fanning J. (1999). Budgeting in the 21st century. *Management Accounting ; London*; November.
- Fernandez-Revuelta Perez, Robson, (1999). Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company. *Management Accounting Research*, 10 (4): 383-407.
- Fiol M. (1999). Le contrôle de gestion est-il toujours un mode de convergence des buts ? in *Questions de Contrôle*, coordonné par L. Collins, Puf : 97-122.
- Fiol M., Sole G. (1999). La double nature du contrôle de gestion. in *Questions de Contrôle*, coordonné par L. Collins, Puf : 31-54.
- Froehlicher T. (1998). Les liens sociaux entre dirigeants et le déclenchement de la coopération interentreprises. *Finance Contrôle Stratégie*, 1 (1), mars : 99-124.
- Frow N., Marginson D., Ogden S. (2005). Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16 (205): 269-292.

- Gehrke I., Zarlowski, P. (2003). La diffusion de la valeur actionnariale en France: une lecture néo-institutionnelle. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, mai : 189-205.
- Gervais M. (1997). *Contrôle de gestion*, 6^e édition, Economica.
- Gervais M. (1997). Système budgétaire et animation des hommes. in *Encyclopédie de gestion* (Eds, Joffre, P., Simon, Y.), Economica, Paris: 3174-3199.
- Gignon-Marconnet I. (2003). Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9 (1), mai : 53-78.
- Gervais M. (2000). *Contrôle de gestion*, 7^e édition, Economica.
- Gervais M. (2003). *Stratégie de l'entreprise*, Economica.
- Gervais M., Thenet G. (1998). *Planification, gestion budgétaire et turbulence*. Finance Contrôle Stratégie, 1 (3), septembre : 57-84
- Gervais M (2004). Responsabilité et contrôle de gestion. in *Igalens J. et collectif*.
- Gervais M. (2009). *Contrôle de gestion*, 9^e édition, Economica.
- Giddens A., (1987). *La constitution de la société*, Paris, Puf.
- Glaser B.G., Strauss A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Ed. Aldine de Gruyter, New York.
- Goureaux, P., Meyssonier, F., (2009). *La gestion des coûts, de la qualité et des délais dans la restauration*. Journée d'études sur la gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais, Nantes, IEMM - LEMNA, Université de Nantes.
- Grawitz M. (2001). *Méthodes des sciences sociales*, 11^e édition, Dalloz.
- Greenwood T.G., Reeve J.M. (1994). Process Cost Management. *Journal of Cost Management*, winter: 4-19.
- Guibert N., Dupuy Y. (1997). La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client – fournisseur. *Comptabilité Contrôle Audit*, 3 (1), mars : 39-52.
- Hammer M., Champy (1993). *Le reengineering*, Paris, Dunod.
- Hirst M.K., (1981). Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance : A Situational Approach. *The Accounting Review*, LVI. (4), October: 771-784.
- Hirst M.K. (1983). *Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior : Some Extensions*. *Journal of Accounting Research*, 21 (2), Autumn.: 596-602.
- Hofstede G.H. (1977). *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*, Editions hommes et techniques.
- Hope J., Fraser R. (1997). Beyond Budgeting...breaking the barrier to the "third wave". *Management Accounting*, December, 75 (11): 20-23.
- Hope J., Fraser R (1999). Beyond Budgeting...building a new management model for the information age. *Management Accounting*, January: 16-21.
- Hope J., Fraser R (2001). Figures of Hate. *Financial Management, CIMA*, February: 22-26.
- Hopwood A.G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*: 156- 182.
- Hopwood A.G. (1980). The organizational and Behavioral Aspects of Budgeting and Control., in J. Arnold, B. Carsberg, and R Scapens, eds. *Topics in Management Accounting*, Philip Allen: 221- 240.
- Hopwood A.G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (3): 207-234.

- Hopwood A. G., Miller P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge Studies in Management.
- Hubrecht, A., Dietsch, M., Guerra, F., (2005). Mesure de la Performance des agences bancaires par une approche DEA. *Finance, Contrôle Stratégie* 8(2) : p.133-173.
- Jordan H.(1998). « *Planification et contrôle de gestion en France en 1998* », Groupe HEC.
- Kalika M. (2007). Du choix des medias au management d'un portefeuille de médias : la théorie du millefeuille. in Dubois P.L., Dupuy Y., (éds) *Connaissance et Management*, Editions Economica : 262-271.
- Kaplan R.S., Johnson H.T. (1987). *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1992). The balanced scorecard- Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, January- February: 71-79.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1996). *The balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, 1996.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2004). *Strategy Maps : Converting Intangible Assets into Tangible Income* Harvard Business School Press.
- Koenig G. (1993). Production de la Connaissance et Constitution des Pratiques Organisationnelles. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n°9, Automne : 4-17.
- Komarev I., (2007). *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Bordeaux-Montesquieu.
- Desmazes J., Lafontaine J.P., (2007). L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises. *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers.
- Lambert C. (2006). The business partner as a panacea ? A field study on the role of management controllers, *5th conference on new directions in management accounting : innovations in practice and research*, Brussels, December.
- Lambert C., Sponem S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, *Comptabilité Contrôle Audit*, 15, (2) : 113-144.
- Latour B. (1989) *La science en action*, Paris, La découverte.
- La Villarmois, O. (2001). Le concept de performance et sa mesure : un état de l'art. *Cahiers de recherche de l'IAE de Lille* 5/2001.
- La Villarmois, O. (1999). La méthode DEA outil d'évaluation de la performance des agences bancaires. *Décisions Marketing* 16 : 39-51.
- Lazega E. (1998). *Réseaux sociaux et structures relationnelles*, Puf, Que sais-je ?
- Lebas M. (1991). Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités. *Revue Française de Comptabilité*, 226, septembre, p. 47-63.
- Le Theule M.A. (2008). *Comptabilité et contrôle de gestion dans les organisations créatives : une gestion des possibles ?* Thèse en sciences de gestion, CNAM.
- Leibenstein, H. (1966). Allocative Efficiency vs X-Efficiency. *American Economic Review* 56: 392-415.
- Lorino P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Dunod.
- Lorino.P. (1995). Le déploiement de la valeur par les processus. *Revue Française de Gestion*, juin-juillet- août : 55-71.
- Lorino.P. (1996). Le pilotage de l'entreprise : de la mesure à l'interprétation. in *Cohérence, Pertinence et évaluation*, ECOSIP, coordonné par P.Cohendet, J.H. Jacot, P.Lorino, Economica : 15-30.

- Lorino P., Tarondeau J.C. (1998). De la stratégie aux processus stratégiques. *Revue Française de Gestion*, janvier- février 1998 : 5-17.
- Lorino P. (2001). *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisation.
- Lukka K. (2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research* 18(1): 76-101.
- Macintosh N.B (1985). *The social Software of Accounting and Information Systems*, New York, Wiley.
- Macintosh N.B., Daft R.L. (1987). Management control systems and departemental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1): 49-61.
- Macintosh N.B (1994). *Management Accounting and Control Systems, an organizational behavior approach*, Wiley.
- Malleret V. (1998). L'évaluation des performances des services fonctionnels : une étude empirique. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 1 (1), mars : 145-168.
- Malo J.L. (1995). Les tableaux de bord comme signes d'une gestion et d'une comptabilité à la française. *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon* : 357-376.
- Marcenac P. (2007). Les PME et le développement durable, comment mesurer la performance en matière de développement durable. *Les cahiers de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières*, janvier, n°5.
- Martinet A.C. (1990). *Epistémologie et sciences de gestion*, Paris, Economica.
- Mendoza C., Zrihen R. (1999) .Le tableau de bord : en V.O. ou en version américaine ? *Revue Française de Comptabilité*, 309, mars : 60-66.
- Mendoza C., Delmond M.-H., Giraud F. & Löning H. (2002). *Tableaux de Bord et balanced scorecards*, Groupe Revue Fiduciaire, Paris.
- Merchant, K. (1998). *Modern Management Control Systems*. Prentice Hall.
- Merchant K.A. (1981). The design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*, LVI, (4) October: 813-829.
- Merchant K.A. (1982). The Control Function of Management. *Sloan Management Review*, Summer: 43-55.
- Merchant K.A. (1984). Influences on Departmental Budgeting : An Empirical Examination of a Contingency Model. *Accounting, Organizations and Society*,9 (3/4): 291- 307.
- Merchant K.A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10 (2): 201-210.
- Merchant K.A., Manzoni J.F., (1989). The Achievability of Budget Targets in Profit Centers : A Field Study. *The Accounting Review*, 64 (3), July: 539-558.
- Mevellec P. (1995). La comptabilité à base d'activités. Une double question de sens. *Comptabilité Contrôle Audit*, 1 (1), mars : 62-80.
- Mevellec P. (1996). Modèle d'entreprise et système de calcul de coûts. in *Cohérence, Pertinence et évaluation, ECOSIP*, coordonné par P.COHENDET, J.H. JACOT, P.LORINO, Economica : 181-206.
- Meyer J.W., Rowan B. (1977). Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83: 340-363.
- Meyer J.W., Rowan B. (1978). *The structure of Educational Organizations*, in M.W. et al. (eds), *Environments and Organizations* (Jossey-Bass, 1978).
- Meyssonnier, F., (2008). L'instrumentation de la gestion du triplet Coût-Qualité-Délai dans les services (de l'analyse des pratiques professionnelles à un modèle explicatif d'ensemble). *Congrès du réseau des IAE Septembre 2008 Lille*.

- Meyssonnier, F., Rasolofo-Distler F., (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat. *Comptabilité Contrôle Audit*, 14 (2), décembre : 107-124.
- Miles R.E., Snow C.C. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*, New York, McGraw Hill.
- Miller P., O'leary T. (1987). Accounting and the Construction of the Governable Person. *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, n°3: 235-265.
- Mintzberg H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Les Editions d'Organisation.
- Moisdon J.C. (1997). (sous la direction de) *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan.
- Morana J., Paché G (2000). Supply chain management et tableau de bord prospectif : à la recherche de synergies. *Logistique & Management*, 8(1) : 77-88.
- Morin E. (1981). Peut-on concevoir une science de l'autonomie ? Cahiers internationaux de sociologie. Numéro spécial, les sociologies, pp.257-267.
- Mousli M. (2007). *L'efficacité du système budgétaire comme conséquence du style de management stratégique des directions générales : cas de sociétés cotées françaises*. Thèse en sciences de gestion, Lyon 3.
- Mourey D (2009). *Le contrôle circulaire*, Thèse sciences de gestion, Paris 1, à paraître aux Editions Vuibert, collection FNEGE.
- Naro G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité Contrôle Audit*, 4 (2), septembre : 45- 69.
- Nobre, T., (2001a). Le contrôleur de gestion de la PME », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 7 (1), mars : 129-146.
- Nobre, T., (2001b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance, Contrôle, Stratégie* 4 : 119-148.
- Nor-Aziah, A.K., Scapens R.W. (2007). Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research* 18(2): 209-47.
- Ohno T. (1989). *L'esprit Toyota*, Paris, Masson.
- Orton J.D., Weick K.E. (1990). Loosely Coupled Systems: A Reconceptualization. *Academy of Management Review*, 15 (2): 203-223.
- Ouchi W. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25 (9): 833-848.
- Pache G. (1994). *La logistique : enjeux stratégiques*, Vuibert Entreprise, Paris.
- Parlebas P. (1992). *Sociométrie réseaux et communication*, Puf, le Psychologue.
- Pfeffer J. (1978). *The Micropolitics of Organizations*, in M.W. et al. (eds), *Environments and Organizations* (Jossey-Bass, 1978).
- Pfeffer J., Salancik G.R., (1974). Organizational Decision making as a Political Process. *Administrative Science Quarterly*, june: 135-151.
- Pfeffer J., Salancik G.R. (1978). *The External Control of Organizations*, New York, Harper & Row.
- Poincelot E., Wegmann G. (2005). Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique. *Comptabilité Contrôle Audit*, 11(2) : 109-125.
- Pohlen T.L., LaLonde B.J. (1994). Implementing activity-based costing (ABC) in logistics”, *Journal of Business Logistics*, Oak Brook, 15 (2), 12 pages.

- Pohlen T.L., LaLonde B.J. (2000). L'analyse ABC, un outil stratégique de reconception des processus logistiques. *Logistique & Management*, 8 (1) : 39-50.
- Ponsard J.P., Saulpic O., (2000). Une reformulation de l'approche dite du « balanced scorecard » *Comptabilité Contrôle Audit*, 6 (1), mars : 7-25.
- Rickards R.C., (2003). Setting benchmarks and evaluating balanced scorecards with data envelopment analysis. *Benchmarking: an international journal*, 10 (3), pp.226-245.
- Roberts J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16, (4): 355-368.
- Rojot J (2005). *Théorie des Organisations*, Paris, ESKA, 2e édition.
- Royer I., Zarlowski P. (1999). Le design de la recherche. in *Méthodes de recherche en management*, coordonné. par R.A. Thietard, Dunod, gestion sup : 13-33.
- Schmidt J.A. (1992). Is it Time to Replace Traditional Budgeting? *Journal of Accountancy*, octobre: 103-107.
- Simons R. (1987). Accounting, control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (4): 357-374.
- Simons R. (1990). The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1-2): 127-143.
- Simons R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15: 169-189.
- Simons R. (1995). *Levers of Control*, Boston : Harvard Business School Press.
- Simons R. (1999). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Boston, Harvard Business School Press.
- Siti-Nabiha A.K., Scapens R.W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18(1): 44-73.
- Sponem S. (2004). *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants*. Thèse en sciences de gestion, Université Paris IX- Dauphine.
- Sponem S, Lambert C. (2010). Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget : perception des DAF et contrôleurs de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, 16 (1), avril : 159-194.
- Strauss A., Corbin J. (1994). Grounded Theory Methodology. in Norman K., Denzin and Yvonna S.Lincoln (Eds.) *Hanbook of Qualitative Research*.
- Tarondeau J.C. (1998). La gestion par les processus. *Cahiers français*, juillet- Septembre : 39-46.
- Tarondeau J.C., Wright R.W. (1995). La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus. *Revue Française de Gestion*, juin -juillet –août : 112-120.
- Teller R. (1999). *Le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance*. Editions Management et Société.
- Thomas C. (2003). Organisation matricielle et coordination transversale: le budget demeure l'outil privilégié. *Comptabilité Contrôle Audit*, 9, numéro spécial, mai : 169-187.
- Thompson J.D. (1967). *Organizations in Action*. New York, McGraw-Hill.
- Tonneau D. (1997). Un changement d'organisation de la production à la merci de l'implantation d'un simple outil de gestion. in *Du mode d'existence des outils de gestion*, coord. par J.C. Moisdon, Paris, Seli Arslan.
- Van Der Stede W. (1999). The relationship between two consequences of budgetary controls : budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25: 609 – 622.

- Wegmann G. (2000). Les tableaux de bord stratégiques: une instrumentation du contrôle de gestion stratégique. *Communication 22^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*.
- Weick K.E., (1979). *The social psychology of organizing*, Readings (Mass.), Addison Westley.
- Weick K. (1995). *Sensemaking in Organizations*, Sage Publications, Thousand Oaks California.
- Yin R.K (1994). *Case study research*. Sage publications.
- Zarifian P. (1996a). *Travail et communication*, puf.
- Zarifian P. (1996b). L'émergence de l'organisation par processus : à la recherche d'une difficile cohérence. in *Cohérence, Pertinence et évaluation, ECOSIP*, coordonné par P. Cohendet, J.H. Jacot, P. Lorino, Economica : 66-86.
- Zimmermann K. (2005). Using the Balanced Scorecard for Interorganizational Performance Management of Supply Chains – A case Study. in: Seuring S. & Goldbach M. (Eds.), *Cost Management in Supply Chains*, Physica, Heidelberg: 399-415.

TABLE DES MATIERES

CURRICULUM VITAE	3
1- Diplômes et qualifications	4
2- Travaux de recherche	5
3- Activités et responsabilités administratives	8
4- Activités d'enseignement	9
DOCUMENT DE SYNTHÈSE	11
Introduction générale	12
1ère partie : La cohérence instrumentale des systèmes budgétaires	24
Chapitre 1 : Systèmes budgétaires, contrôlabilité et nouveaux contextes organisationnels	26
1- Les fondements de la contrôlabilité par les systèmes budgétaires en question	27
1.1. L'observation de la transversalisation des organisations et du développement des interactions comme facteur de complexification du principe de contrôlabilité	28
1.1.1. Les découpages transversaux et le décloisonnement des organisations	28
1.1.2. Le passage du fonctionnel hiérarchisé au transversal	29
1.2. La globalisation de la performance comme facteur paradoxal d'incertitude du contrôle	33
1.2.1. L'approche globale de la performance intra-organisationnelle et inter-organisationnelle	33
1.2.2. La méthode Data Envelopment Analysis (DEA) : outil de contrôle et de pilotage global ?	34
2- L'adaptation des systèmes budgétaires aux contraintes de contrôlabilité	36
2.1. L'ancrage traditionnel des budgets	36
2.1.1. La compréhension traditionnelle des budgets	37
2.1.2. La critique des budgets	38
2.2. Des modes de conception transversaux du budget	40
2.2.1. Des modes de conception transversaux observés	40
2.2.2. La complémentarité des modes de conception transversaux et classiques	42
Conclusion chapitre 1 et voies de recherches futures	44
Chapitre 2 : L'adaptabilité instrumentale des systèmes budgétaires	46
1- Du budget système de représentation formalisé des objectifs et de contrôle...	47
1.1. La prévision comme base du système et du contrôle budgétaire dans des organisations complexes ou singulières	47
1.1.1. La prévision des activités et processus : gestion de la complexité et gestion du temps	48
1.1.2. La prévision de la création artistique : gestion de l'incertitude et gestion du temps	51

1.2. Le paradoxe du contrôle budgétaire et du suivi des résultats dans des organisations complexes ou singulières	56
1.2.1. Le calcul des écarts dans des situations de transversalité et de forte interactivité	56
1.2.2. Fonctions attendues des écarts et fonctions observées : le cas des OAC du spectacle vivant	58
2- ...Au budget expression de la stratégie et de l'apprentissage	60
2.1. Le budget, comme support des stratégies	60
2.1.1. Des budgets pour la mise en œuvre de la stratégie	60
2.1.2. Des budgets pour l'émergence de la stratégie	61
2.2. Le budget, support d'apprentissages	62
2.2.1. Le budget comme support d'apprentissage	62
2.2.2. Les interactions au cœur des mécanismes d'apprentissage	63
Conclusion chapitre 2 et voies de recherches futures	65
2ème partie: La cohérence sociale et politique des systèmes budgétaires	67
Chapitre 3: Le rôle d'intégration des systèmes budgétaires	68
1- Le système budgétaire porteur d'interactions sociales	69
1.1. Le budget comme principe de coordination et d'intégration	69
1.1.1. La phase d'élaboration budgétaire	69
1.1.2. Les phases de suivi et de révision budgétaire	73
1.2. Le budget comme principe de cohésion	75
1.2.1. Les principes d'approche des effets cohésifs du processus budgétaire	75
1.2.2. Aspects des « effets cohésifs » du processus budgétaire	76
2- Les interactions budgétaires porteuses de contrôle	77
2.1. Les interactions informelles et les mécanismes formels de contrôle	77
2.1.1. A propos de l'hypothèse de la séparabilité formels - informel	78
2.1.2. L'hypothèse de la complémentarité du formel et de l'informel	79
2.2. La complémentarité du formel et de l'informel dans nos études	80
2.2.1. La forme des interactions associées au système budgétaire	80
2.2.2. Une complémentarité en réponse à une incomplétude des systèmes budgétaires ?	81
Conclusion chapitre 3 et voies de recherche futures	83
Chapitre 4: Perspectives et prolongements du programme de recherche : systèmes budgétaires et processus politiques	84
1- Légitimation, négociation et système budgétaire	85
1.1. L'étude du rôle de légitimation du système budgétaire	85
1.1.1. De l'émergence d'une fonction politique du budget...	85
1.1.2.... A l'émergence d'une utilisation du budget dans des processus de légitimation et de rationalisation	86

1.2. L'approfondissement du rôle du système budgétaire comme support de négociation	88
1.2.1. Le budget, outil de négociation	89
1.2.2. L'observation du rôle des budgets comme mécanisme de négociation	90
2- Le programme de recherche futur : l'étude approfondie des pratiques cérémonielles, du découplage et du couplage lâche associés au processus budgétaire	94
2.1. Système budgétaire, découplage et couplage lâche: l'état de la réflexion	94
2.1.1. Le budget, outil cérémoniel et symbolique	94
2.1.2. Budget et découplage	96
2.1.3. L'observation du couplage lâche associé aux pratiques budgétaires : propos d'étape	97
2.2. Programme de recherche futur : vers une explication des pratiques cérémonielles et légitimatrices associées aux systèmes budgétaires	99
2.2.1. 1 ^{er} axe de recherche : l'approfondissement du rôle cérémoniel et du couplage lâche au sein des OAC	99
2.2.2. 2 ^{ème} axe de recherche futur : Le cas de l'utilisation cérémonielle et découplée du budget dans les organisations en général	100
2.2.3. 3 ^{ème} axe de recherche futur : Le cas des pratiques budgétaires associées à la RSE en PME	101
Conclusion du chapitre 4	103
Conclusion générale	105
BIBLIOGRAPHIE	108
TABLE DES MATIERES	119
TRAVAUX FOURNIS DANS LE CADRE DU PRESENT DOSSIER D'HDR	122

Travaux fournis dans le cadre du present dossier d'HDR

- 1- Dupuy Y., **Villesèque-Dubus F.** (2003), « Vers des budgets transversaux ? », *Echanges*, n° 205, Décembre 2003 (Doc.n°1).
- 2- **Villesèque-Dubus F.** (2005), « Vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation », *Comptabilité, Contrôle Audit*, tome 11, vol.2, décembre 2005, p.127-148 (Doc.n°2).
- 3- **Villesèque-Dubus F.** (2007), « Le processus budgétaire comme processus d'interactions sociales : une approche par l'analyse de réseau social », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 10, n°3, septembre 2007, p.161 – 184 (Doc.n°3).
- 4- Amans P., **Villesèque-Dubus F.** (2008), « Le budget : fonctions théoriques et application au cas d'une organisation du spectacle vivant », *Revue Sciences de Gestion*, n°67, p. 61-78. (Doc.n°4).
- 5- **Villesèque-Dubus F.**, Courrent J.M., (2007) "Controlability and Small Business: focusing on ten years of research", *7th International Management Control Research Conference*, ESCP-EAP Paris, 12th – 14th September 2007-11-19 (Doc.n°5).
- 6- Cavaignac L., **Villesèque-Dubus F.**, (2009), « Les principaux apports de la méthode DEA à la gestion simultanée des coûts, de la qualité et des délais : résultats issus d'une simulation », *1^{ère} journée d'étude de la gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais*, Nantes, janvier 2009 (Doc.n°6).
- 7- Amans P., Mazars-Chapelon A., **Villesèque-Dubus F.** (2009), « Utilisation instrumentale et politique du budget dans les organisations artistiques et culturelles : le cas de quatre scènes de spectacle vivant », *30^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Strasbourg, 27-29 mai 2009 (Doc.n°7).
- 8- Dupuy Y., **Villesèque-Dubus F.** (2010), « Les apports d'une observation simplifiée des pratiques budgétaires », *31ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Nice, 10-12 mai 2010. (Doc.n°8).
- 9- Amans P., Mazars-Chapelon A., **Villesèque-Dubus F.** (2010), "Budgeting and loose coupling in public and nonprofit performing-arts organizations" *8th International Management Control Research Conference*, London, 8-10 september. (Doc.9).